

ЗАТВЕРДЖЕНО

Наказ Міністерства фінансів України
27 вересня 2024 року № 474

**Методологія
проведення оцінювання інструментів податкової політики,
які призводять до податкових видатків**

I. Загальні положення

1. Ця Методологія застосовується Мінфіном та може застосовуватись іншими центральними органами виконавчої влади, а також суб'єктами законодавчої ініціативи при аналізі чинних положень або розробці нових положень податкового та митного законодавства, наслідком яких є або можуть бути податкові видатки.

2. У цій Методології терміни вживаються у таких значеннях:

альтернативні заходи державної політики – будь-які заходи державної політики, відмінні від податкових видатків, які дозволяють досягнути тієї самої мети, яка визначена (заявлена) як мета запровадження певного податкового інструменту щодо тих самих бенефіціарів відповідного податкового інструменту, але в інший спосіб. Для цілей цієї Методології такими заходами відносно податкових видатків можуть бути, зокрема, але не виключно, здійснення прямих видатків бюджету та/або прийняття регуляторного акта, який не належить до сфери податкової політики;

вартість податкових видатків – це сума коштів, що розраховується як різниця між доходами бюджету відповідно до чинного законодавства та доходами бюджету, які можна було б отримати, якби положення про податкові видатки було б вилучено з податкового законодавства (тобто правила нарахування та сплати податків та зборів приведено у відповідність до еталонної податкової системи);

вигоди податкового інструменту – будь-які переваги, які отримують платники податків (як прямі, так і непрямі бенефіціари податкового інструменту) від застосування відповідного податкового інструменту у будь-якому бюджетному періоді порівняно із платниками податків, які не мають права на застосування такого податкового інструменту;

вплив податкового інструменту – наслідки, до яких призводить застосування податкового інструменту платником податків порівняно з еталонною податковою системою;

інструмент податкової політики (податковий інструмент), який призводить до податкових видатків, – одне або декілька пов'язаних між собою положень податкового або митного законодавства, які призводять (для положень



НАКАЗ Мінфін СЕД АСКОД

Сертифікат 3FAA9288358EC00304000000E22D2C00A27FBA00

Підписувач Овчаренко Віктор Петрович

Дійсний з 07.06.2023 10:09:58 по 07.06.2025 10:09:58

Міністерство фінансів України



№ 474 від 27.09.2024

законодавства, які на момент оцінювання податкових видатків є чинними або втратили чинність) або можуть призводити (для положень законодавства, які розробляються) до виникнення податкових видатків у будь-якому бюджетному періоді. Для цілей цієї Методології податковим інструментом, який призводить до податкових видатків, вважається положення податкового або митного законодавства, яке:

визначає податкову пільгу чи особливості застосування спеціального податкового режиму, в тому числі підстави для звільнення від сплати податків або оподаткування, зменшення суми податкових зобов'язань, збільшення строків виникнення та/або сплати податкових зобов'язань або отримання будь-якого відшкодування, повернення податку, та при цьому

не передбачене еталонною податковою системою.

Якщо законодавство передбачає декілька положень, які регулюють особливості надання податкової пільги (спеціального податкового режиму), такі положення вважаються складовими одного податкового інструменту;

загальні правила оподаткування – правила нарахування та сплати податків та зборів, які застосовуються для більшості платників податків, в межах одного і того ж податку (збору) чи виду податків;

еталонна податкова система – абстрактна система, щодо якої виконуються такі умови:

складається з чинних положень законодавства, які визначають правила нарахування та сплати податків (зборів);

не містить положень законодавства, які розглядаються як особливі правила для обмеженої (обраної) групи (категорії) платників податків чи виду (видів) діяльності, або як інші виключення (відмінності) із (від) загальних правил оподаткування;

може містити деякі обґрунтовані спеціальні правила, як визначено розділом II цієї Методології;

недоотримані податкові надходження (втрата доходів) – це сума податків та зборів, яку втрачає (може втратити) як дохід Державний бюджет України та/або місцеві бюджети (далі – бюджет) у відповідному бюджетному періоді через те, що така сума не була (можливо не буде) сплачена платниками податків через певні положення законодавства чи обставини або через поведінку платників податків;

непрямі бенефіціари податкового інструменту – певна група чи категорія платників податків, які є фактичними одержувачами переваг при оподаткуванні їх доходів, активів чи результатів діяльності на рівні або замість прямих бенефіціарів такого податкового інструменту і для яких надання таких переваг не було визначено (заявлено) як мету запровадження відповідного податкового інструменту;

податки та збори – у визначенні, наведеному у статтях 8–10 розділу I Податкового кодексу України (далі – Кодекс);

податкові видатки – це сума недоотриманих податкових надходжень

внаслідок застосування будь-якого положення податкового або митного законодавства, яке одночасно відповідає таким характеристикам:

мотивоване соціальною політикою, економічною політикою чи іншими складовими (сферами) державної політики, якщо така мотивація відмінна від збільшення бюджетних надходжень;

зменшує або відстрочує податкові зобов'язання платника податків з відповідного податку (збору) шляхом встановлення особливих правил для обмеженої або обраної групи платників податків чи виду (видів) діяльності, не передбачених еталонною податковою системою;

може бути замінене прямими видатками бюджету.

Для цілей цієї Методології вважається, що податкові видатки виникають у тому числі тоді, коли право на зменшення розміру податкового зобов'язання платника податків з відповідного податку (збору) залежить від того, чи має такий платник податків певні характеристики або чи вирішив здійснити (не здійснювати) певну дію, але при цьому фактично цей платник податків не використовує таке своє право у відповідному бюджетному періоді з будь-яких причин, в тому числі через зміну поведінки;

податкові пільга – у визначенні, наведеному у статті 30 розділу I Кодексу;

прогнозне оцінювання (оцінювання ex-ante) – прогнозний розрахунок податкових видатків, який проводиться щодо податкового інструменту, на етапі підготовки чи розгляду текстів проєктів законів та підзаконних нормативно-правових актів, до прийняття змін до законодавства Верховною Радою України, Кабінетом Міністрів України чи центральними органами виконавчої влади в межах їх повноважень, з урахуванням прогнозних показників та інших даних, що дозволяють визначити очікуваний розмір сплати податків (зборів) платниками податків у майбутніх бюджетних періодах з моменту запровадження такого податкового інструменту (у разі його запровадження);

прямі бенефіціари податкового інструменту – певна група чи категорія платників податків, які є фактичними одержувачами переваг при оподаткуванні їх доходів, активів чи результатів діяльності і для яких надання таких переваг було визначено (заявлено) як мету запровадження відповідного податкового інструменту з міркувань соціальної, економічної чи інших складових державної політики;

прямі видатки бюджету – виконання програм та заходів, передбачених відповідним бюджетом у відповідному бюджетному періоді, з тією ж самою метою, що і мета здійснення податкових видатків на підставі визначеного податкового інструменту;

ретроспективне оцінювання (оцінювання ex-post) – ретроспективний розрахунок податкових видатків, який проводиться щодо податкового інструменту на підставі положень законодавства, які є чинними або втратили чинність на момент проведення оцінювання, з урахуванням даних про фактичний розмір сплачених податків (зборів) платниками податків за всі бюджетні періоди з моменту запровадження такого податкового інструменту та

інших історичних даних;

спеціальний податковий режим – у визначенні, наведеному у статті 11 розділу I Кодексу;

характеристика податкового інструменту – істотні, характерні особливості (ознаки) податкового інструменту, які описують (вимірюють) ступінь впливу такого інструменту на будь-які сфери державної політики (бюджетну політику, податкову політику тощо). Для цілей цієї Методології розглядаються *кількісні характеристики* (зокрема, вартість податкових видатків, які виникають внаслідок застосування податкового інструменту) та *якісні характеристики* (зокрема, його ефективність у досягненні заявленої мети, зміна поведінкових реакцій платників податків, використання можливостей для ухилення від сплати податків чи податкової оптимізації тощо).

Інші терміни вживаються у значеннях, наведених у Кодексі.

3. За своїм змістом податкові видатки є видатками бюджету, які опосередковано здійснюються на користь платників податків через податкові інструменти державної податкової політики, а не через бюджетні призначення. Це створює такі особливості для державної фіскальної політики:

1) бюджетні видатки є прозорими: вимоги щодо передачі бюджетних призначень, перерозподілу бюджетних асигнувань, перерозподілу видатків бюджету і надання кредитів з бюджету визначені Бюджетним кодексом України. Зі свого боку податкові видатки, як правило, не є прозорими і не підлягають перегляду;

2) наявність податкових видатків від податкових стимулів ускладнює для Уряду визначення способу використання державних ресурсів на поточний бюджетний період та управління способом використання таких ресурсів у майбутньому.

4. Необхідно проводити оцінювання та моніторинг наслідків застосування податкових інструментів, які призводять до податкових видатків, в розрізі їх характеристик для:

1) *визначення кількісних характеристик податкового інструменту, а саме:* визначення вартості податкових видатків в рамках бюджетного процесу для цілей бюджетного планування та при ухваленні рішень з питань бюджету;

визначення вартості податкових видатків під час розробки змін до державної податкової політики, а також для ідентифікації чинних податкових інструментів, які підлягають перегляду чи удосконаленню;

визначення рівня витрат на адміністрування відповідного податкового інструменту та витрат на дотримання податкового законодавства його бенефіціарами;

порівняння загальної вартості податкових видатків на підставі податкового інструменту з витратами на одного бенефіціара в розрізі бюджетних періодів застосування такого податкового інструменту;

2) визначення якісних характеристик податкового інструменту, а саме:

підтвердження чи спростування актуальності проблеми, для вирішення якої запроваджувався відповідний податковий інструмент, та визначення будь-яких змін у характеристиках такої проблеми порівняно до першого бюджетного періоду, в якому цей податковий інструмент почав застосовуватися вперше;

підтвердження чи спростування того, що податкові видатки є найбільш ефективним способом досягнення мети, визначеної (заявленої) як мета цього податкового інструменту, порівняно з альтернативними заходами державної політики;

визначення впливу такого податкового інструменту на інші сфери державної політики поза межами державної податкової політики (зокрема, потенційна надмірність, ефект витіснення тощо);

підтвердження чи спростування подальшої корисності відповідного податкового інструменту для його прямих бенефіціарів та відсутності різних наслідків застосування такого податкового інструменту для прямих бенефіціарів, які знаходяться в різних умовах;

визначення наявності непрямих бенефіціарів такого податкового інструменту та оцінка їх впливу на вартість податкових видатків;

виявлення можливостей для зловживання цим податковим інструментом та оцінка їх негативного впливу на стабільність державної податкової політики в цілому.

5. Для цілей цієї Методології застосовується розподіл податкових інструментів на три групи залежно від вартості податкових видатків: до 1 млрд грн, від 1 до 10 млрд грн та більше 10 млрд гривень. Для кожної групи ця Методологія визначає комбінацію методів прогнозних та ретроспективних оцінок, що дозволяє забезпечити різні рівні комплексності оцінювання та деталізації.

6. Оцінювання кількісних характеристик (оцінювання вартості податкових видатків) податкових інструментів відбувається один раз на 2 роки або один раз на 3 роки залежно від групи податкових інструментів. Щодо кожного оцінювання кількісних характеристик визначається рейтинг за якістю (низький, середній або високий рівень невизначеності). Цей рейтинг враховується при плануванні наступного оцінювання.

Оцінювання якісних характеристик податкових інструментів здійснюється за допомогою ротаційного циклу оцінювання протягом кількох років. Тривалість такого циклу та перелік податкових інструментів, щодо яких проводиться оцінювання, залежить від важливості кожного податкового інструменту для цілей державної політики.

7. Строки проведення оцінювання для кожної групи податкових інструментів наведено у таблиці 1 цієї Методології.

Строк проведення оцінювання становить 3 роки для позачергового ретроспективного оцінювання кількісних та якісних характеристик податкового інструменту після його запровадження, якщо на етапі підготовки чи розгляду текстів проєктів законів та підзаконних нормативно-правових актів не здійснювалося прогнозне оцінювання такого податкового інструменту або результатам такого оцінювання присвоєно високий рейтинг невизначеності з будь-яких причин (зокрема, якщо інформацію, використану для цілей оцінювання, визнано як недостатню).

Таблиця 1

Орієнтовна річна вартість податкових видатків від податкового інструменту	Група	Орієнтовні строки проведення оцінювання
< 1 млрд грн	I	3 роки між ретроспективними оцінюваннями кількісних характеристик по кожному податковому інструменту. 6 років між ретроспективними оцінюваннями якісних характеристик по кожному податковому інструменту. Обов'язкове позачергове ретроспективне оцінюваннями кількісних та якісних характеристик по кожному податковому інструменту із обмеженим строком дії, щодо якого розглядається його продовження
1–10 млрд грн	II	3 роки між ретроспективними оцінюваннями кількісних характеристик по кожному податковому інструменту. 4 роки між ретроспективними оцінюваннями якісних характеристик по кожному податковому інструменту. Обов'язкове позачергове ретроспективне оцінюваннями кількісних та якісних характеристик по кожному податковому інструменту із обмеженим строком дії, щодо якого розглядається його продовження
> 10 млрд грн	III	2 роки між ретроспективними оцінюваннями кількісних характеристик по кожному податковому інструменту. 3 роки між ретроспективними оцінюваннями якісних характеристик по кожному податковому інструменту. Обов'язкове позачергове ретроспективне оцінюваннями кількісних та якісних характеристик по кожному податковому інструменту із обмеженим строком дії, щодо якого розглядається його продовження

8. Оцінювання характеристик чинних податкових інструментів проводиться за правилами, визначеними цією Методологією для ретроспективного оцінювання. До проведення такого оцінювання залучаються уповноважені підрозділи Мінфіну, ДПС та Держмитслужби, а також треті особи (за згодою):

профільні спеціалісти інших центральних органів виконавчої влади, які відповідальні за впровадження тієї складової державної політики, з якою

пов'язана мета запровадження відповідного податкового інструменту;
представники наукових установ, незалежні експерти, міжнародні партнери з розвитку.

9. Строки, визначені в таблиці 1 цієї Методології, є орієнтовними і враховуються при плануванні заходів щодо проведення оцінювання характеристик чинних податкових інструментів. Перелік податкових інструментів, щодо яких проводиться оцінювання у відповідному році, визначається наказом Мінфіну з урахуванням документів стратегічного планування і реалізації державної політики, задач бюджетного планування, наявності ресурсів та даних для проведення оцінювання, інших факторів та обставин.

10. При визначенні переліку чинних податкових інструментів, щодо яких має бути проведено оцінювання, використовуються, зокрема, але не виключно, дані довідників податкових пільг, розміщених на офіційному вебпорталі ДПС, даних митної статистики Держмитслужби щодо сплати митних платежів при ввезенні товарів на митну територію України, аналітичні звіти наукових установ та/або незалежних експертів, рекомендації міжнародних партнерів з розвитку.

11. Оцінювання характеристик нових податкових інструментів, які пропонуються до запровадження, або оцінювання змін до чинних податкових інструментів авторами таких пропозицій проводиться за правилами, визначеними цією Методологією для прогнозного оцінювання. За погодженням із Мінфіном до проведення або перевірки результатів такого оцінювання можуть залучатися уповноважені підрозділи Мінфіну, ДПС та Держмитслужби, а також треті особи, визначені абзацами другим та третім пункту 8 розділу I цієї Методології.

12. Залучення до оцінювання третіх осіб відбувається із урахуванням ступеня обмеження доступу до інформації, яка передається для оцінювання, забезпечення її збереження та конфіденційності відповідно до законодавства у сфері захисту інформації, також вимог цієї Методології до оприлюднення результатів оцінювання.

II. Еталонна податкова система

1. Визначення еталонної податкової системи, з якою слід порівнювати податкові видатки, здійснюється на підставі чинних положень законодавства, які визначають правила нарахування та сплати відповідного податку (збору) (далі – параметри еталонної системи). При цьому:

не враховуються будь-які положення законодавства, які розглядаються як особливі правила для обмеженої (обраної) групи платників податків чи виду

(видів) діяльності або як інші виключення (відмінності) із (від) загальних правил оподаткування, але

враховуються положення законодавства, які спрямовані на усунення подвійного оподаткування, які є чинними на момент визначення еталонної податкової системи;

може містити деякі обґрунтовані спеціальні правила, які застосовуються до всіх платників податків за певних умов або які викликані специфікою чи унікальними особливостями ведення діяльності платників податків у певній сфері (галузі).

2. Розрахунок вартості податкових видатків не передбачає визначення впливу рівня ухилення від сплати податків. Разом із тим, якщо чинне законодавство містить положення, які спрямовані на запобігання ухилення від сплати податків або зменшення можливостей для податкової оптимізації, то еталонна податкова система має включати такі специфічні положення.

3. Еталонна податкова система визначається для кожного окремого податку (збору). Зокрема, Мінфін визначає характеристики еталонної податкової системи для:

податку на прибуток підприємств (далі – ППП) (еталонна податкова система щодо прямого оподаткування юридичних осіб);

податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) (еталонна податкова система щодо прямого оподаткування фізичних осіб, в тому числі можуть розроблятися окремі еталонні податкові системи для особливих операцій, таких як операції з цінними паперами, оподаткування операцій з нерухомістю тощо);

податку на додану вартість (далі – ПДВ) (еталонна податкова система щодо податку на додану вартість для юридичних та фізичних осіб);

акцизного податку (еталонна податкова система для кожного об'єкта оподаткування акцизним податком);

плати за землю (еталонна податкова система щодо податку на землю та плати за оренду державного та комунального майна, окремо для юридичних та фізичних осіб);

податку на нерухоме майно (окремі еталонні податкові системи для юридичних та фізичних осіб).

4. Положення законодавства, які не передбачені еталонною податковою системою, але при цьому призводять до збільшення доходів, не повинні враховуватися при оцінюванні податкових інструментів, які призводять до податкових видатків.

5. Параметри еталонної системи мають бути переглянуті з огляду на їх відповідність цілям фіскальної політики та/або міжнародним зобов'язанням України, які були імплементовані у податкове та митне законодавство вже після

визначення зазначених параметрів. У разі такої зміни необхідно враховувати, що будь-які коригування попередніх параметрів еталонної системи впливають на ретроспективну порівняльність висновків за результатами оцінювання одного і того ж податкового інструменту, яке буде проведене на підставі вже оновлених параметрів.

III. Програма оцінювання

1. Типова програма оцінювання податкового інструменту, який призводить до податкових видатків, з урахуванням особливостей проведення прогностного і ретроспективного оцінювань, а також, де це необхідно, з урахуванням специфіки прямих, непрямих податків, місцевих податків та ресурсних платежів, розробляється Мінфіном і оприлюднюється на офіційному вебсайті міністерства.

На базі типової програми для кожного податкового інструменту, який призводить до податкових видатків, розробляється програма оцінювання, яка враховує специфіку застосування такого інструменту та вимоги до проведення прогностного та ретроспективного оцінювання щодо такого інструменту. Програма повинна визначати вид еталонної податкової системи залежно від податку (збору), оціночні запитання, на які необхідно дати відповідь у ході проведення оцінювання, джерела даних, підходи до оцінювання (методи) з ілюстрацією їх застосування, структуру даних та інші особливості.

2. Вартість податкових видатків в розрізі кожного податкового інструменту оцінюється окремо. Конкретний підхід, що використовується для оцінювання, може відрізнятися для окремого податку (збору), а також може передбачати особливості для окремих податкових інструментів залежно від характеристик та наявності даних, що використовуються для оцінювання.

3. Для деяких категорій (статей) податкових видатків, які виникають на підставі податкового інструменту, можуть розроблятися специфічні програми оцінювання. Такі категорії (статті) можуть оцінюватися окремо або у складі загального оцінювання повної вартості податкових видатків за відповідним податковим інструментом.

4. Для виявлення відхилень та загальних закономірностей програма оцінювання може передбачати графічний аналіз результатів оцінювання.

5. Розроблені програми оцінювання підлягають періодичному перегляду для усунення можливих недоліків та врахування зауважень, виявлених під час проведення оцінювань на підставі таких програм.

IV. Джерела інформації

1. Джерелами інформації для оцінювання податкових видатків є:

внутрішні (закриті джерела) – бази даних ДПС (які містять, зокрема, інформацію на підставі податкової звітності платників податків та фінансової звітності платників податків); бази даних Держмитслужби; звітність державних підприємств; інформація про результати контрольної-перевірочної роботи податкових органів; інформація та дані, що містяться у документах, які складаються та використовуються в процесі планування та виконання державного бюджету тощо;

зовнішні (відкриті джерела) – офіційна державна статистична інформація (національні рахунки, таблиці «витрати-випуск»); звіти / доповіді / листи громадських організацій; інформація від інших органів виконавчої влади, підприємств, установ, організацій; інша інформація з відкритих джерел, отримана в установленому законодавством порядку.

2. У випадку, якщо наявної інформації недостатньо для проведення оцінювання, проводиться збір додаткових даних, наприклад, за результатами анкетування (опитування) платників податків, які належать до різних пільгових категорій, аналізу публікацій у засобах масової інформації тощо. Дані, одержані з цих додаткових джерел, додаються до даних, які використовуються у відповідному оцінюванні, однак має враховуватися надійність відповідного джерела.

3. При проведенні прогностичного оцінювання враховуються фінансово-економічні розрахунки до проекту закону, який передбачає запровадження відповідного положення. Зокрема, розрахунки, підготовлені згідно з Методикою проведення фінансово-економічних розрахунків при підготовці проекту акта Кабінету Міністрів України та законопроекту, що вноситься у порядку законодавчої ініціативи Кабінетом Міністрів України на розгляд Верховної Ради України, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 21 березня 2008 року № 428 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 06 грудня 2019 року № 510), зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 11 квітня 2008 року за № 297/14988, повинні містити оцінку обсягів надходжень та/або витрат бюджету згідно з проектом акта окремо за загальним і спеціальним фондами в розрізі кодів бюджетної класифікації, а також розрахунки впливу на показники фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування за наявності такого впливу.

V. Цикл оцінювання податкового інструменту

1. Перед запровадженням нових податкових інструментів або змін до чинних податкових інструментів, на етапі підготовки чи розгляду текстів

проектів законів та підзаконних нормативно-правових актів (пропозиції) слід провести прогнозне оцінювання на основі всієї наявної інформації, навіть якщо обмеженість даних означає, що не всі аспекти пропозиції можуть бути ретельно досліджені для визначення всіх кількісних характеристик податкового інструменту (вартості податкових видатків).

2. Висновки прогнозного оцінювання є основою для прийняття політичного рішення про те, чи варто впроваджувати запропонований податковий інструмент (зміни до чинного податкового інструменту), і як вирішити питання дизайну такого податкового інструменту: тобто щодо типу податкового інструменту та механізму його дії, його «щедрості», точного визначення прямих бенефіціарів, обмеження непрямих бенефіціарів, забезпечення обґрунтованого рівня витрат на адміністрування податкового інструменту тощо. Крім того, інформація, зібрана під час прогнозного оцінювання, може бути використана для спрямування зусиль зі збору даних, які будуть використані в майбутньому при проведенні ретроспективних оцінювань щодо такого податкового інструменту.

3. Також при проведенні прогнозного оцінювання в кожному окремому випадку залежно від прогнозованої тривалості застосування податкового інструменту розглядається охоплення оцінюванням періоду, який задовольнить потреби бюджетного планування на середньостроковий період (плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди) (стаття 33 розділу II Бюджетного кодексу України).

4. Під час дії податкового інструменту проводиться моніторинг вартості податкових видатків шляхом порівняння поточної та прогнозованої вартості для того, щоб на ранній стадії виявити ненавмисні зловживання та інші непередбачувані реакції платників податків.

5. Ретроспективне оцінювання дає можливість дослідити ефективність, результативність та актуальність конкретного податкового інструменту уже за допомогою більш повних комплексних фактичних даних. Регулярні ретроспективні оцінки є складовою циклу оцінювання податкового інструменту, а їх результати оприлюднюються у порядку, визначеному розділом VII цієї Методології, є доступними для внутрішнього і зовнішнього аналізу, щоб забезпечити перехресні посилання, удосконалення програм оцінювання і прийняття більш ефективних рішень суб'єктами законодавчої ініціативи.

6. Цикл оцінювання податкового інструменту представлено на рисунку 1 нижче.

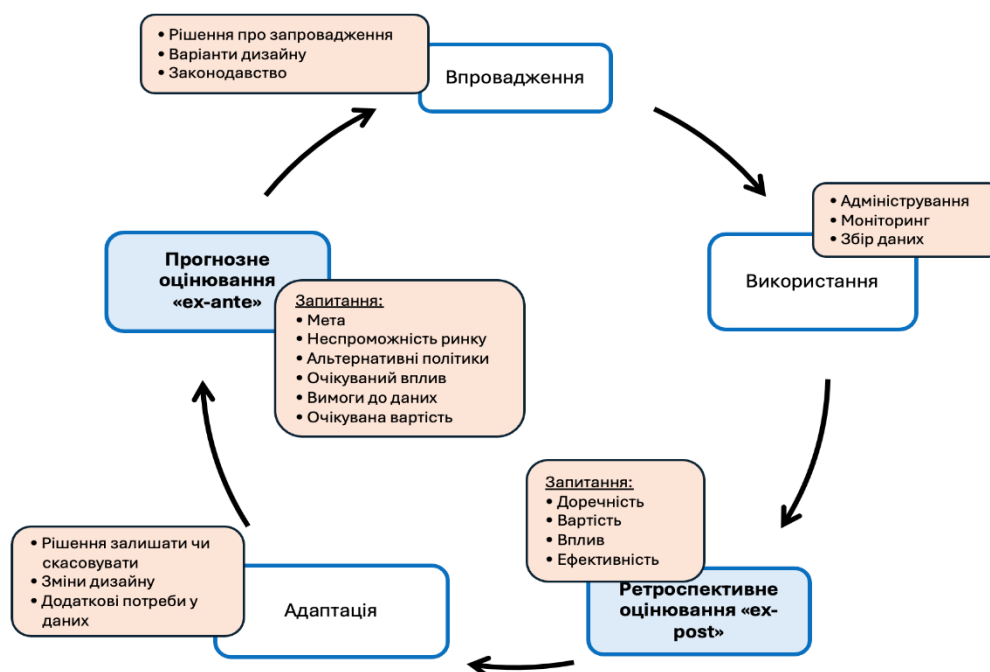


Рис 1. Цикл оцінювання податкового інструменту

7. На завершення циклу оцінювання Мінфін, інші центральні органи виконавчої влади, суб'єкти законодавчої ініціативи можуть використати отриману інформацію для прийняття рішення:

про збереження або скасування податкового інструменту;

про те, чи потрібно адаптувати його дизайн (структуру), і якщо так, то яким чином;

про те, чи потрібно збирати додаткові дані для того, щоб покращити оцінювання.

VI. Прогнозне (ex-ante) оцінювання

1. Прогнозне оцінювання проводиться:

щодо нових податкових інструментів, що пропонуються до впровадження; у разі пропозиції змін до чинних податкових інструментів.

2. При проведенні прогнозного оцінювання слід дотримуватися вимог відповідної програми оцінювання, розробленої згідно розділу III цієї Методології, яка враховує специфіку конкретного податкового інструменту. У разі відсутності окремої програми для певного податкового інструменту слід дотримуватися типової програми, розробленої Мінфіном.

3. Загальні характеристики підходів (методів), що використовуються для прогнозного оцінювання кількісних характеристик податкових інструментів (вартості податкових видатків) наведено у додатку 1 до цієї Методології. Вибір підходу (методу) визначається в кожному окремому випадку залежно від необхідної деталізації оцінювання та доступних даних.

4. Для оцінювання кількісних характеристик (вартості податкових видатків) податкових інструментів, які стосуються ППП та ПДФО, можуть використовуватися мікросимуляційні моделі. Ці мікросимуляційні моделі використовують дані з податкової звітності по конкретному податку кожного окремого платника податків та можуть доповнюватися даними опитувань платників податків щодо певних наслідків застосування податкового інструменту.

5. Оцінювання кількісних характеристик (вартості податкових видатків) податкових інструментів, які стосуються ПДВ, здійснюється як комбінація мікросимуляційних моделей на основі даних податкової звітності з ПДВ, інформації з Єдиного реєстру податкових накладних (дані по операціях платників податків на підставі податкових накладних та розрахунків коригувань до них), які також доповнюються даними з таблиць «витрати-випуск» (або «постачання-використання») Національних рахунків, а також даними опитувань платників податків щодо певних наслідків застосування податкового інструменту.

6. Оцінювання кількісних характеристик податкових інструментів (вартості податкових видатків) припускає, що поведінка платників податків не змінюється. Це припущення дозволяє розглянути кожну статтю податкових видатків окремо. Якщо ж об'єктом оцінювання є комплексні зміни до законодавства (реформа, яка передбачає зміни у складі декількох податкових інструментів), то аналіз впливу цих змін має передбачати оцінювання наслідків зміни поведінки платників податків.

7. Може існувати дублювання між окремими характеристиками податкових інструментів, які призводять до податкових видатків (наприклад, коли одні податкові інструменти впливають на ставки податку (збору), а інші – на певну частину податкової бази).

Наприклад, якщо податкову ставку для певних платників податку на прибуток знижують, а податкову амортизацію для певних активів збільшують, то загальна сума недоотриманих доходів, визначена шляхом додавання двох оцінок податкових видатків (за інших рівних умов), помилково ігнорує взаємодію між цими двома показниками.

Кожна з цих характеристик може оцінюватися без зміни іншої, але при прийнятті рішень за наслідками оцінювання слід враховувати, що фактичний результат взаємного застосування таких пов'язаних податкових інструментів відрізнятиметься від простої суми двох окремих оцінок вартості податкових видатків.

Де це доречно, застереження, які були зроблені для уникнення зазначеного дублювання, мають бути висвітлені у висновках за результатами оцінювання.

8. Для податкових інструментів, які мають соціальне спрямування, при оцінці їх якісних характеристик необхідно досліджувати профілі бенефіціарів, рівень використання ними переваг, які надаються податковим інструментом, перенесення переваг на непрямих бенефіціарів податкового інструменту, ефект розподілу. Мікросимуляційні моделі дозволяють забезпечити такі види аналізу (в тому числі шляхом об'єднання наборів даних з різних моделей).

Ефект розподілу – це перерозподіл вигод від застосування податкового інструменту та будь-яких негативних результатів (в тому числі адміністративних витрат на його застосування). Ефект розподілу може бути виражений як вигода для однієї сторони, а також як витрати для іншої сторони. Також непрямі вигоди чи витрати можуть бути отримані від ефекту розподілу та оцінені.

9. Якщо здійснюється розрахунок майбутніх доходів (втрати доходів від застосування податкового інструменту), мікросимуляційні моделі мають бути екстрапольовані на майбутні бюджетні періоди. При цьому можуть застосовуватися два підходи.

Перший підхід (має меншу точність, але більш простий у застосуванні) полягає в тому, що беруться історичні результати моделі і збільшуються на коефіцієнт зростання внутрішнього валового продукту (ВВП), зростання доходів, рівня інфляції чи інших макроекономічних показників. Коефіцієнт зростання береться з офіційного економічного прогнозу. Цей підхід корисний як перше наближення до майбутнього результату. Але він припускає, що всі податкові видатки зростають однаковими темпами (якщо використовується лише один показник для всіх податкових видатків), або призводить до неузгоджених результатів, якщо в кожній оцінці використовується інший показник, який видається найбільш придатним для цих податкових видатків.

Другий підхід (має більшу точність, але складний у застосуванні) – це екстраполяція бази даних моделі на майбутнє. Цей процес складається з трьох етапів. На основі економічного прогнозу обираються цільові показники для ключових економічних агрегатів (наприклад, прибуток, продажі, активи для ППП, а також чисельність населення, заробітна плата та розподіл доходів для ПДФО). Потім усі дані в базах даних, що застосовуються для моделювання, екстрапольуються на майбутнє на основі індексів (наприклад, інфляції, зростання заробітної плати, зростання прибутку). Третій крок – це програма оптимізації, яка змінює вагу кожного запису у вибірковій базі даних.

10. Прогнозне оцінювання передбачає отримання сукупності відповідей на набір цільових запитань, як визначено у додатку 2 до цієї Методології, які є необхідними для визначення якісних характеристик відповідного податкового інструменту.

11. В таблиці 2 цієї Методології представлена ілюстративна система

прогнозного оцінювання та відповідні підходи (методи) за групами податкових інструментів, що визначені на основі їхнього розміру згідно із пунктом 8 розділу I цієї Методології.

Таблиця 2

Група	Питання для оцінювання	Процедури (методи) оцінювання
I	Див. зразки у додатку 2 до цієї Методології	<ul style="list-style-type: none"> – Консультації із зацікавленими сторонами. – Опитування бенефіціарів та адміністраторів. – Описові оцінки, що співставляє очікувані витрати та вигоди.
II		<p>Як зазначено вище для групи I, а також:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Статичний мікросимуляційний аналіз для оцінки ефекту розподілу, надмірності та загального розміру очікуваних видатків.
III		<p>Як зазначено вище для груп I та II, а також:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Оцінки змін у поведінці та ефектів зворотного зв'язку або за допомогою економетричного аналізу, або на основі еластичностей з економічної літератури. – За можливості, збір кількісної інформації про групу бенефіціарів, для яких запроваджується податковий інструмент, дію та контрольну групу платників податків для сприяння проведенню майбутнього оцінювання.

12. Як зазначено в таблиці 2 цієї Методології:

прогнозне оцінювання податкового інструменту групи I можна проводити за допомогою відносно простих методів, таких як консультації із зацікавленими сторонами та опитування бенефіціарів і адміністраторів податкового інструменту, а також описових оцінок витрат і вигід (на основі наявних даних, наскільки це можливо);

прогнозне оцінювання податкового інструменту групи II проводиться на основі більш детального підходу, що ґрунтується на описаному вище підході для оцінювання податкового інструменту 1-ї групи, з додаванням статичного мікросимуляційного аналізу. Це дозволяє оцінити ефекти розподілу, надлишковість та загальну очікувану вартість. Залежно від податкового інструменту, цей аналіз може базуватися на мікроданих платників податків або опитуваннях репрезентативної вибірки платників податків;

прогнозне оцінювання податкового інструменту групи III потрібно проводити, використовуючи описаний вище підхід, для оцінювання податкового інструменту 1-ї та 2-ї групи, однак, де це можливо, слід додати додатковий аналіз змін у поведінці платників податків. Такий підхід може дозволити краще зрозуміти динамічні ефекти змін у податковій політиці, враховуючи при цьому ефекти зворотного зв'язку (наприклад, коли податкові пільги для роботодавців від працевлаштування збільшують пропозицію робочої сили, що, в свою чергу, позитивно впливає на податкові надходження). Для того, щоб зменшити витрати ресурсів на проведення такого додаткового дослідження, ці висновки можуть

базуватися на економічній літературі, наприклад, спираючись на консенсусні оцінки еластичності пропозиції робочої сили.

13. За наслідками прогнозного оцінювання податкового інструменту, який пропонується до запровадження (зміни), мають бути зроблені висновки щодо:

- прогнозованої вартості податкових видатків;
- відсутності або наявності альтернативних інструментів державної політики, які дозволяють досягнути тієї ж мети, що і податковий інструмент;
- фактів та обставин, які можуть вплинути на ефективність податкового інструменту у бюджетних періодах після його запровадження;
- наявності чи відсутності недоліків у структурі (дизайні) податкового інструменту, які порушують загальні засади встановлення податків і зборів (стаття 7 розділу I Кодексу), або можуть викликати інші неузгодженості у податковій політиці.

VII. Ретроспективне (ex-post) оцінювання

1. Ретроспективне оцінювання проводиться для:

- чинних податкових інструментів без визначеного терміну дії;
- чинних податкових інструментів із визначеним терміном дії, у разі пропозиції щодо його продовження чи скасування обмеження у періоді застосування (позачергове ретроспективне оцінювання, див. таблицю 1 цієї Методології);
- податкових інструментів, строк дії яких завершився.

2. При проведенні ретроспективного оцінювання слід дотримуватися вимог відповідної програми оцінювання, розробленої згідно розділу III цієї Методології, яка враховує специфіку конкретного податкового інструменту. У разі відсутності окремої програми для певного податкового інструменту слід дотримуватися типової програми, затвердженої Мінфіном.

3. При оцінюванні кількісних характеристик податкових інструментів (вартості податкових видатків) в межах ретроспективного оцінювання слід зробити два розрахунки (див. рисунок 2 нижче). Перший – це моделювання податкових надходжень за сценарієм, коли певний податковий інструмент діє, відповідно до чинного податкового законодавства, частиною якого він є – розраховуються податкові надходження за «базового сценарію». Другий – це моделювання податкових надходжень за сценарієм, в якому податковий інструмент вилучається з положень податкового законодавства, відповідно до визначеної еталонної податкової системи, – розраховуються податкові надходження за «гіпотетичного сценарію». Різниця між цими оцінками визначає розмір недоотриманих податкових надходжень (втрату доходів) від податкових видатків.

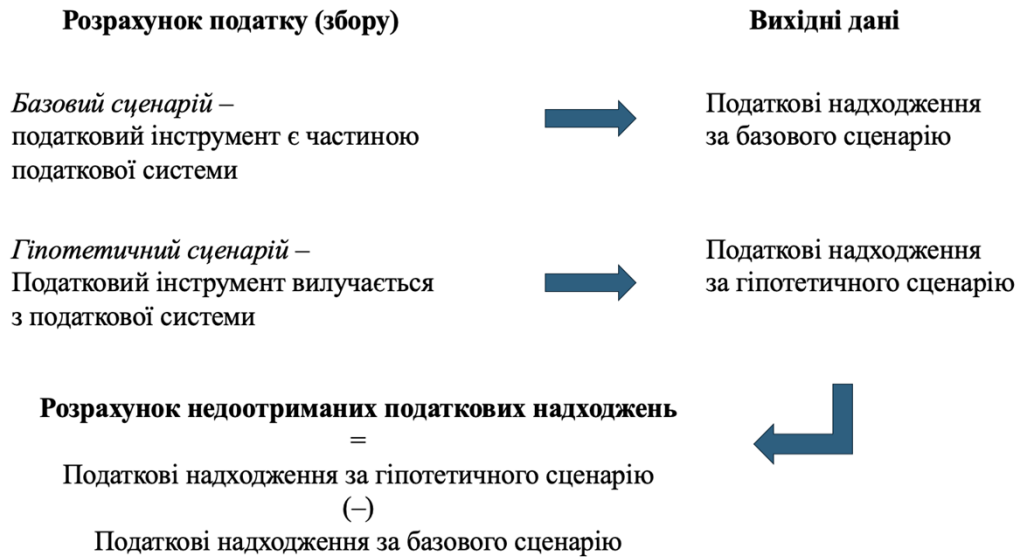


Рис. 2. Послідовність проведення розрахунку втрати доходів від застосування податкового інструменту, що призводить до податкових видатків

4. Результати ретроспективних оцінювань слід порівнювати з результатами попередніх прогнозних та ретроспективних оцінювань для того, щоб з'ясувати, наскільки правильними були початкові попередні оцінки, скоригувати припущення та виявити зниження ефективності податкового інструменту. Ретроспективне оцінювання також може допомогти виявити податкові інструменти, які мають обмежений вплив на їх бенефіціарів через недостатнє використання.

5. Загальні характеристики підходів (методів), що використовуються для ретроспективного оцінювання кількісних характеристик податкових інструментів (вартості податкових видатків) наведено у додатку 1 до цієї Методології. Залежно від обставин, можуть застосовуватися інші підходи (методи) оцінювання (методи статистичного аналізу, економетричні методи), які дозволяють забезпечити більшу надійність висновків. Вибір підходу (методу) визначається в кожному окремому випадку в залежності від необхідної деталізації оцінювання та доступних даних.

6. Ретроспективне оцінювання передбачає отримання сукупності відповідей на набір цільових запитань, як визначено у додатку 2 до цієї Методології, які є необхідними для визначення якісних характеристик відповідного податкового інструменту.

7. В таблиці 3 цієї Методології представлена ілюстративна система ретроспективного оцінювання та відповідні підходи (методи) за групами податкових інструментів, що визначені на основі їхнього розміру згідно із пунктом 7 розділу 1 цієї Методології.

Таблиця 3

Група	Питання для оцінювання	Процедури (методи) оцінювання
I		<ul style="list-style-type: none"> – Аналіз якісних характеристик податкового інструменту на основі консультацій із зацікавленими сторонами та опитувань бенефіціарів і адміністраторів. – Описова оцінка, що співставляє витрати та вигоди. – Описове порівняння поведінки бенефіціарів до, та після отримання переваг податкового інструменту.
II	Див. зразки у додатку 2 до цієї Методології	<p>Як зазначено вище для групи I, а також:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Мікросимуляційний аналіз ефекту розподілу зі змінами в поведінці, надмірністю та перехресним впливом на інші податкові бази та без них. – Порівняння з прогнозними оцінками та іншими прогнозами. – Оцінка зміни поведінки платників податків, пов'язаної зі зловживаннями.
III		<p>Як зазначено вище для груп I та II, а також:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Квазі-експериментальні економетричні методи, де можливо.

8. Як зазначено в таблиці 3 цієї Методології:

ретроспективне оцінювання податкового інструменту групи I включає аналіз якісних характеристик податкового інструменту на основі описової інформації. Крім того, необхідно забезпечити певне порівняння між витратами та вигодами, а також між прогнозованою та фактичною вартістю податкових видатків. Слід надати описове порівняння поведінки бенефіціарів до, та після використання податкового інструменту.

ретроспективне оцінювання податкового інструменту групи II передбачає більш детальний аналіз кількісних характеристик, який передбачає поєднання описаного вище підходу для оцінювання податкового інструменту групи I з додатковим мікросимуляційним аналізом. Такий аналіз може бути використаний для вивчення ефекту розподілу, як зі змінами в поведінці бенефіціарів, надмірністю та перехресним впливом на інші податкові бази, так і без них. Для забезпечення зворотного зв'язку та внесення коригувань у дизайн податкового інструменту слід проводити чітке порівняння з попередніми оцінками, особливо якщо вони також базуються на мікросимуляційному моделюванні. Вивчення змін у поведінці бенефіціарів також має включати чіткий аналіз можливостей для зловживань перевагами податкового інструменту.

ретроспективне оцінювання податкового інструменту групи III рекомендується проводити із використанням методів квазі-експериментального економетричного аналізу, як визначено у додатку 1 до цієї Методології. Такий підхід дозволяє отримати висновки щодо ефекту запровадження податкових інструментів з високим рівнем надійності. Однак, квазі-експериментальні методи не завжди можливо застосувати.

9. Звіт про проведення ретроспективного оцінювання податкових видатків

включає наступні елементи:

визначення податкового інструменту – опис правової основи, тривалості дії, заявлену мету запровадження податкового інструменту, кількість його прямих та непрямих (за наявності) бенефіціарів. Бенефіціари податкового інструменту можуть бути класифіковані за рівнем доходу, або розміром платника податків. Наводяться висновки про те, чи досягає податковий інструмент цільових бенефіціарів, чи не порушує він справедливості розподілу податкової системи тощо;

висновки щодо вартості податкових видатків від податкового інструменту – детальне представлення обраного підходу (методу) та даних, які були використані для визначення кількісних характеристик. Це має бути опис (якщо необхідно – з додатковою деталізацією для будь-якого положення законодавства в межах податкового інструменту, яке вимагало нестандартної оцінки). Опис має включати пояснення щодо використаної моделі, джерел даних, методів екстраполяції на наступний рік (якщо це було зроблено), а також ключових припущень, обрахунків або коригувань, необхідних для подолання обмежень у даних;

висновки щодо якісних характеристик податкового інструменту – результати порівняння з альтернативними заходами державної політики. Надається висновок щодо загальних тенденцій здійснення видатків бюджету від зазначеного податкового інструменту через податкову систему і доцільності таких видатків для досягнення заявленої мети;

додаткові висновки – аналіз впливу податкового інструменту на розподіл вигод та витрат між платниками податків в межах податкової системи, аналіз історичних показників застосування податкового інструменту (темів зростання податкових видатків від застосування податкового інструменту протягом декількох бюджетних періодів), аналіз впливу макроекономічних тенденцій на вартість податкових видатків, визначення інших потенційних (макроекономічних) чинників, які впливають на характеристики податкового інструменту (зокрема, на його ефективність).

10. Результати ретроспективного оцінювання оприлюднюються на офіційному вебсайті Мінфіну, а також надаються до відома суб'єктам законодавчої ініціативи.

**Директор Департаменту
податкової політики**

Віктор ОВЧАРЕНКО