

НАЦІОНАЛЬНА СТРАТЕГІЯ ДОХОДІВ ДО 2030 РОКУ

Вступ

З початку повномасштабного вторгнення російської федерації економіка України функціонує в умовах безпрецедентних безпекових викликів. Таких масштабів руйнувань країна не бачила з часів Другої світової війни. Країна-агресор з першого дня війни зосередила значні зусилля на руйнуванні об'єктів цивільної, критичної інфраструктури, виробництв та промислових комплексів, відновлення яких потребує значних інвестицій, зусиль та часу. Багато підприємств призупинили свою роботу через безпосередню військову загрозу або через заблокований доступ до ринків збуту чи сировини. Війна призвела до міграції та внутрішнього переміщення близько 11–12 мільйонів українців. Із початку повномасштабного вторгнення немає жодної галузі в країні, яка б прямо або опосередковано не зазнала втрат від агресії російської федерації. На цьому фоні відбулася кардинальна зміна не лише системи міжгалузевих зв'язків, а й структури економіки в цілому.

Війна звела нанівець здобутки від значної фіскальної консолідації, досягнутої з 2017 року, протягом якої державний та гарантований державою борг скоротився з близько 81 % ВВП у 2016 році до 49 % у 2021 році. Дефіцит державного бюджету у 2022 році збільшився на 602 млрд грн порівняно з 2021 роком (близько 15,7% ВВП) і становив 817,9 млрд грн, профінансований за рахунок міжнародних грантів та пільгового фінансування на загальну суму близько 33,9 млрд євро. Державний борг у 2022 році збільшився на 1 352,4 млрд грн або 15,0 млрд дол. США (71,6 % ВВП), гарантований державою борг збільшився на 51,0 млрд грн, але в доларовому еквіваленті зменшився на 1,5 млрд дол. США (6,9% ВВП).

Водночас війна призвела до збільшення витрат на оборону, що створило додатковий тиск на бюджет. Податкові надходження у 2022 році скоротилися на 14,2 %, тоді як видатки зросли на 81,4 %. І все це в той час, коли Україна втратила доступ до міжнародних ринків капіталу. Видатки бюджету збільшилися в 1,5–2 рази, бюджетні витрати на безпеку зросли більш ніж у 10 разів, а половина всіх видатків іде на фінансування військового бюджету. Таким чином, ключова задача для України під час воєнного стану – створити умови для забезпечення потреб воєнної кампанії. У майбутньому Україні потрібно буде вирішувати проблеми, пов'язані з пошкодженням критично важливої інфраструктури та житла, а також з гуманітарною кризою.

На сьогодні неможливо точно обрахувати обсяги допомоги, кредитів та інвестицій, необхідних для відновлення країни, оскільки внаслідок постійних терористичних атак на об'єкти інфраструктури та виробництва втрати та руйнування щоденно зростають і становлять вже сотні мільярдів доларів США. Зокрема, згідно з оцінками Світового Банку¹ прямі збитки в Україні у перший рік війни сягнули щонайменше понад 135 млрд дол. США, а найбільше постраждали сектори житлового будівництва, транспорту, енергетики, торгівлі та промисловості. Проте така оцінка є неостаточною, надалі з отриманням нових даних та у міру деокупації територій України оцінки завданих шкоди та збитків можуть суттєво зрости. За цими ж оцінками Світового банку станом на 24 лютого 2023 року пов'язані з відбудовою довгострокові потреби сягають суми у 411 млрд дол. США.

¹ Світовий банк, Уряд України, ЄС, ООН. Україна – Швидка оцінка завданої шкоди та потреб на відновлення: Лютий 2022 – Лютий 2023. Березень 2023.

Зниження рівня невизначеності та допомога провідних країн світу у подоланні наслідків війни сприятимуть відновленню інвестиційної активності в Україні. Зниження безпекових ризиків у поєднанні з активізацією післявоєнної відбудови країни сприятиме поверненню вимушених мігрантів, що стане також вагомим фактором економічного відновлення у середньостроковій перспективі. Ключовими напрямками відновлення будуть: енергетична інфраструктура, розмінування, питання втраченого чи пошкодженого житла громадян, питання соціальної інфраструктури (школи, лікарні тощо), створення умов для розвитку бізнесу в Україні (кредитні та грантові програми, страхування військових ризиків тощо).

Задля швидкого відновлення після завершення або припинення воєнного стану, забезпечення економічного зростання України у середньостроковій перспективі, а також для реалізації європейського курсу України необхідно проводити виважену фіскально-бюджетну політику, підвищити ефективність видатків та податкового й митного адміністрування та удосконалити структуру податків та пільг. Також важливо досягти партнерських відносин між бізнесом і державою та покращити інвестиційний клімат з урахуванням соціального й екологічного виміру. І в цьому питанні ключове значення має відновлення довіри платників податків до контролюючих органів.

Національна стратегія доходів України (далі – НСДУ) – це дорожня карта реформування податкової та митної системи, а також удосконалення процедур податкового та митного адміністрування, яка необхідна для забезпечення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі. Вона також підтримує економічне зростання через зменшення нерівності та неефективності в політиці та адмініструванні доходів. Це бачення майбутньої системи доходів України, що надає чіткості та мети реформам. Для того, щоб національна стратегія доходів була ефективною та успішною, вона повинна мати широку підтримку та політичну волю. НСДУ втілює стратегію фінансування видаткових потреб і забезпечення фіскальної стабільності у керований і сталий спосіб на протипагу довільним і непослідовним реформам.

Прийняття НСДУ засвідчує наміри Уряду України щодо пошуку шляхів збільшення доходів бюджету на стійкій основі, покращення надходження податків шляхом закриття існуючих можливостей для ухилення від оподаткування, підвищення рівня дотримання законодавства та боротьби з тіньовою економікою. Стабільні податкові надходження необхідні для фінансування першочергових витрат воєнного часу, а також потрібні для задоволення нагальних потреб відновлення, реконструкції та модернізації у період повоєнного відновлення. Стратегія підвищення внутрішніх доходів на середньострокову перспективу є важливим документом з огляду на те, що Україна прагне менше покладатися на зовнішні запозичення, оскільки хоче контролювати власний розвиток і стабільність. Крім того, НСДУ має на меті покращити ставлення громадськості та платників податків до повноти сплати податків та митних платежів, а також їхнє сприйняття податкового та митного адміністрування.

Очікується, що НСДУ також сприятиме досягненню фіскальних орієнтирів, середньострокового бюджетного планування, які зосереджені на скороченні державного боргу у відсотках до ВВП, зменшенні первинного дефіциту бюджету у відсотках до ВВП та підтримці тенденції до зниження як боргу, так і дефіциту бюджету у відсотках до ВВП. Ці фіскальні орієнтири сформульовані для досягнення середньострокових фіскальних цілей Уряду. НСДУ також стане для Уряду одним із керівних інструментів при формуванні бюджету, а також слугуватиме інструментом комунікації щодо шляхів розвитку податкової та митної політики та адміністрування для всіх зацікавлених сторін.

1. Короткий виклад заходів та цілей реформ

Таблиця 1.1. Резюме заходів Національної стратегії доходів до 2030 року

Розділ НСДУ	Напрямок/Цілі/Заходи	Прогнозний вплив на доходи у ВВП*
	СТРАТЕГІЧНІ ЦІЛІ	
3.1	Забезпечення макроекономічної та фінансової стабільності через збереження рівня мобілізації доходів та зменшення потреби у зовнішньому фінансуванні.	27 % (+)
	Забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС та виконання міжнародних зобов'язань України в частині митної і податкової політики та адміністрування.	
	Зміцнення доброчесності та довіри до контролюючих органів через посилення антикорупційних заходів та підвищення прозорості і ефективності процедур управління.	
	Підвищення рівня дотримання податкового та митного законодавства платниками податків та контролюючими органами.	
	Створення та впровадження сучасних цифрових рішень податкового та митного адміністрування.	
	ПОДАТКОВЕ АДМІНІСТРУВАННЯ	
	Посилення доброчесності:	
4.2.1(a)	Забезпечити попередження та усунення корупційних ризиків в діяльності ДПС шляхом виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки та її оновлення.	
4.2.1(b)	Запровадити регулярне вивчення оцінки якості надання послуг та виявлення проблемних питань, що виникають у діяльності ДПС, шляхом опитування платників податків, оприлюднення його результатів та публічне звітування про вжиті заходи. Підтримувати зворотний зв'язок із зацікавленими сторонами щодо удосконалення процесів адміністрування, як визначено НСДУ.	
	Підвищення рівня дотримання податкового законодавства:	
4.2.2(a)	Впровадити систему управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками) на основі Концепції системи управління ризиками (далі – Концепція СУР). Забезпечити зміни в організаційній структурі ДПС, необхідні для впровадження системи.	
4.2.2(b)	Удосконалити процеси організації та проведення документальних і фактичних перевірок. Продовжити розробку, тестування та впровадження IT-рішень для обробки даних стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA) для цілей «Е-аудиту». Забезпечити розробку нормативно-правових актів (далі – НПА) щодо обов'язкового подання SAF-T UA усіма великими платниками податків, а в подальшому – усіма платниками ПДВ.	

4.2.2(c)	Впровадити новітні підходи і технології до обробки та аналізу інформації для цілей податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення. Розробити та впровадити ІТ-рішення для автоматизації роботи з великими масивами даних.	
4.2.2(d)	Отримати позитивну оцінку Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей (далі – Глобальний форум ОЕСР) щодо зрілості системи управління інформаційною безпекою. Виконати всі інші необхідні умови для приєднання України до автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки відповідно до Загального стандарту звітності (CRS) та звітами в розрізі країн (CbC Reports).	
4.2.2(d)	Розробити та впровадити ІТ-рішення для автоматизації обміну інформацією з іноземними компетентними органами при здійсненні податкового контролю у галузі міжнародного оподаткування (зокрема, в частині контролю за трансфертним ціноутворенням, виплатою пасивних доходів, контрольованим іноземними компаніями (далі – КІК) тощо).	
4.2.2(e)	Забезпечити розробку НПА для відображення в системі електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕА РПСЕ) даних про власників пального для виявлення фіктивних операцій. Після прийняття змін – розробити та впровадження ІТ-рішень для впровадження удосконаленої автоматизованої системи контролю за обігом пального і спирту етилового.	
4.2.2(e)	Забезпечити розробку НПА, необхідних для впровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (електронна простежуваність) відповідно до Закону України від 29 червня 2023 року № 3173-ІХ. Розробити та впровадити ІТ-рішення, необхідні для впровадження системи електронної простежуваності.	
4.2.2(f)	Забезпечити удосконалення технології передачі даних від реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) до ДПС та забезпечити передачу від Системи обліку даних реєстраторів розрахункових операцій (далі – СОД РРО) до РРО повідомлень про отримання та результати валідації електронних документів. Забезпечити доопрацювання відповідних ІТ-рішень ДПС.	
4.2.2(f)	Забезпечити розробку проектів законів та підзаконних НПА, спрямованих на удосконалення процедур збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного (порівняно з технологією НБУ) способу захисту та передачі до ДПС даних, що формуються РРО. Після прийняття змін – забезпечити доопрацювання відповідних ІТ-рішень ДПС.	
4.2.2(g)	Забезпечити розробку НПА, необхідних для покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб (зокрема налагодження інформаційної взаємодії ДПС з Держказначейством та банками, надання податковим органам прав та обов'язків щодо сегментації категорій боржників та пріоритетизації погашення податкового боргу платників податків. Після прийняття змін – розробити та впровадити відповідні ІТ-рішення. Розробити та впровадити ІТ-рішення для контролю за процесом погашення податкового боргу в ДПС.	
Цифровізація та дані:		
4.2.3(a)	ІТ-консолідація інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами, зокрема ДПС, на рівні Мінфіну та забезпечення адміністрування цих інформаційних ресурсів незалежним адміністратором (ІТ-установою).	
4.2.3(a)	Впровадження системи управління інформаційної безпеки в ІТ-установі, впровадження стандартів ISO/IEC 27001:2005 та проведення сертифікаційного аудиту на відповідність системи управління інформаційної безпеки вимогам стандарту ISO.	

4.2.3(b)	Впровадження заходів, спрямованих на безпеку використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках. Розробка концепції та політики безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків.	
	Створення в єдиній інформаційно-комунікаційній системі системи управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків з метою забезпечення функціонування інформаційних систем контролюючих органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації про таких платників податків.	
4.2.3(c)	Забезпечення інтеграції з європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів, системами платіжної інформації тощо згідно з Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження.	
	Організаційні та кадрові заходи ДПС:	
4.2.4(a)	Провести функціональне обстеження ДПС та її територіальних органів за результатами якого затвердити зміни до організаційної структури та штатних розписів апарату ДПС та її територіальних органів з метою оптимізації штатної чисельності.	
4.2.4(a)	Забезпечити гарантії незалежності уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції, впровадження ефективної системи відомчого контролю стану організації роботи структурних підрозділів ДПС та територіальних органів ДПС.	
4.2.4(a)	Забезпечити регіональну консолідацію окремих структурних підрозділів територіальних органів (ДП), а також консолідацію міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків в єдину організаційну структуру.	
4.2.4(a)	Розробити та затвердити План відновлення ДПС після припинення/скасування воєнного стану з метою визначення загального переліку дій податкового органу, в тому числі щодо відновлення роботи офісів, які наразі знаходяться на територіях активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях.	
4.2.4(b)	Забезпечити потреби у професійному навчанні державних службовців органів ДПС відповідно до індивідуальних програм професійного розвитку державного службовця, підвищення кваліфікації працівників органів ДПС та розвиток професіональних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків для впровадження заходів цієї НСДУ.	
4.2.4(b)	Вдосконалити процеси управління ефективністю персоналу ДПС.	
ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА		
	Оподаткування доходів:	
4.3.1	Реформувати спрощену систему оподаткування (далі – ССО), звузивши сферу її застосування шляхом виключення юридичних осіб, запровадивши запобіжники для зменшення зловживань, підвищивши поріг реєстрації платників ПДВ та збільшивши ефективні ставки податків до рівня загального режиму.	
4.3.2	Відновити прогресивну шкалу ставок ПДФО у поєднанні з соціальною пільгою нейтральною до рівня доходів.	
4.3.3(a)	Переглянути/раціоналізувати чинні режими інвестиційного стимулювання в межах податку на прибуток підприємств (далі – ПнП) та визначити новий підхід, що базується на витратах, зосередившись на негайних витратах (миттєвій амортизації).	0,3 % – 0,6 % (+)

4.3.3(b)	Привести правила ПнП у відповідність до законодавства ЄС.	
4.3.3(c)	Впровадити правила щодо двокомпонентного рішення згідно міжнародних зобов'язань України (G20/BEPS) .	
4.3.4	Розробити еталонну модель конвенції для України, яка буде концептуальною основою для укладення Україною угод в розрізі окремих положень, важливих для України для подальшого приведення до цієї основи всіх договорів, щоб можна було розуміти яку позицію займати в перемовинах.	
4.3.4	Продовжувати роботу щодо підготовки синтезованих текстів міжнародних двосторонніх конвенцій (угод) про уникнення подвійного оподаткування (далі – міжнародних податкових договорів України, МПДУ) та їх оприлюдненню на вебсайті Мінфіну.	
	Непрямі податки:	
4.3.5	Привести ПДВ у відповідність до законодавства ЄС, скасувавши при цьому знижені ставки та пільги, які не передбачені директивою ЄС про ПДВ.	0,3 % – 0,6 % (+)
4.3.6	Підвищити акцизи на паливо, алкогольні напої та тютюнові вироби до мінімальних ставок ЄС.	1,5 % – 2,2 % (+)
	Екологічне оподаткування та ресурсні платежі:	
4.3.7	На підставі концепції захисту довкілля, розробленої Міндовкілля, та із залученням допомоги партнерів з розвитку розробити комплексний пакет заходів на післявоєнний період щодо оподаткування екологічним податком викидів вуглецю. Визначити графік впровадження змін до екологічного та податкового законодавства на підставі розробленої моделі.	2 % – 4 % (+)
4.3.8(a)	Забезпечити скасування усіх підвищуючих та понижуючих коефіцієнтів, які застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом для стільникового зв'язку.	
4.3.8(b)	Розробити законодавчі зміни щодо обмеження часу від дати введення в експлуатацію свердловини, протягом якого свердловини вважаються новими в цілях оподаткування рентною платою.	
4.3.8(b)	У післявоєнний період за участі профільних центральних органів виконавчої влади із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку буде здійснено аналіз та оцінювання оподаткування видобувних галузей у відповідності до потреб післявоєнної відбудови країни.	
4.3.10	Розробити законодавчі зміни для визначення правових засад та механізмів здійснення оцінки майна, яка відобразить поточну ринкову вартість об'єктів нерухомості та яку можна буде використовувати в цілях оподаткування майна, включаючи заходи щодо зменшення можливостей для корупції в процесі оцінки.	
	Наскрізні теми:	
4.3.9	Підготувати законодавчі зміни щодо надання додаткових повноважень органів місцевого самоврядування (далі – ОМС) в частині адміністрування місцевих податків і зборів. Визначити законодавчі підстави для проведення перевірки контролюючими органами на підставі зібраної органами місцевого самоврядування інформації щодо власників або користувачів нерухомого майна, яке не було оподатковано належним чином.	

4.3.11	Запровадити систематичну оцінку податкових пільг до їх запровадження; після запровадження податкові пільги підлягатимуть регулярному моніторингу.	
4.3.12	Використання збалансованих стимулів для розвитку переробної промисловості. Зокрема, визначити шляхи модернізації існуючих заходів податкового стимулювання, які дозволять забезпечити їх рівну доступність для інвесторів внутрішніх та зовнішніх, незалежно від розміру інвестицій.	
4.3.13	Провести аналіз різних варіантів оподаткування віртуальних активів, можливих в українському контексті, з метою розробки керівних принципів узгоджених правилами ЄС щодо обміну інформацією (DAC8) та ініціативами Глобального форуму ОЕСР.	
МИТНЕ АДМІНІСТРУВАННЯ		
5.2.1	Посилення антикорупційних заходів та підвищення довіри до митних органів:	
	Забезпечити удосконалення системи запобігання і протидії корупції у Держмитслужбі, впровадження механізмів прозорості, доброчесності, зниження корупційних ризиків у діяльності митних органів шляхом виконання Антикорупційної програми Держмитслужби.	
	Надати повноваження на оперативно-розшукову діяльність (далі – ОРД) підрозділам внутрішньої безпеки Держмитслужби з метою підвищення ефективності викриття випадків залучення посадових осіб Держмитслужби до протиправної діяльності та сприяння порушенням митного законодавства.	
	Запровадити особливі умови проходження державної служби в митних органах та зміцнення доброчесності, які передбачатимуть проведення атестації посадових осіб митних органів, перевірку на доброчесність, у тому числі на поліграфі, впровадження системи мотивації та реагування на рішення та дії митних органів, які визнано неефективними, необґрунтованими та якими завдано шкоди суб'єктам ЗЕД. Прийняти Дисциплінарний статут в митних органах, порядок ротації посадових осіб митних органів та формування кадрового резерву.	
	Забезпечити проведення експерименту із використання натільних відеокамер при виконанні митних формальностей з метою зниження корупційних ризиків, а також захисту честі і гідності посадових осіб митних органів.	
5.2.2	Підтримка та співпраця з бізнесом:	
	Забезпечити розвиток комплексної служби підтримки бізнесу (HelpDesk) з метою підвищення якості сервісних функцій Держмитслужби, надання консультацій з митних питань, оперативного реагування на звернення громадян та суб'єктів ЗЕД.	
	Забезпечити розвиток програми авторизований економічний оператор (далі – АЕО), системи надання авторизацій на застосування спрощень, що передбачатиме заходи щодо збільшення кількості підприємств, яким надано авторизацію АЕО, авторизації на застосування спрощень, а також укладення угод про взаємне визнання АЕО між Україною і ЄС, впровадження відповідного IT-рішення.	
	Здійснити заходи, спрямовані на підвищення довіри бізнесу та громадськості, створення позитивного іміджу Держмитслужби, що включатимуть, зокрема, опитування для ідентифікації та оцінювання корупційних ризиків у діяльності митних органів, заходи із мінімізації корупційних ризиків за результатами опитувань, запровадження пілотного проекту «Мобільний антикорупційний центр», забезпечення форменим одягом посадових осіб митних органів.	

	Забезпечити баланс контрольних заходів та спрощення процедур, зокрема через створення нових та актуалізацію діючих заходів з управління ризиками, проведення аналізу ризиків з використанням відомостей, внесених до загальної декларації прибуття.	
	Забезпечити єдиний підхід до митного оформлення товарів в митних органах України через уніфікацію заходів з управління ризиками, недопущення випадків необґрунтованого застосування форм та обсягів митного контролю, запровадження діяльності підрозділів митних компетенцій.	
5.2.3	Розвиток міжнародного митного співробітництва:	
	Забезпечити запровадження обміну попередньою митною інформацією з іншими країнами з метою прискорення переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон, виявлення ризикових операцій та посилення заходів щодо боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил.	
	Забезпечити запровадження процедур здійснення спільного контролю в пунктах пропуску із суміжними країнами з метою збільшення їх пропускної спроможності, прискорення переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон.	
	Створити або оновити системи раннього попередження про надзвичайні ситуації на кордоні, що сприятиме ритмічності роботи пунктів пропуску та прогнозованості часу перетину кордону.	
	Забезпечити підвищення рівня використання процедури спільного транзиту шляхом здійснення заходів щодо збільшення кількості підприємств, яким надаються авторизації на застосування транзитних спрощень.	
5.2.4	Інституційний розвиток митних органів:	
	Забезпечити підвищення заробітної плати посадових осіб митних органів до ринкового рівня з метою підвищення ефективності роботи митних органів та доброчесності їх посадових осіб.	
	Запровадити нову систему ключових показників ефективності (КПІ) для Держмитслужби та ІТ-рішення для автоматизації моніторингу їх виконання, що сприятиме підвищенню керованості організаційної структури Держмитслужби та оцінюванню ефективності рішень та дій митних органів.	
	Забезпечити реалізацію Стратегії управління персоналом Держмитслужби з метою посилення та підтримання на належному рівні кваліфікації та доброчесності посадових осіб митних органів, посилення кадрового потенціалу Держмитслужби.	
	Підвищити ефективність пост-митного контролю, проведення документальних перевірок та інших заходів з метою дотримання вимог законодавства України з питань митної справи через удосконалення підходів та процедур проведення пост-митного контролю та планування проведення документальних перевірок шляхом розвитку управління ризиками.	
5.2.5	Розвиток ІТ та забезпечення технічними засобами митного контролю:	
	Розвиток ІТ та діджиталізація Держмитслужби, зокрема, здійснити уніфікацію та стандартизацію автоматизованих систем митного оформлення та управління ризиками, удосконалити ІТ-рішення, що використовується для цілей захисту прав інтелектуальної власності.	

	Удосконалити управління інформаційними системами та технологіями Держмитслужби, що дозволить підвищити якість виконання Держмитслужбою основних функцій, мінімізувати корупційні ризики та зменшити витрати часу на проведення митного контролю та оформлення.	
	Розробити та впровадити нові ІТ-системи, сумісні з ІТ-рішеннями ЄС. Затвердити довгостроковий національний стратегічний план цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації Держмитслужби та її територіальних підрозділів на основі багаторічного стратегічного плану митниці ЄС (multi-annual strategic plan for customs, MASP-C).	
	Забезпечити митні органи необхідною кількістю технічних засобів митного контролю (сканери, ваги, системи відеоконтролю), що сприятиме зменшенню часу на проходження митних процедур і мінімізації впливу людського фактору.	
	МИТНА ПОЛІТИКА	
5.3.1	Пільгове оподаткування при імпорті:	
	Підвищити ефективність контролю за правомірністю застосування звільнень від сплати митних платежів та використанням товарів за кінцевим (цільовим) призначенням, що сприятиме збільшенню надходжень митних платежів до Державного бюджету.	
	Скасувати мораторій на проведення документальних перевірок митними органами. Поновлення тимчасово припинених повноважень митних органів на проведення документальних перевірок є необхідним для можливості виконання митними органами своїх основних функцій, у тому числі контролю за правомірністю застосування звільнень від сплати митних платежів.	
	Розширити застосування процедури кінцевого використання як одного з механізмів надання пільг при імпорті товарів та поширення пільгового оподаткування в рамках процедури кінцевого використання на інші види податків, зокрема, ПДВ та акцизний податок. Встановлення знижених ставок ввізного митна на окремі іноземні товари, що поміщуються у митний режим імпорту (в частині процедури кінцевого використання).	
	Забезпечити гармонізацію з вимогами ЄС моделі пільгового оподаткування товарів митними платежами, зокрема, в частині звільнень від сплати ввізного мита, зменшення норм ввезення (пересилання) товарів без оподаткування митними платежами.	
	Вдосконалити ІТ-рішення, що пов'язані з оподаткуванням товарів, зокрема, в частині контролю щодо дотримання вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митними платежами.	
5.3.2	Гармонізація митного законодавства України до законодавства ЄС:	
	Розробити новий Митний кодекс України, що забезпечить повну імплементацію положень <i>acquis</i> ЄС в митній сфері, уніфікацію проходження митних процедур з ЄС. Забезпечити розробку нормативно-правових актів для реалізації нового Митного кодексу України.	
	Забезпечити законодавче врегулювання питань, не охоплених Митним кодексом ЄС, шляхом розроблення проекту Закону України про здійснення митної справи в Україні, яким будуть врегульовані питання правового статусу митних органів, проходження служби в митних органах тощо.	
	Забезпечити проходження оцінки відповідності митного законодавства України законодавству ЄС (отримання висновку Європейської комісії про відповідність законодавства України митному законодавству ЄС).	

5.3.3	Розбудова правоохоронної функції митних органів:	
	Забезпечити здійснення заходів, необхідних для встановлення кримінальної відповідальності за контрабанду товарів та підакцизних товарів, а також недостовірне декларування товарів.	
	Удосконалити систему адміністративної відповідальності за порушення митних правил шляхом внесення змін до Митного кодексу України. Забезпечити навчання посадових осіб митних органів, відповідальних за протидію митним правопорушенням, з метою забезпечення належного виконання оновлених норм Митного кодексу України.	
	Забезпечити надання митним органам права здійснювати ОРД та проводити досудове розслідування у справах про контрабанду товарів з метою посилення безпекової функції Держмитслужби шляхом її перетворення в правоохоронний орган відповідно до міжнародної практики, здійснення ефективної боротьби з недобросовісними суб'єктами ЗЕД, усунення дублювання правоохоронних функцій в митній сфері.	

* Зазначається у разі можливості оцінки на момент підготовки НСДУ.

2. Динаміка доходів

Січень – грудень 2021 року. Загальна сума доходів Зведеного бюджету України за січень – грудень 2021 року становила 1662,3 млрд грн, що на 285,7 млрд грн, або на 20,8 %, більше ніж за аналогічний період 2020 року. Питома вага податкових надходжень у загальному обсязі надходжень до Зведеного бюджету України становила 87,5 %, неподаткових надходжень – 12,2 %. Найбільшу питому вагу серед надходжень у загальному обсязі доходів Зведеного бюджету України становили такі надходження: ПДВ – 32,3 %; ПДФО та військовий збір – 21 %; акцизний податок – 10,8 %; ПнП – 9,9 %; місцеві податки та збори – 5,4 %; рентна плата за користування надрами загальнодержавного значення – 4,9 %.

Січень – грудень 2022 року. З початку повномасштабного збройного вторгнення російської федерації у 2022 році управління державними фінансами зіткнулося з надзвичайними викликами, але Україна продемонструвала неабияку стійкість та адаптивність для забезпечення стабільності. Зовнішня підтримка разом із пожевленням внутрішнього боргового ринку дозволила Уряду покрити значний бюджетний дефіцит, не вдаючись до емісійного фінансування. Війна серйозно вплинула на стабільність державних фінансів, погіршивши доходи через скорочення економічної активності, структурні зміни. Водночас вона призвела до збільшення витрат на оборону, що створило додатковий тиск на бюджет.

Дефіцит бюджету сектору загального державного управління на 2022 рік оцінювався в 817,9 мільярдів гривень або 15,8 % ВВП у 2022 році; розмір грантів від міжнародних партнерів (міжнародних фінансових організацій, ЄС та інших країн) становив 480,9 млрд грн в еквіваленті, або 9,3 % ВВП 2022 року; дефіцит без урахування грантів становив 1298,8 млрд грн (25 % ВВП). При цьому Україна втратила доступ до міжнародних ринків капіталу. Дефіцит фінансувався переважно за рахунок зовнішнього фінансування та емісійного фінансування від НБУ, тоді як чисте фінансування від вітчизняних банків та небанківських установ стало від'ємним. Внаслідок значних запозичень, а також падіння номінального ВВП загальний державний борг сягнув 78,5 % ВВП на кінець 2022 року (порівняно до 49 % у 2021 році).

Податкові надходження до Зведеного бюджету у 2022 році скоротилися на 7,6 %, тоді як видатки зросли на 64,9 %. Більшість податкових баз скоротилися, що мало вплив на надходження від ПнП, ПДВ, акцизів та митних зборів. Крім того, спеціальні заходи режиму воєнного стану звузили податкову базу. Однак податкові надходження у 2022 році наблизилися до довоєнного рівня в номінальному вираженні (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1. Надходження до Зведеного бюджету України у 2019–2023 роках

Надходження	2019		2020		2021		2022		2023 (11 місяців)
	млрд грн	% ВВП	млрд грн	% ВВП	млрд грн	% ВВП	млрд грн	% ВВП	млрд грн
ВВП	3 977,2	-	4 222,0	-	5 450,8	-	5 191,0	-	-
Податкові надходження	1 070,3	26,9	1 136,7	26,9	1 453,8	26,7	1 343,2	25,9	1 486,2
ПДФО	253,0	6,4	271,2	6,4	321,2	5,9	387,0	7,5	403,3
Військовий збір	22,4	0,6	23,9	0,6	28,6	0,5	33,7	0,6	33,6
ПнП	117,3	2,9	118,5	2,8	163,8	3,0	130,6	2,5	154,8
Рентна плата	52,0	1,3	57,1	1,4	89,3	1,6	94,1	1,8	62,9
Рентна плата за вуглеводні	44,9	1,1	50,1	1,2	82,2	1,5	88,1	1,7	57,1

Надходження	2019		2020		2021		2022		2023 (11 місяців)
	млрд грн	% ВВП	млрд грн	% ВВП	млрд грн	% ВВП	млрд грн	% ВВП	млрд грн
ПДВ (сальдо)	378,7	9,5	400,6	9,5	536,5	9,8	467,0	9,0	522,6
ПДВ внутрішнє (сальдо)	88,9	2,2	126,5	3,0	155,8	2,9	213,9	4,1	192,2
ПДВ внутрішнє (збір)	240,8	6,1	269,6	6,4	315,5	5,8	298,5	5,8	313,6
ПДВ (відшкодування)	-151,9	-3,8	-143,1	-3,4	-159,7	-2,9	-84,6	-1,6	-121,5
ПДВ імпортне	289,8	7,3	274,1	6,5	380,7	7,0	253,1	4,9	330,4
Акциз внутрішній	71,3	1,8	82,3	1,9	85,0	1,6	61,1	1,2	85,6
пальне	10,8	0,3	13,9	0,3	16,3	0,3	3,2	0,1	16,4
тютюн	43,0	1,1	52,4	1,2	51,3	0,9	40,3	0,8	55,1
алкоголь	12,4	0,3	13,0	0,3	13,4	0,2	12,2	0,2	12,2
електроенергія	4,8	0,1	2,8	0,1	3,9	0,1	5,3	0,1	6,0
машини	0,1	0,0	0,1	0,0	0,1	0,0	0,0	0,0	0,1
Акциз імпортний	59,4	1,5	64,4	1,5	87,0	1,6	44,1	0,8	75,4
пальне	44,3	1,1	48,5	1,1	55,3	1,0	18,1	0,3	44,6
тютюн	1,1	0,0	2,3	0,1	12,2	0,2	18,6	0,4	19,2
алкоголь	1,9	0,0	2,4	0,1	3,1	0,1	2,2	0,0	2,8
електроенергія	0,0	0,0	0,0	0,0	1,9	0,0	0,0	0,0	0,0
машини	7,8	0,2	11,0	0,3	14,5	0,3	5,0	0,1	8,6
Акциз роздрібний	6,3	0,2	7,2	0,2	8,2	0,2	10,2	0,2	12,9
Екологічний податок	6,1	0,2	5,4	0,1	6,0	0,1	4,9	0,1	4,9
Ввізне мито	29,9	0,8	30,2	0,7	36,9	0,7	23,3	0,4	35,8
Податок на майно	38,0	1,0	37,4	0,9	43,2	0,8	36,8	0,7	40,2
Плата за землю	32,8	0,8	31,5	0,7	35,3	0,6	29,6	0,6	31,4
Єдиний податок	35,3	0,9	38,0	0,9	46,3	0,8	47,2	0,9	52,9
Неподаткові надходження:	212,9	5,4	234,4	5,6	202,6	3,7	368,7	7,1	898,7
Частина чистого прибутку	36,0	0,9	5,7	0,1	5,6	0,1	9,0	0,2	6,1
Дивіденди	10,5	0,3	65,1	1,5	23,1	0,4	38,1	0,7	27,6
Кошти, що перераховуються НБУ	64,9	1,6	42,7	1,0	24,4	0,4	18,8	0,4	71,9
Власні надходження бюджетних установ	63,7	1,6	82,2	1,9	107,3	2,0	250,5	4,8	719,8
Доходи від операцій з капіталом	3,1	0,1	3,6	0,1	3,8	0,1	2,9	0,1	3,3
Офіційні трансферти	1,2	0,0	1,2	0,0	1,4	0,0	481,3	9,3	405,2
Гранти	0,0	0,0	0,1	0,0	0,2	0,0	456,5	8,8	405,0
Цільові фонди	2,4	0,1	0,8	0,0	0,8	0,0	0,5	0,0	0,7
Всього надходження	1 289,8	32,4	1 376,7	32,6	1 662,3	30,5	2 196,6	42,3	2 794,1

Джерело: дані ДПС, розрахунки Мінфіну.

Січень–листопад 2023 року. За січень–листопад 2023 року Зведений бюджет України отримав (оперативні данні) 2794,1 млрд грн, що на 953,9 млрд грн, або на 51,8 % більше ніж за аналогічний період 2022 року. Найбільшу питому вагу в загальному обсязі надходжень до Зведеного бюджету України становили податкові надходження – 53,2 %, з них: ПДВ – 18,7 %; ПДФО та військовий збір – 15,6 %; акцизний податок – 6,2 %; ПнП – 5,5 %.

У цілому за підсумком 2023 року очікується ріст ВВП на рівні 2,8 % порівняно із 2022 роком, рівень інфляції становив 14,7 % (у розрахунку грудень до грудня попереднього року). На середньостроковий період очікується прискорення економічного зростання з 2,8 % у 2023 році до 7,5 % у 2026 році (таблиця 2.2).

Прогноз на 2024 рік. З урахуванням норм податкового та бюджетного законодавства, макроекономічного прогнозу (таблиця 2.2), вищезазначених особливостей загальні показники доходів державного бюджету відповідно до ухваленого Закону України «Про Державний бюджет України на 2024 рік» становлять 1 768,5 млрд грн та збільшуються порівняно із затвердженими показниками 2023 року (зі змінами) на 352 млрд грн і зменшуються порівняно з фактичними показниками 2022 року на 18,9 млрд грн внаслідок надходження у 2022 році грантів та міжнародної допомоги.

Дефіцит державного бюджету у 2024 році передбачається на рівні 20,6 % ВВП, у тому числі загальний фонд – 19,7 % ВВП та спеціальний фонд – 0,8 % ВВП (таблиця 2.3).

Таблиця 2.2. Основні прогностичні макропоказники економічного і соціального розвитку України та окремі припущення на 2023–2026 роки

Назва	2022	2023 (О)*	2024*	2025*	2026*
ВВП:					
номінальний, млрд грн	5 191,0	6 466,1	7 643	8 980,6	10 421,8
реальна зміна, відсотків, р/р	-29,1	5,0	4,6	6,8	6,6
Індекс споживчих цін:					
у середньому до попереднього року, відсотків, р/р	120,2	113,3	108,5	108,3	107,7
грудень до грудня попереднього року, відсотків, р/р	126,6	107,1	109,7	108,1	106,9
Індекс цін виробників промислової продукції:					
грудень до грудня попереднього року, відсотків, р/р	138,2	117,5	111,4	109,7	108,2
Середньомісячна заробітна плата працівників, бруто, номінальна, грн	14 847	18 527	21 809	25 732	30 260
Рівень безробіття населення у віці 15–70 років за методологією МОП, відсотків до робочої сили відповідного віку	18,4	18,9	18,7	17,7	15,0
Сальдо торговельного балансу, визначене за методологією платіжного балансу, млн доларів США	-25 662	-39 449	-40 172	-27 004	-25 433

Назва	2022	2023 (О)*	2024*	2025*	2026*
Експорт товарів та послуг:					
млн доларів США	57 005	51 615	56 272	67 161	81 010
зміна, відсотків, р/р	-30,1	-10,3	9,0	19,4	20,6
Імпорт товарів та послуг:					
млн доларів США	82 667	91 064	96 444	94 205	106 443
зміна, відсотків, р/р	-1,8	9,4	5,9	-2,3	13,0

* Прогноз станом на 24 жовтня 2023 року (враховано у Законі України «Про Державний бюджет на 2024 рік»).
Джерело: дані Державної служби статистики України, НБУ, прогноз Мінекономіки.

Таблиця 2.3. Прогноз доходів Державного бюджету України на 2024 рік

Найменування показника	2022 рік		2023 рік		2024 рік		Відхилення 2024 рік (план) до			
	факт, млрд грн	частка у ВВП, %	план зі змінами, млрд грн	частка у ВВП, %	план, млрд грн	частка у ВВП, %	2022 року (факт)		2023 року (зі змінами)	
							млрд грн	частка у ВВП, %	млрд грн	частка у ВВП, %
ВВП, млрд грн	5 191,0		6466,1		7 643,0		2 452,0		1 176,9	
Державний бюджет України (без урахування міжбюджетних трансфертів)	1 778,2	34,3	1 397,4	21,6	1 768,5	23,1	-9,8	-11,2	371,1	0,8
загальний фонд:	1 489,6	28,7	1 234,8	19,1	1 596,6	20,9	107,0	-7,8	361,8	1,2
без урахування грантів та допомог міжнародних партнерів	1 008,9	19,4	1 234,8	19,1	1 596,6	20,9	587,7	1,5	361,8	1,2
спеціальний фонд	288,7	5,6	162,6	2,5	171,8	2,3	-116,9	-3,4	9,3	-0,4

Джерело: розрахунки Мінфіну.

3. Підхід Національної стратегії доходів

3.1. Візія та цілі НДСУ

Щодо податкової політики: передбачувана та прогнозована, фіскально-нейтральна податкова система, яка враховує вимоги до інтеграції України у світову економіку у якості надійної податкової юрисдикції та забезпечує платникам податків можливість для виконання їх обов'язків, що необхідно для відновлення й сталого розвитку країни.

Щодо митної політики: передбачувана та прогнозована митна система на основі практики ЄС, яка стимулює підвищення якості ведення зовнішньоекономічної діяльності в Україні, забезпечує баланс безпекової функції митниці та партнерських відносин з бізнесом, інтеграцію українських підприємств у міжнародні ланцюги постачання товарів.

Досягнення мети НДСУ передбачається за такими стратегічними цілями:

- Забезпечення макроекономічної та фінансової стабільності через збереження рівня мобілізації доходів та зменшенні потреби у зовнішньому фінансуванні
- Забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС та виконання міжнародних зобов'язань України в частині митної і податкової політики та адміністрування
- Зміцнення доброчесності та довіри до контролюючих органів через посилення антикорупційних заходів та підвищення прозорості і ефективності процедур управління
- Підвищення рівня дотримання податкового та митного законодавства платниками податків та контролюючими органами
- Створення та впровадження сучасних цифрових рішень податкового та митного адміністрування.

Стратегічним результатом цієї НДСУ є досягнення та утримання відношення доходів до номінального ВВП на рівні не менше довоєнного рівня ($\approx 27\%$ від ВВП, без урахування ЄСВ). Разом із тим, цей показник буде досягнуто поетапно, спочатку зосередившись на стабілізації поточного рівня надходжень до бюджету. Потім цей показник може бути переглянутий, щоб задовольнити потреби у видатках, зберігаючи або покращуючи при цьому справедливість податкової та митної системи.

3.2. Принципи НДСУ

Заходи реформування податкової та митної політики, податкового та митного адміністрування, викладені в цій НДСУ, ґрунтуються на принципах:

- **Стабільності:** Збереження поточної бази оподаткування доходів юридичних та фізичних осіб, забезпечення її цілісності є умовою від якої напряму залежить стабільність доходів України в довгостроковій перспективі. Комбінація заходів щодо забезпечення надходження доходів та диверсифікації їх структури повинна сприяти стабільності, визначеності та достатності надходжень для цілей бюджету.
- **Нейтральності:** Політика та адміністрування повинні сприяти досягненню рівності та справедливості оподаткування у спосіб, який не впливає на збільшення або зменшення конкурентоздатності платників податків. Політика повинна реагувати на внутрішні та глобальні економічні виклики і конкуренцію, яка породжується тінізацією економіки.
- **Справедливості:** Політика повинна бути спрямована на мінімізацію регресивності та сприяння горизонтальної та вертикальної справедливості платниками податків.

Важливим є досягнення принципу справедливості через використання розподільної ролі податків, враховуючи фіскальну спроможність платників податків. Критичним є недопущення запровадження економічно необґрунтованих пільг та преференцій, які не передбачають забезпечення соціальної справедливості або економічного зростання.

- Доброочесності: Політика повинна бути спрямована на забезпечення дотримання контролюючими органами принципу доброочесності, посилення антикорупційних заходів та підвищення довіри до податкових та митних органів з боку суспільства. Безумовним пріоритетом є забезпечення конфіденційності та захисту даних в системах контролюючих органів.
- Інтегрованості: Максимальне наближення політики і адміністрування до вимог міжнародних стандартів та забезпечення виконання зобов'язань, що випливають із членства України у міжнародних організаціях є запорукою тісної інтеграції України у світову економіку.
- Ефективності: При розробці політики слід враховувати спроможність органів влади щодо забезпечення збирання надходжень та адміністрування доходів. Це має досягатися шляхом вдосконалення управління процесами адміністрування, їх цифровізацією, підвищенням якості використання даних контролюючими органами.
- Розвитку: Політика та стратегії повинні забезпечувати підтримку відбудови, післявоєнної реконструкції та відновлення економіки України, стимулювання розвитку її виробничого та експортного потенціалу. Політика має передбачати запровадження необхідних інструментів для підтримки інвестицій з урахуванням тих, які використовуються в країнах ЄС.

3.3. Виклики та обмеження НСДУ

Неможливість визначити базові показники, необхідні для оцінки ефективності податкової системи, в тому числі щодо напрямків її трансформації у післявоєнний період (кількість активних платників податків на момент скасування чи припинення воєнного стану, розмір податкової заборгованості, розмір накопичених збитків, кількість найманих працівників та фізичних осіб – підприємців, які продовжують діяльність тощо), є важливим обмеженням, яке впливає на оцінку достатності заходів, викладених у цій НСДУ. Умови під час воєнного стану і періоду повоєнного відновлення суттєво відрізнятимуться. Крім того, контекст України значно відрізняється від інших країн, отже, успішний досвід реформування інших країн не може бути застосований без змін та адаптацій до потреб податкової та митної політик України. Таким чином, цей документ є гнучким і допускає коригування послідовності та наповнення відповідних реформ, зважаючи на обставини, які будуть виявлятися згодом.

Невизначеність завершення чи скасування періоду воєнного стану призводить до того, що певні елементи стратегії залишаються невизначеними. Разом з тим НСДУ відображає прагнення Уряду України щодо досягнення кінцевого результату. Вона побудована таким чином, щоб визначити загальний напрям, який потім може коригуватися певними заходами, які забезпечать сталість бюджетних надходжень у середньостроковій перспективі. З огляду на це, НСДУ містить три таких повідомлення для платників податків, партнерів з розвитку, інвесторів та інших зацікавлених осіб:

1. «Україна має розраховувати на власні надходження і це можливо забезпечити лише за рахунок реформ, які є необхідними і невідворотними. До реформування податкової та митної політик і перегляду процесів адміністрування потрібно готуватися і планувати діяльність з урахуванням того, що такі заходи будуть проведені».

2. «У зв'язку з тим, що НСДУ розрахована на 6 років (до 2030 року), реформи будуть впроваджуватися поступово згідно з викладеними у цій стратегії кроками. Успішне виконання попередніх кроків впливає на можливість запровадження наступних».
3. «НСДУ підлягає регулярним оновленням та уточненням: зміст заходів реформ та підходи до їх впровадження, викладені в цій стратегії, можуть зазнавати змін. Разом з тим загальний їх напрям має бути збережено».

3.4. Зв'язок з іншими стратегічними документами

Стратегічні документи держави з економічного та соціального розвитку, прийняті до повномасштабного вторгнення, потребують суттєвого перегляду та актуалізації відповідно до вимог сьогодення. Нові стратегічні документи, які мають визначити напрями зміцнення та перебудови економіки під час війни, а також концепцію післявоєнної моделі України, наразі перебувають на етапі формування. Отже, під час формування НСДУ стратегічними орієнтирами слугували документи:

1. Цілі сталого розвитку на період до 2030 року, визначені Указом Президента України від 30 вересня 2019 року № 722/2019;
2. Формула миру, представлена Президентом України Володимиром Зеленським 15 листопада 2022 року під час Саміту лідерів G20;
3. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікована Законом України від 16 вересня 2014 року № 1678-VII;
4. Стратегія реформування системи управління державними фінансами на 2022–2025 роки, яка схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2021 року № 1805-р.;
5. Середньострокова стратегія управління державним боргом на 2024–2026 роки, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 27 жовтня 2023 року № 1117;

Стратегія здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 року № 1467-р.

4. Питання податкової політики та адміністрування

4.1. Умови впровадження реформ та їх послідовність

Заходи щодо реформування податкової політики та податкового адміністрування передбачені в цій НСДУ взаємопов'язані та взаємозалежні. Серед них є дві ключові реформи, від успішного та повного виконання яких залежить можливість впровадження змін, які є найбільш фундаментальними для платників податків:

1. Виконання заходів, визначених підпунктом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках», у частині забезпечення конфіденційності та захисту даних в системах ДПС (в тому числі інформації, одержаної від платників податків та податкових агентів).
2. Реалізація Концепції управління ризиками в ДПС із поступовою інтеграцією системи управління податковими ризиками в основу управління діяльністю контролюючого органу, як визначено підрозділом 4.2.2(a) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)».

Також реформи податкового адміністрування та податкової політики, викладені в цій НСДУ, враховують процес зближення України з Європейським Союзом на рівні законодавства². Передбачається, що конкретні терміни виконання цих заходів будуть оновлюватися для узгодження із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС після його затвердження.

4.2. Зміст заходів податкового адміністрування

4.2.1. Посилення доброчесності

4.2.1(a) Антикорупційна програма та протидія випадкам корупції

Проблеми, які потребують вирішення:

З огляду на наявний значний обсяг дискреційних повноважень у працівників ДПС, питання корупції є проблемним для діяльності всієї інституції.

За результатами незалежного Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків³, встановлено, що від 5,8 % до 8 % опитаних респондентів усіх цільових аудиторій вважають, що для отримання необхідних послуг або прискорення процедур в органах ДПС доводиться вдаватися до корупційних дій, а від 23,8 % до 28,2 % респондентів вважають, що для отримання необхідних послуг або прискорення процедур в органах ДПС доводиться вдаватися до корупційних дій в окремих випадках, що свідчить про високий рівень сприйняття корупції серед населення.

Протягом 2022–2023 років показник виявлених фактів корупційних дій є рекордним за роки функціонування ДПС, що підтверджує зміну підходів у ДПС на шляху до ефективної антикорупційної діяльності та повного неприйняття до корупції у будь-яких її проявах, утвердження культури доброчесності та поваги до верховенства права.

² 14 грудня 2023 року Європейська Рада прийняла рішення відкрити переговори з Україною про вступ до ЄС. URL: <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2023/12/14/european-council-conclusions-on-ukraine-enlargement-and-reforms/>

³ Опитування проводилось з 23 вересня по 09 листопада 2022 року в рамках проекту міжнародної технічної допомоги «Шведсько-українське партнерство для сучасної та ефективної податкової служби – METS».

За результатами опитування, проведеного ДПС у жовтні 2023 року, щодо оцінювання платниками податків рівня корупції та доброчесності в органах ДПС, де одним з питань було оцінити рівень корупції в органах ДПС, 11 % із загальної кількості опитаних респондентів вважають, що рівень корупції в ДПС є середнім, що демонструє наявні проблеми в діяльності ДПС.

Серед факторів, які негативно впливають на рівень довіри до ДПС, можна виокремити:

- кількість корупційних ризиків у діяльності ДПС;
- кількість порушень працівниками органів ДПС норм антикорупційного законодавства;
- ставлення громадськості до діяльності ДПС.

У 2023 році з метою вирішення існуючих проблем в антикорупційній діяльності ДПС та з урахуванням результатів проведеного у 2022 році опитування ДПС розроблено та впроваджено Антикорупційну програму Державної податкової служби України на 2023–2025 роки разом із Реєстром ризиків, яку затверджено наказом ДПС від 10 квітня 2023 року № 221. Тобто проведено ідентифікацію (виявлення) корупційних ризиків, аналіз та визначення рівнів корупційних ризиків, здійснено аналіз описаних потенційно вразливих до корупції функцій, процесів (підпроцесів) у діяльності ДПС та ідентифікацію корупційних ризиків, які існують або можуть виникнути під час їх реалізації, проведено аналіз нормативно-правових та розпорядчих документів, що регулюють діяльність ДПС, змодельовано спосіб (способи) вчинення корупційних або пов'язаних з корупцією правопорушень, проведено визначення внутрішніх і зовнішніх заінтересованих сторін, які можуть брати участь у їх вчиненні. За результатами ідентифікації оцінено ймовірність реалізації кожного корупційного ризику, наслідки ймовірності реалізації, підраховано рівень ймовірності реалізації кожного корупційного ризику. Підготовлено пропозиції до заходів впливу на кожний корупційний ризик.

Так, відповідно до Звіту про виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки за перше півріччя 2023 року⁴ протягом першого півріччя 2023 року виявлено 130 фактів недодержання або порушення вимог та обмежень, встановлених Законом України «Про запобігання корупції», правил етичної поведінки працівниками органів ДПС (з урахуванням осіб, які припинили діяльність, пов'язану з виконанням функцій держави в органах ДПС), інших вимог законодавства.

ДПС забезпечено розгляд повідомлень щодо можливої причетності працівників ДПС до вчинення корупційних правопорушень, у тому числі викривачів. Залежно від виду порушення, про яке вказується у повідомленні, та особи ймовірного порушника воно може бути скеровано до спеціально уповноважених суб'єктів у сфері протидії корупції для подальшого розгляду у межах компетенції.

На сьогодні з метою інформаційної підтримки функціональних повноважень, зокрема між ДПС, Національним антикорупційним бюро та Національним агентством з питань запобігання корупції, налагоджено інформаційну взаємодію.

Для забезпечення можливості повідомлення про корупцію на вебпорталі ДПС створено банер «Стоп корупція», в якому оприлюднено інформацію про можливість повідомлення про корупцію, у т. ч. шляхом заповнення наведеної форми.

За матеріалами уповноважених підрозділів ДПС, направлених спеціально уповноваженим суб'єктам у сфері протидії корупції та правоохоронним органам, складено 161 протокол про вчинення адміністративних правопорушень в частині порушення вимог

⁴ <https://tax.gov.ua/diyalnist-/zapobigannya-proyavam-korupts/rezultati-roboti/695362.html>

щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів (стаття 172-7 Кодексу України про адміністративні правопорушення) стосовно 22 працівників органів ДПС. Також за результатами розгляду правоохоронними органами направлених уповноваженими підрозділами ДПС матеріалів розпочато 8 кримінальних проваджень.

До дисциплінарної відповідальності притягнуто 8 працівників органів ДПС.

Щодо питання забезпечення гарантій незалежності уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції територіальних органів ДПС Офісом технічної допомоги Казначейства США, за результатами проведеного дослідження ДПС, враховуючи найкращі міжнародні практики, надано ДПС пропозиції щодо зміни граничної чисельності працівників апарату ДПС та територіальних органів ДПС шляхом перерозподілу чисельності за рахунок зменшення чисельності територіальних органів внаслідок ліквідації уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції та забезпечення відомчого контролю та збільшення чисельності відповідних підрозділів апарату ДПС, забезпечення їх безпосереднього підпорядкування Голові ДПС, а також надання ДПС повноважень щодо використання поліграфа.

Очікується, що реформа антикорупційної діяльності ДПС дасть змогу:

- забезпечити виконання ДПС принципу нульової толерантності до корупційних проявів;
- підвищити рівень доброчесності працівників ДПС та довіри платників податків до діяльності ДПС;
- підвищити рівень поінформованості платників про антикорупційну діяльність ДПС, про можливі способи повідомлення про корупційні прояви, про їх права як викривачів;
- підвищити рівень знань працівників ДПС з питань дотримання працівниками органів ДПС антикорупційного законодавства;
- забезпечити ефективну антикорупційну діяльність уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції ДПС;
- усунути/мінімізувати корупційні ризики в діяльності ДПС;
- забезпечити усвідомлення усіма працівниками ДПС принципу невідворотності відповідальності за допущені корупційні правопорушення (дисциплінарні проступки).

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2023–2030 років: забезпечити попередження та усунення корупційних ризиків в діяльності ДПС шляхом:
 - виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки та заходів впливу, визначених Реєстром ризиків;
 - оновлення Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки відповідно до виявлених нових корупційних ризиків, в тому числі за результатами проведення Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків (підрозділ 4.2.1(b) «Підвищення довіри громадськості та створення позитивного іміджу ДПС»);
 - впровадження та постійного оновлення ефективної антикорупційної стратегії, у тому числі через розроблення антикорупційних актів та удосконалення податкового законодавства.

2. Протягом 2024–2026 років: визначення ефективності проведення антикорупційної діяльності ДПС:
 - у 2024 році внесення змін до Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки в частині визначення критеріїв результативності та ефективності (за визначеними індикаторами) виконання такої програми;
 - у 2026 році проведення оцінки виконання антикорупційних заходів ДПС відповідно до індикаторів ефективності та результативності;
 - інформування громадськості про щорічні результати і оцінки виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки та розміщення на вебпорталі ДПС тощо (підрозділ 4.2.4(a) «Перегляд організаційної структури ДПС»).
3. Протягом 2024–2026 років: розробка, затвердження Плану заходів щодо виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки та реалізація заходів щодо:
 - дотримання органами ДПС вимог антикорупційного законодавства;
 - антикорупційної політики ДПС щодо впливу на корупційні ризики;
 - навчання працівників ДПС з питань дотримання антикорупційного законодавства (підрозділ 4.2.4(b) «Вдосконалення кадрової політики ДПС»);
 - забезпечення цифрової гігієни, виявлення, реєстрацію та реагування на інциденти інформаційної безпеки;
 - підтримки обізнаності про способи та механізми повідомлення про корупцію, захист прав викривачів;
 - забезпечення прозорості діяльності ДПС, звітування про прогрес у досягненні антикорупційних цілей на офіційному вебпорталі.
4. Постійно, починаючи з 2025 року: розробка та оприлюднення плану заходів щодо усунення недоліків, виявлених за результатами проведення дослідження думки платників податків про антикорупційну діяльність ДПС в межах Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків (підрозділ 4.2.1(b) «Підвищення довіри громадськості та створення позитивного іміджу ДПС»).

4.2.1(b) Підвищення довіри громадськості та створення позитивного іміджу ДПС

Проблеми, які потребують вирішення:

Стратегічна ціль ДПС щодо формування іміджу ДПС як сервісної служби європейського зразка з високим рівнем довіри у суспільстві залишається серед пріоритетів діяльності ДПС.

За результатами проведеного у 2022 році незалежного Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків⁵, загалом ставлення населення та бізнесу до ДПС позитивне: від 64 % до 75 % опитаних довіряють професіоналізму, доброчесності ДПС, разом з цим абсолютно недовіряють ДПС від 7 % до 15 % опитаних респондентів, що демонструє наявні проблеми у взаємодії платників податків та ДПС та впливає на рівень довіри до податкового органу.

⁵ Опитування проводилось з 23 вересня по 09 листопада 2022 року в рамках проекту міжнародної технічної допомоги «Шведсько-українське партнерство для сучасної та ефективної податкової служби – METS»

Однак за результатами опитування, проведеного у 2021 році, за участі проекту EU4PFM в рамках реалізації Програми підтримки управління державними фінансами для України, яка імплемтується за підтримки Європейського Союзу, загальний рівень задоволеності бізнесу та громадськості становив 63 %.

Серед факторів, що негативно впливають на рівень довіри платників податків до ДПС, можна виділити таке:

- сприйняття працівниками податкових органів платників податків як потенційного порушника податкового законодавства або наявність створення бюрократичних перешкод в процесі взаємодії бізнесу з податковими органами (шляхи вирішення цієї проблеми викладені у підрозділі 4.2.2(a) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)»);
- низький рівень податкової культури та знань у значної частини населення провокує сприйняття конституційного обов'язку щодо сплати податків платниками не як виконання суспільного договору, а як тягар та несправедливість;
- недостатній рівень охоплення платників податків послугами з питань консультування щодо застосування податкового законодавства платниками податків, зокрема перенавантаження зверненнями системи надання інформаційно-довідкових послуг ДПС переважно у зв'язку із змінами у податковому законодавстві;
- відсутність у сфері податкового консультування законодавчого регулювання щодо сегментації платників податків за категоріями уваги;
- наявність від 23 % до 32 % платників податків, які сприймають податковий орган як каральний або корумпований навіть за відсутності негативного досвіду взаємодії з ДПС (шляхи вирішення цієї проблеми викладені у відповідних підрозділах розділу 4.2 «Зміст заходів податкового адміністрування».

З метою підвищення рівня довіри населення до ДПС також потребують вдосконалення процеси дослідження громадської думки:

- проведення регулярних (не рідше одного разу на два роки) незалежних опитувань з урахуванням статистично обґрунтованого формування вибірки респондентів у різних ключових групах платників податків та визначенням методології дослідження громадської думки;
- оприлюднення результатів проведеного незалежного опитування та плану заходів, розробленого за результатом такого опитування, з підвищення рівня довіри до ДПС щодо врегулювання виявлених проблем в діяльності податкового органу;
- аналіз результатів двох останніх проведених незалежних опитувань, та коригування заходів спрямованих на підвищення рівня довіри до ДПС при розробці плану заходів за результатом остатнього опитування з метою підвищення ефективності відповідних заходів.

Вирішення проблемних питань, що впливають на рівень довіри до податкових органів, та побудови партнерських відносин платників податків та держави сприятиме:

- підвищенню рівня доброчесності працівників ДПС та довіри платників податків до діяльності ДПС (в тому числі за рахунок реалізації заходів, передбачених відповідними підрозділами розділу 4.2 «Зміст заходів податкового адміністрування»);
- підвищенню загального рівня податкової культури платників податків;

- підвищенню рівня сервісу консультивання платників податків податковим органом, в тому числі за категоріями уваги;
- збільшенню рівня податкових надходжень, в тому числі за рахунок добровільної сплати (в тому числі за рахунок реалізації заходів, передбачених підрозділом 4.2.2(а) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)»);
- удосконаленню та розширенню податкових сервісів та послуг, що надаються податковим органом.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для цього передбачено виконання таких заходів:

1. Постійно, починаючи з 2024 року: регулярне вивчення оцінки якості надання послуг та проблем, що виникають в діяльності ДПС, та опублікування результатів такого опитування:
 - проведення Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків за підтримки Світового банку у 2024 та 2026 роках;
 - з 2027 року проведення раз на два роки незалежних опитувань щодо оцінки діяльності ДПС;
 - розміщення на вебпорталі ДПС результатів проведених незалежних опитувань.
2. Постійно, починаючи з 2024 року: розробка та удосконалення методології оцінки впливу вжитих заходів за результатами виконання плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС.
3. Постійно, починаючи з 2024 року: розробка та виконання плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС щодо врегулювання виявлених проблем в діяльності податкового органу та підвищення рівня довіри до податкової служби за результатами проведених незалежних опитувань.
4. Постійно, починаючи з 2025 року: публічне звітування про результати вжитих заходів виконання плану з підвищення рівня довіри до ДПС:
 - розміщення на вебпорталі ДПС звіту про виконання заходів плану з підвищення рівня довіри до ДПС.
5. Постійно, починаючи з 2025 року: оцінка впливу вжитих заходів за результатами виконання плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС:
 - проведення оцінки впливу вжитих заходів за результатами виконання плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС;
 - коригування плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС за результатами проведеної оцінки у разі необхідності.

4.2.2. Підвищення рівня дотримання податкового законодавства

4.2.2(а) Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)

Проблеми, які потребують вирішення:

Комплаєнс-ризиками в системі податкового адміністрування – ризики, що призводять до втрати доходів, у разі якщо платники податків не дотримуються чотирьох основних обов'язків, визначених податковим законодавством: належної реєстрації в податковій системі; своєчасного подання податкової звітності; зазначення повної та достовірної інформації у податковій звітності та своєчасної сплати податкового зобов'язання в установлені терміни.

Стратегічна мета управління комплаєнс-ризиками (тобто ризиками дотримання податкового законодавства, далі – податковими ризиками) – це постійне підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства шляхом виявлення та визначення пріоритетності ризиків втрати податкових надходжень і впровадження заходів, спрямованих на мінімізацію ризиків.

ДПС продовжить розвивати систему управління ризиками дотримання податкового законодавства, яка буде інтегрованою в організаційну структуру та процеси діяльності служби. В межах системи управління ризиками дотримання податкового законодавства будуть вживатися заходи реагування на виявлені податкові ризики, спектр яких варіюватиме від сприяння добровільному дотриманню вимог законодавства платниками податків (шляхом їх попередження про податковий ризик та можливість самостійного його усунення) на одному кінці спектру до примусового дотримання вимог (шляхом спрямування податкового контролю на діяльність платників податків, які систематично грубо порушують законодавство) на іншому. Такий системний підхід до управління податковими ризиками допомагатиме підвищити рівень прозорості та системності в роботі ДПС, забезпечить ефективний розподіл ресурсів, дозволить досягти суттєвої економії часу працівників ДПС та платників податків загалом.

Результати проведеної у 2018 році оцінки ефективності управління ризиками у ДФС з використанням Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування TADAT⁶ свідчили про слабкі чи неприйнятні результати щодо управління податковими ризиками порівняно з міжнародною передовою практикою⁷. Так, були виявлені наступні недоліки:

- неструктурованість процесу оцінки податкових ризиків, який на момент оцінювання застосовувався в ДФС (робота організовувалася та проводилася не комплексно, а на рівні окремих функціональних підрозділів на щорічній основі);
- відсутність багаторічного стратегічного документу, який би охоплював всю сферу оцінки податкових ризиків;
- формалізація чинного процесу управління податковими ризиками у декількох документах, затверджених вищим керівництвом, дотримання вимог яких контролювалося на індивідуальній основі та за необхідності;
- відсутність щорічного плану покращення податкової дисципліни, який би охоплював усі ризики недотримання вимог податкового законодавства та передбачав би оперативні кроки з метою їх зменшення;
- обмеженість застосування плану ДФС щодо зменшення податкових ризиків, який, окрім розділу, що стосувався податкових перевірок, не зосереджував окремої уваги на конкретних галузях економіки чи географічних регіонах або окремих категоріях платників податків;
- відсутність у ДФС узгодженого підходу до зменшення податкових ризиків шляхом комунікації з платниками податків;
- вади планів проведення податкових перевірок, які визначали лише проведення перевірок, але не передбачали проведення навчальних заходів з підвищення кваліфікації, вдосконалення робочих інструкцій або ефективного розподілу

⁶ Методологія TADAT дозволяє встановити стандарт для оцінювання результативності діяльності податкової адміністрації, який можна використовувати для визначення пріоритетів при запровадженні реформ, та, після проведення повторних оцінок, оцінити ефективність проведених реформ.

⁷ Нес Баркі Вольф, Мунавер Султан Хваджа, Анн Андреассонта, Фаріс Фінк. Звіт про результати діагностичної оцінки системи податкового адміністрування ДФС з використанням інструменту TADAT. Травень 2018 року.

персоналу (характерна фрагментарність таких навчальних заходів, що проводилися не як частина плану дій щодо зменшення податкових ризиків);

- відсутність в ДФС сталої практики проведення оцінки впливу заходів зі зменшення податкових ризиків на більш широкий спектр питань;
- відсутність в ДФС регулярного відслідковування процесу управління податковими ризиками або успішності заходів із зменшення таких ризиків, проведення моніторингу та внесення змін до документів, які регулюють цю сферу діяльності, лише за необхідності.

Було здійснено кілька спроб виправити виявлені недоліки, виявлені за результатами оцінки, але вони не були повністю усунуті. Актуальність пов'язаних із ними проблем зросла з огляду на відновлення в Україні з 01 грудня 2023 року повноцінного обсягу документальних та фактичних перевірок після періоду мораторію на їх проведення.⁸ Це вимагає від ДПС щорічного оперативного плану покращення дотримання податкового законодавства через оцінювання податкових ризиків за основними чотирма видами ризиків: реєстрації, звітування, декларування, сплати, формування переліку податкових ризиків, визначення заходів впливу (реагування) на податкові ризики від консультування платників податків до процесів планування контрольно-перевірочної діяльності, та постійного підвищення кваліфікації персоналу в економічних умовах, що кардинально змінилися.

У 2023 році ДПС розроблено Концепцію функціонування системи управління ризиками (далі – Концепція СУР), яка враховує пропозиції міжнародних партнерів з розвитку, погоджена Мінфіном і затверджена наказом ДПС від 04 жовтня 2023 року № 813. Відповідно до цієї Концепції в податкових органах передбачається запровадити комплексний і єдиний підхід в управлінні ризиками дотримання податкового законодавства платниками податків. Її методологічним підґрунтям є стандарт ISO 31000:2018 «Менеджмент ризиків. Принципи та настанови»⁹, що відповідає рекомендаціям ОЕСР¹⁰. Важливою особливістю цієї системи є чотирирівнева структура управління податковими ризиками, при цьому керівництво самою системою управління податковими ризиками здійснюється Головою ДПС (вставка 4.1).

⁸ Починаючи з 18 березня 2020 року і на час дії карантину, установленого з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2, в Україні діяв законодавчо встановлений мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок (крім фактичних перевірок у частині обігу підакцизної групи товарів, документальних перевірок з питань декларування ПДВ, припинення (ліквідації) суб'єктів господарювання та на звернення платників податків). Попри те, що у лютому 2021 року відбулося часткове зняття обмежень, контрольно-перевірочні заходи не проводилися в обсягах, які діяли до запровадження мораторію, а з 15 травня 2022 року обмеження було продовжено Верховною Радою України на період воєнного стану. За цей час суттєво знизилася кількість документальних перевірок.

⁹ В Україні зазначений стандарт застосовується на підставі наказу Державного підприємства «Український науково-дослідний і навчальний центр проблем стандартизації, сертифікації та якості» від 29 листопада 2018 року № 446 «Про прийняття та скасування національних стандартів, прийняття поправки до національного стандарту».

¹⁰ ОЕСР. Звітність в розрізі країн: Посібник з ефективної оцінки податкових ризиків. 2017 рік.

Вставка 4.1.

Структура управління податковими ризиками

Стандарт ISO 31000 пропагує запровадження комплексного підходу, який покликаний забезпечити впевненість у тому, що цілі організації будуть досягнуті в межах допустимого рівня всього можливого спектру ризиків. Стандарт просуває таку структуру керування ризиками, яка заснована на відповідальності керівництва за свої рішення та залученості працівників у процес їх прийняття. Для дотримання цієї вимоги згідно з Концепцією СУР передбачається запровадження чотирирівневої структури:

- Четвертий рівень: Експертна комісія із застосування системи управління податковими ризиками – колегіальний орган, що створюється для керування процесом управління ризиками, погодження загальних планів удосконалення, сегментарних і секторальних планів, визначення пріоритетності напрямів із розроблення й реалізації заходів із управління ризиками, підзвітний Голові ДПС;
- Третій рівень: підрозділ ДПС, відповідальний за управління податковими ризиками, підконтрольний голові ДПС або його заступнику відповідно до розподілу обов'язків – здійснює аналіз та оцінювання податкових ризиків, моніторинг і контроль, оцінку впливу комплаєнсу, розробляє загальні плани вдосконалення, сегментарні й секторальні плани, супроводжує та координує структурні підрозділи ДПС щодо управління податковими ризиками;
- Другий рівень: структурні підрозділи ДПС – здійснюють ідентифікацію податкових ризиків, надають пропозиції щодо їх аналізу і моніторингу, визначення способів реагування, беруть участь у розробленні загальних планів вдосконалення, сегментарних і секторальних планів, паспортів податкових ризиків, виконання проактивних заходів впливу;
- Перший рівень: територіальні органи ДПС – безпосередньо впливають на ризик шляхом застосування проактивних і реактивних заходів, визначених на другому та третьому рівнях, надають пропозиції щодо ідентифікації податкових ризиків структурним підрозділам другого рівня.

Очікується, що запровадження системи управління ризиком дотримання податкового законодавства дасть змогу:

- допомогти платникам податків уникнути найбільш поширених помилок під час ведення господарської й підприємницької діяльності, заповнення податкової звітності, сплати податків у майбутньому тощо;
- максимально спростити подання податкової звітності й сплату податків, спільно вирішувати проблеми й усувати перешкоди;
- мінімізувати ризики недотримання платниками вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на ДПС;
- запровадити механізм комплаєнсу від державної реєстрації платника податків до системи відслідковування ризиків у ДПС і кінцевого результату – сплати податків і зборів до бюджетів усіх рівнів;
- забезпечити належне надходження доходів і зборів, контроль за справлянням яких закріплено за ДПС, мінімізувати недонадходження доходів і зборів відповідно до ідентифікованих податкових ризиків.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реалізацію Концепції СУР розпочато у 2023 році і її впровадження відбуватиметься поетапно до 2027 року із поступовою інтеграцією системи управління податковими ризиками в основу управління діяльністю контролюючого органу.

Це передбачає виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024 року: розробка, прийняття за погодженням з Мінфіном методологічних документів, а також нормативно-правових та інших законодавчих актів для функціонування системи управління податковими ризиками на основі Концепції УР;
2. Протягом 2023–2024 років: зміни в організаційній структурі ДПС, необхідні для впровадження системи:

- створення й введення в дію в ДПС організаційної структури для реалізації системи управління ризиками.

Станом на жовтень 2023 року в структурі ДПС вже створено підрозділ, відповідальний за впровадження податкового комплаєнсу, який складається з чотирьох відділів: (1) методології податкового комплаєнсу; (2) забезпечення функціонування інформаційної системи управління ризиками; (3) планування та реалізації податкового комплаєнсу; (4) інформаційної підтримки та технічного забезпечення.

Робота цього підрозділу має бути посилена шляхом комплектування висококваліфікованими аналітиками, ІТ-фахівцями для забезпечення безперебійного функціонування Системи управління ризиками в ДПС. Передбачається, що управління здійснюватиме: (1) методологічне забезпечення впровадження податкового комплаєнсу; (2) організацію процесів впровадження, супроводження комплаєнсу та управління податковими ризиками; (3) організаційне та інформаційне забезпечення діяльності Експертної комісії ДПС із застосування системи управління податковими ризиками; (4) планування стратегій та планів комплаєнсу; (5) інформаційно-аналітичне забезпечення процесів податкового комплаєнсу та управління податковими ризиками.

- створення в ДПС Експертної комісії ДПС із застосування системи управління податковими ризиками;
 - закріплення функцій щодо управління податковими ризиками за відповідними структурними підрозділами ДПС, що передбачає приведення у відповідність положень про підрозділи, посадових інструкцій для реалізації системи.
3. Постійно, починаючи з 2024 року: формування переліку податкових ризиків, підтримання його в актуальному стані та запровадження моніторингу ідентифікованих податкових ризиків;
 4. Постійно, починаючи з 2024 року: розробка, затвердження та впровадження і перегляд на щорічній основі у відповідності до Концепції СУР та Порядку функціонування системи управління податковими ризиками у ДПС сегментарних, секторальних планів покращення комплаєнсу, направлених на вирішення проблем щодо порушень дотримання податкового законодавства в окремих сферах з високим рівнем ризику.
 5. Постійно, починаючи з 2024 року: розробка, затвердження та впровадження у відповідності до Концепції СУР та Порядку функціонування системи управління податковими ризиками у ДПС загального плану покращення комплаєнсу як комплексного документа щодо ідентифікації, оцінки, аналізу та мінімізації податкових ризиків за чотирма основними видами податкових ризиків: належної реєстрації в податковій системі; своєчасного подання податкової звітності; зазначення повної та достовірної інформації у податковій звітності та своєчасної сплати податкового зобов'язання в установлені терміни.

6. Протягом 2025–2026 років: розробка змін до законодавства та підзаконних нормативно-правових актів на підставі висновків, сформованих за результатами опрацювання сегментарних, секторальних планів, загального плану вдосконалення у 2024–2025 роках (у разі виявлення питань, що потребують законодавчого врегулювання);
7. Протягом 2024–2028 років: розробка, тестування та впровадження інформаційно-технічних засобів підтримки системи управління податковими ризиками, в тому числі спеціалізованої системи (автоматизованої системи управління податковими ризиками), яка має стати допоміжним інструментом для підвищення ефективності та якості процесу виявлення та оцінки податкових ризиків, забезпечуватиме швидку та точну обробку великих обсягів інформації, зменшуватиме вплив людського фактору на процеси прийняття рішень.

Передбачається, що ця система буде забезпечувати обробку паспортів ризиків, формування інформації, необхідної для визначення переліку ризиків, відбору платників до перевірок, визначення заходів впливу (необхідних для мінімізації ризиків). Дані системи будуть використовуватися для формування сегментарних, секторальних планів покращення комплаєнсу та загального плану вдосконалення управління податковими ризиками.

8. Постійно, починаючи з 2024 року: підтримання зворотного зв'язку із зацікавленими сторонами щодо ефективності системи управління ризиками ДПС з метою виявлення недоліків та негайного їх усунення. Цей комплекс заходів передбачає, зокрема, але не виключно:
 - проведення дослідження думки платників податків щодо чинної в ДПС системи управління ризиками (зокрема щодо ефективності та якості контрольно-перевірочної роботи) в межах Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків (підрозділ 4.2.1(b) «Підвищення довіри громадськості та створення позитивного іміджу ДПС»);
 - підтримання комунікації із зацікавленими сторонами, зокрема експертним середовищем, платниками податків тощо, шляхом проведення навчальних семінарів, просвітницьких кампаній інформування про підсумки виконання загального плану вдосконалення управління податковими ризиками, сегментарних (секторальних) планів покращення комплаєнсу за звітний період;
 - аналіз одержаної інформації на рівні Експертної комісії ДПС, розробку та впровадження заходів реагування на виявлені недоліки та підтримання комунікації щодо їх виконання.
9. Постійно, починаючи з 2024 року: підвищення кваліфікації персоналу ДПС та професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків, з урахуванням вимог системи управління податковими ризиками. Виконання цих заходів передбачає, зокрема: визначення потреб у підготовці персоналу, розробки навчальних програм та їх проведення (в тому числі із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку), посилення роботи щодо підбору кадрів тощо (підрозділ 4.2.4(b) «Вдосконалення кадрової політики ДПС»).
10. Протягом 2025–2027 років (після реалізації заходів щодо побудови, удосконалення системи захисту інформації в ДПС, передбачених підпунктом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках») розкриття банками, іншими фінансовими установами, небанківськими надавачами платіжних послуг для ДПС банківської таємниці, таємниці надавача платіжних послуг про обсяг та обіг коштів/електронних грошей на рахунках.

4.2.2(b) Удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок

Проблеми, які потребують вирішення:

В чинній системі організації та проведення документальних і фактичних перевірок такі аспекти проведення перевірок потребують вдосконалення:

- оптимізація процесів, які впливають на якість роботи податкових аудиторів;
- зменшення навантаження на платників податків при документальних перевірках;
- цифровізація шаблонів організаційних документів пов'язаних із проведенням фактичної перевірки (наказу на проведення перевірки, направлення на перевірку, акта за результатами перевірки) та матеріалів фактичних перевірок.

Зі свого боку до недоліків існуючої системи організації та проведення документальних і фактичних перевірок можна віднести:

- недостатню точність існуючої системи оцінки ризиків, яка використовується під час планування та проведення податкових перевірок;
- відсутність можливості аналізу великих обсягів інформації/документів (у тому числі у паперовому вигляді) в обмежених часових рамках;
- недостатньо ефективно превентивне виявлення помилок під час розрахунку податкових зобов'язань, що може зумовлювати накопичення суттєвих податкових ризиків, які призводять до значних нарахувань за результатами податкових перевірок;
- складання великої кількості актів фактичних перевірок на паперових носіях, їх заповнення «вручну»;
- вплив «людського фактору» під час здійснення податкового контролю.

Зазначені проблеми можуть бути усунуті шляхом, зокрема, застосуванням сучасних підходів до проведення податкових перевірок. Останнім часом в світовій практиці взаємодії контролюючих органів і платників податків набуває інструмент електронного аудиту («Е-аудит»), який передбачає надання платниками податків бухгалтерської та фінансової інформації у електронному вигляді за стандартизованими вимогами, яка надалі опрацьовується із застосуванням спеціалізованого програмного забезпечення. Таким загальноприйнятим форматом подання інформації є стандартний аудиторський файл (Standard Audit File – Tax, SAF-T), розроблений ОЕСР. Він містить експортовані з вихідної системи обліку достовірні дані про наявність та стан активів, власного капіталу та зобов'язань, а також зміни у фінансово-господарському стані платника податків за певний період.

На сьогодні заходи щодо організації та проведення документальних і фактичних перевірок передбачають застосування ризик-орієнтованого підходу на підставі критеріїв, визначених на законодавчому рівні. Процеси оцінки ризиків вдосконалюються та розширюються, виходячи із вимог сучасності, що впливає на відбір платників податків до перевірок.

Формування та подання стандартного аудиторського файлу для платників податків сприятиме достовірності ведення бухгалтерського та податкового обліку та дозволить підвищити рівень добровільного дотримання платниками податків норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Зі свого боку очікується, що для податкових органів запровадження Е-аудиту має на меті запровадити кращі цифрові інструменти для підтримки автоматизованої обробки

даних великих об'ємів, отриманих від платника податків та матиме такі позитивні наслідки:

- дасть змогу розвивати ризик-орієнтовані підходи з акцентом на системну оцінку та опрацювання ризиків із застосуванням комплексу аналітичних, контрольних та інших заходів та інструментів на доперевірочному та перевірочному етапі;
- зменшить витрати робочого часу на здійснення заходів податкового контролю;
- дозволить покращити якість та результативність податкового контролю за рахунок автоматичного аналізу і тестування показників податкової та фінансової звітності, виявлення розбіжностей та ризиків;
- прискорить та спростить процедури аналізу даних бухгалтерського та податкового обліку платників податків в електронному вигляді, стандартизувати та уніфікувати процеси контрольно-перевірочної роботи;
- сприятиме підвищенню рівня добровільного дотримання платниками податків норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;
- зменшить вплив «людського» фактору під час процедур податкового контролю.

Перші інструменти проекту «Е-аудит» в ДПС запроваджено в 2021 році і передбачають їх поступове розповсюдження на великих платників податків та платників ПДВ (за умови прийняття відповідних змін до законодавства). Для інших категорій платників, що не подають SAF-T UA¹¹, залишається актуальним класичний підхід до процедури податкового аудиту. Він поєднує підходи та методи аудиту на підставі результатів оцінки ризиків та ризик-орієнтованого відбору платників податків.

На сьогодні податкове законодавство містить законодавчі підстави для запровадження електронного аудиту («Е-аудит») великих платників податків в межах проведення документальних перевірок. ДПС вже здійснюються заходи щодо:

- розробки програмного забезпечення, яке дозволить в автоматизованому режимі обробляти отриману від платників податків інформацію та дані у вигляді стандартного аудиторського файлу, що застосовується для цілей українського законодавства, – у форматі SAF-T UA;
- розробки алгоритмів/тестів для аналізу даних SAF-T UA, спрямованих на виявлення операцій, на які необхідно звернути увагу аудитору під час проведення документальної перевірки;
- розроблено та затверджено відповідними організаційно-розпорядчими документами ДПС методики перевірки дотримання платниками податків податкового законодавства в цілому та окремих методик проведення перевірок достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів (окремо за кожним податком, збором), які встановлюватимуть чіткий порядок дій для посадових осіб контролюючих органів під час здійснення контрольно-перевірочних заходів з цих питань.

Очікується, що найбільшу користь від Е-аудиту можна буде отримати, якщо система буде розроблена в межах комплексного підходу по вдосконаленню умов дотримання податкового законодавства платниками податків, а не лише зосереджена виключно на

¹¹ Структура надання електронних документів (інформації) великим платником податків (стандартний аудиторський файл (SAF-T UA)) затверджена наказом Міністерства фінансів України від 15 вересня 2020 року № 561 «Про затвердження Змін до Порядку надання документів великого платника податків в електронній формі при проведенні документальної перевірки».

підтримці процесу аудиту. Реалізація такого підходу передбачає, серед іншого, формування стандартизованих вимог та підходів до обміну інформацією між податковими органами і платниками податків, на підставі якої визначається правильність нарахування та повнота сплати податків.

Запровадження цифровізації матеріалів фактичних перевірок за допомогою сучасних інформаційних технологій матиме такі позитивні наслідки:

- зменшить витрати робочого часу на здійснення заходів щодо формування акта фактичної перевірки;
- дозволить покращити якість та результативність податкового контролю за рахунок автоматизації процесу;
- зменшить вплив «людського» фактору під час складання акта та формування матеріалів фактичної перевірки;
- надасть можливість платникам податків ознайомлюватись із результатами фактичних перевірок в більш зручний спосіб.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Передбачається, що подальша реалізація проекту «Е-аудит» триватиме до 2027 року шляхом виконання таких заходів:

1. Протягом 2024–2027 років: удосконалення методики перевірки дотримання платниками податків податкового законодавства в цілому та окремих методик проведення перевірок достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів (окремо за кожним податком, збором), які встановлюватимуть чіткий порядок дій для посадових осіб контролюючих органів під час здійснення контрольних-перевірочних заходів.
2. Поступово протягом 2024–2026 років: продовження розробки, тестування та впровадження ІТ-рішень для обробки даних стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA), зокрема:
 - з 2025 року – впровадження ІТ-рішень для обробки даних SAF-T UA для великих платників податків (запуск у використанні системи «Е-аудит»);
 - з 2027 року – впровадження ІТ-рішень для обробки даних SAF-T UA для всіх платників податків, які є платниками ПДВ (за умови прийняття відповідних змін до законодавства).
3. Постійно: розробка нових та удосконалення існуючих алгоритмів/тестів для аналізу даних SAF-T UA.
4. Постійно, починаючи з 2024 року: підвищення кваліфікації персоналу ДПС та професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків із проведення електронного аудиту. Визначення потреби у підготовці персоналу, підготовка навчальних програм/програм підвищення кваліфікації, навчання персоналу ДПС роботі в інформаційно-комунікаційній системі «Е-аудит» тощо (підрозділ 4.2.4(b) «Вдосконалення кадрової політики ДПС»).
5. Протягом 2024–2027 років: Підготовка законодавчих змін щодо впровадження Е-аудиту, зокрема щодо обов'язкового подання усіма великими платниками податків, а в подальшому – усіма платниками податку на додану вартість, стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA). Внесення відповідних змін до підзаконних нормативно-правових актів з метою їх приведення у відповідність до законодавчих змін.

6. Протягом 2023–2025 років: розробка програмного забезпечення щодо цифровізації формування матеріалів фактичних перевірок.
7. Постійно, починаючи з 2024 року: підвищення кваліфікації персоналу ДПС та професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків із цифровізації матеріалів фактичних перевірок. Визначення потреби у підготовці персоналу, підготовка навчальних програм/програм підвищення кваліфікації, тощо (підрозділ 4.2.4(b) «Вдосконалення кадрової політики ДПС»).
8. Постійно, починаючи з 2024 року: підтримання зворотного зв'язку із заінтересованими сторонами щодо удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок з метою виявлення недоліків та їх усунення, зокрема шляхом:
 - проведення дослідження думки платників податків щодо якості контрольно-перевірочної роботи в ДПС в межах Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків (підрозділ 4.2.1(b) «Підвищення довіри громадськості та створення позитивного іміджу ДПС»);
 - підтримання комунікації із зовнішніми заінтересованими сторонами, експертним середовищем, платниками податків тощо шляхом проведення роз'яснювальної кампанії, навчальних семінарів, та популяризації застосування нових методів і підходів до проведення документальних та фактичних перевірок (підрозділ 4.2.4(a) «Перегляд організаційної структури ДПС»).

4.2.2(c) Автоматизація процедур податкового контролю за трансфертним ціноутворенням

Проблеми, які потребують вирішення:

Сучасні тенденції розвитку економіки потребують впровадження новітніх підходів і технологій до обробки та аналізу великих масивів інформації в електронному вигляді, у тому числі для цілей податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення.

На сьогодні процес відбору платників податків з метою проведення перевірок з питань дотримання платниками податків принципу «витагнутої руки» не є автоматизованим.

Вирішити зазначені проблеми покликане впровадження програмного забезпечення для автоматизованої системи роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення.

У травні 2023 року ДПС укладено міжнародний договір про надання послуг з розробки об'єкта інтелектуальної власності – програмного забезпечення інформаційно-комунікаційної системи «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення» (BigData TP).

Основною метою розробки – BigData TP є автоматизація процедур податкового контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки», що сприятиме вирішенню таких завдань:

- вдосконаленню ризик-орієнтованих підходів;
- підвищенню швидкості, точності та ефективності результатів контролю за трансфертним ціноутворенням;
- зменшенню податкових правопорушень та судових спорів;
- зниженню впливу «людського фактору».

Впровадження BigData TP надасть змогу усунути наступні недоліки:

- складність виявлення ризиків трансфертного ціноутворення внаслідок відсутності автоматизації процесів аналізу контрольованих операцій;
- неструктурованість вхідних даних для моніторингу контрольованих операцій;
- неможливість автоматичної ідентифікації, групування та аналізу контрольованих операцій в розрізі контрагентів.

Також ця система створить додаткові можливості для виявлення тенденцій щодо податкових правопорушень у сфері трансфертного ціноутворення з метою їх оперативного вирішення. Передбачається, що об'єктом автоматизації будуть окремі процеси податкового контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року: завершити розробку, протестувати та впровадити інформаційно-комунікаційну систему (далі – ІКС) «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення». Впровадження новітніх підходів і технологій до обробки та аналізу великих масивів інформації для цілей податкового контролю у сфері трансфертного ціноутворення забезпечить більш ефективне виконання покладених на податкові органи функцій податкового контролю за встановленням відповідності умов контрольованих операцій принципу «витягнутої руки».
2. Протягом 2024–2025 років: Провести навчання щодо роботи в ІКС «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення» (підрозділ 4.2.4(b) «Вдосконалення кадрової політики ДПС»).

4.2.2(d) Обмін інформацією для податкових цілей

Проблеми, які потребують вирішення:

З метою забезпечення ефективного та комплексного протистояння розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування, підвищення рівня податкового контролю, збільшення бази оподаткування та унеможливлення застосування схем мінімізації податкових зобов'язань виникла потреба у впровадженні нових механізмів роботи ДПС.

ДПС на шляху до впровадження міжнародних стандартів та практики в українське законодавство у червні 2021 року пройшла онлайн перший етап перевірки експертною комісією Глобального форуму ОЕСР з прозорості та обміну інформацією для податкових цілей (далі – Глобальний форум ОЕСР) та отримала рекомендації та зауваження, висвітлені у звіті про технічну допомогу Глобального форуму ОЕСР «Оцінювання рівня готовності системи контролю для захисту інформації; рекомендації за результатами оцінювання» від 27 вересня 2021 року.

ДПС у квітні 2023 року надіслано заповнену Анкету Глобального форуму ОЕСР для оцінки, за результатами опрацювання якої командою експертів ОЕСР організовано у липні 2023 року імітаційне (тестове) оцінювання, експерти відзначили готовність ДПС до оцінювання та надали рекомендації у Звіті про технічну допомогу «Управління інформаційною безпекою» від 31 липня 2023 року.

Наразі одним із ключових завдань є проходження віртуального оцінювання ДПС експертами Глобального форуму ОЕСР до України, на якому буде представлено прогрес

виконання та впровадження протягом 2022–2023 років наданих рекомендацій за результатами попереднього оцінювання вимогам Глобального форуму ОЕСР щодо конфіденційності та захисту даних для взаємних обмінів в рамках автоматичного обміну інформацією.

Проходження оцінки дасть змогу ДПС як компетентному органу України долучитися до міжнародної системи автоматичного обміну інформацією, що також сприятиме створенню більш прозорого податкового середовища та підвищенню іміджу України як надійного та рівноправного партнера в міжнародних інформаційних податкових відносинах і забезпечить міжнародний автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки за Загальним стандартом звітності (Common Reporting Standard, CRS) та звітами в розрізі країн (Country-by-Country Reporting) з понад 168 іноземними податковими адміністраціями.

Отримання ДПС доступу до інформації про іноземні фінансові активи резидентів України за Загальним стандартом звітності надасть змогу:

- посилити контроль за своєчасністю та повнотою декларування доходів, що підлягають оподаткуванню;
- виявляти незадекларовані доходи для боротьби з ухиленням від сплати податків фізичними особами;
- підвищити ефективність застосування нових правил про оподаткування контрольованих іноземних компаній;
- отримати додаткове джерело податкової інформації під час впровадження непрямих методів контролю за оподаткуванням фізичних осіб.

Зі свого боку запровадження обміну звітами в розрізі країн надасть змогу налагодити ефективний процес обміну інформацією з іноземними компетентними органами для здійснення економічного і статистичного аналізу, оцінки ризиків трансфертного ціноутворення та інших ризиків, пов'язаних з розмиванням податкової бази та виведенням прибутків з-під оподаткування (що також обумовлено імплементацією вимог Дії 13 Плану дій ОЕСР, спрямованих на протидію розмиванню бази оподаткування та виведення прибутку з-під оподаткування, далі – План дій BEPS).

Необхідно зазначити, що на сьогодні в ДПС завершено розробку підсистеми для обміну інформацією за Загальним стандартом та звітами в розрізі країн.

Автоматизація процесів обміну податковою інформацією за спеціальними запитами з іноземними компетентними органами надасть змогу:

- акумулювати інформацію з питань обміну податковою інформацією в одному ресурсі із забезпеченням додаткового її захисту (обмеження доступу);
- встановити автоматичні контрольні маркери за процесами підготовки, направлення як запитів до іноземних компетентних органів, так і відповідей на отримані запити від іноземних компетентних органів, отриманням відповідей на запити, дотримання термінів застосування позовної давності;
- уникнути дублювання спеціальних запитів з аналогічних питань, ініційованих різними структурними підрозділами ДПС, та, як наслідок, перезавантаження іноземних компетентних органів подібними за змістом запитами;
- зменшити витрачання значного часового ресурсу на пошук та відстеження необхідної інформації (у тому числі з метою її актуалізації), а також на формування аналітичної та звітної інформації за результатами процесу обміну;

- забезпечити збереження історії від створення проєкту спеціального запиту (підстав та причин його підготовки) до наслідків практичного застосування отриманої інформації від іноземного компетентного органу (може тривати кілька років, міграція платників податків тощо);
- знизити трудомісткість при підготовці спеціальних запитів до іноземних компетентних органів (опрацювання, актуалізація даних, переклад іноземною мовою тощо).

Для успішної реалізації імплементованих дій Плану дій BEPS (а в подальшому – також правила GAAR, підрозділ 4.3.3(b)(ii) «Впровадження правил, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків») необхідно забезпечити ефективний обмін податковою інформацією за спеціальними запитами з іноземними компетентними органами, оскільки такий обмін є одним із важливих (а іноді єдиним) формуванням доказової бази при здійсненні податкового контролю в галузі міжнародного оподаткування (контроль за трансфертним ціноутворенням, виплат пасивних доходів, діяльність нерезидентів, КІК тощо).

Застосовування сучасних технологій сприятиме вирішенню таких завдань:

- вдосконалення ризик-орієнтованих підходів (запровадження принципів рівності та справедливості оподаткування);
- оптимізація процесів обміну податковою інформацією з іноземними компетентними органами (підготовка, надсилання, отримання);
- забезпечення накопичення та структурування інформації з питань обміну податковою інформацією з метою уникнення дублювання їх повторного ініціювання та направлення до іноземних компетентних органів протягом встановленого (у тому числі міжнародними договорами) терміну зберігання;
- оперативний пошук та використання інформації структурними підрозділами ДПС відповідно до функціональних повноважень;
- прискорення отримання запитуваної інформації від іноземних компетентних органів;
- забезпечення взаємозв'язку системи обліку обміну з ІКС ДПС (інформаційні бази даних) щодо реєстраційних даних резидента, періоди запитуваної інформації (операція, що досліджується може бути триваючою);
- оперативне реагування на отримані запити від іноземних компетентних органів;
- комп'ютерний (автоматизований) переклад (запит/відповідь);
- підтвердження або спростування ризиків щодо дотримання платниками податків вимог чинного законодавства;
- формування повної, якісної та об'єктивної доказової бази при здійсненні заходів контролю і, як наслідок, зменшення судових спорів;
- створення аналітичних матеріалів (довідка, діаграма, графік, таблиця тощо) для формування висновків щодо ефективності обміну в розрізі країн, тематики, ризиків, платників податків, ініціаторів запитів, виконавців відповідей на запити, що надійшли від іноземних компетентних органів тощо.

Впровадження нових механізмів роботи ДПС, що ґрунтуються на більш широкому використанні технологій, обміну інформацією за стандартом Автоматичного обміну інформацією (AEOI), застосуванням автоматизованого ризик-орієнтованого підходу, автоматизація процесу обміну інформацією з іноземними компетентними органами

забезпечать ефективне та комплексне протистояння розмиванню податкової бази й виведенню прибутку з-під оподаткування, підвищення рівня податкового контролю, збільшення бази оподаткування та унеможливлення застосування схем мінімізації податкових зобов'язань, зростання доходів бюджету, затвердження принципів рівності та справедливості оподаткування (враховуючи існуючі сучасні міжнародні практики).

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Впровадження нових механізмів роботи ДПС, що ґрунтуються на більш широкому використанні технологій, автоматичного обміну інформацією (зокрема, інформацією про фінансові рахунки за Загальним стандартом звітності, звітами в розрізі країн тощо), відбудуватиметься поетапно до 2025 року. Це передбачає виконання таких заходів:

1. Протягом 2024 року: отримання позитивної оцінки Глобального форуму ОЕСР щодо зрілості системи управління інформаційною безпекою, що забезпечить долучення України до міжнародної системи автоматичного обміну інформацією про фінансові рахунки відповідно до Загального стандарту звітності та звітами в розрізі країн.
2. Протягом 2024–2026 років: розробити, протестувати та впровадити ІКС «Обмін інформацією з іноземними компетентними органами» з подальшою інтеграцією в ІКС ДПС, що забезпечить прискорення процедури обміну податковою інформацією за запитом (у тому числі і спонтанний обмін), зокрема: підготовку спеціального запиту, дослідження актуальної інформації про платника податків, уникнення дублювання запитів, забезпечить своєчасність обміну інформацією, переклад іноземною мовою, забезпечення успішної реалізації імplementованих дій Плану дій BEPS та правила GAAR у тому числі з використанням доказової бази, сформованої на підставі обміну податковою інформацією з іноземними компетентними органами при здійсненні податкового контролю у галузі міжнародного оподаткування (контроль за трансфертним ціноутворенням, виплати пасивних доходів, діяльність нерезидентів, КІК тощо), оперативну підготовку аналітичних матеріалів тощо, сприятиме оптимізації робочих процесів.
3. Постійно, починаючи з 2024 року: здійснити контроль за поданням платниками податків-резидентами України (материнськими компаніями) звітів в розрізі країн та забезпечити аналіз повноти і достовірності інформації, наданої у цих звітах.
4. Постійно після проходження Глобального форуму ОЕСР, набуття чинності Багатосторонньою угодою компетентних органів про автоматичний обмін звітами в розрізі країн (Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports, МСАА СbC): моніторинг звітів в розрізі країн, отриманих від держав-партнерів для підвищення рівня податкового контролю.
5. Постійно після проходження Глобального форуму ОЕСР, набуття чинності Багатосторонньою угодою компетентних органів про автоматичний обмін інформацією про фінансові рахунки (Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information, МСАА СRS) (далі – Багатостороння угода СRS) та початку здійснення взаємного міжнародного обміну інформацією про фінансові рахунки із партнерами по обміну: моніторинг звітів про підзвітні рахунки за Загальним стандартом звітності, отриманих від держав-партнерів, з метою підвищення рівня податкового контролю за податковими зобов'язаннями податкових резидентів України.
6. Постійно, після початку здійснення міжнародного обміну звітами про фінансові рахунки із партнерами по обміну: здійснення контролю за поданням платниками податків-резидентами України (підзвітними фінансовим установами) звітів про

підзвітні рахунки за Загальним стандартом звітності з метою забезпечення належного виконання вимог Багатосторонньої угоди CRS.

4.2.2(e) Удосконалення адміністрування акцизного податку

Проблеми, які потребують вирішення:

Стратегічна мета удосконалення адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, а також пального і спирту етилового – це підвищення рівня контролю за дотриманням платниками акцизного податку вимог податкового законодавства та законодавства в сфері обігу підакцизних товарів шляхом налагодження ефективної системи простежуваності обігу таких підакцизних товарів, забезпечення його підзвітності та прозорості, що дозволить підвищити рівень платіжної дисципліни та сплати акцизного податку до бюджету і впровадити дієві заходи, спрямовані на виявлення порушень в цій сфері та вжиття відповідних заходів реагування. Необхідність впровадження функціонування електронної системи простежуваності за обігом підакцизних товарів викликана також необхідністю дотримання вимог директив Європейського Союзу в частині обігу підакцизних товарів, зокрема до Директив 2020/262/ЄС, 2014/40/ЄС, Імплементативного Регламенту Комісії (ЄС) № 2018/574.

До недоліків існуючої системи адміністрування акцизного податку та здійснення контролю за обігом підакцизних товарів можна віднести:

- відсутність дієвої автоматизованої системи контролю за обігом маркованої продукції, зокрема за переміщенням алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах;
- недосконалість роботи існуючої Системи електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового, яка потребує удосконалення;
- обмеженість можливостей контролюючого органу прослідкувати та аналізувати ланцюги постачання підакцизних товарів з метою ефективного виявлення фактів торгівлі підакцизними товарами з порушенням законодавства;
- недостатня точність існуючої системи оцінки ризиків, яка використовується для відбору платників для здійснення контрольних-перевірочних заходів щодо обігу підакцизних товарів (шляхи вирішення цієї проблеми викладено у підрозділі 4.2.2(a) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)»).

Система електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (далі – СЕА РПСЕ), яка спрямована на забезпечення контролю за фізичним переміщенням пального та спирту етилового і сплатою акцизного податку з таких товарів, потребує удосконалення в частині: відображення в СЕА РПСЕ власників пального для виявлення фіктивних операцій, можливості коригування контролюючими органами відображених платниками акцизного податку даних в СЕА РПСЕ щодо залишків пального та спирту етилового у разі виявлення їх невідповідності.

В той же час система електронного контролю за обігом маркованої продукції (алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах) на сьогодні в Україні відсутня.

З метою впровадження такої системи та наближення законодавства України до законодавства ЄС Україною було прийнято Закон України від 29 червня 2023 року № 3173-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України у зв'язку із запровадженням електронної простежуваності обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах».

Очікується, що вдосконалення методів адміністрування та контролю із застосуванням електронної простежуваності за рухом основних категорій таких товарів (алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах) та подальше удосконалення існуючих систем автоматизованого контролю за обігом пального та спирту етилового дасть змогу:

- отримати більш досконалу для цілей належного обліку пального та спирту етилового інформаційну Систему електронного адміністрування реалізації пального та спирту етилового (СЕА РПСЕ), яка функціонує в Україні з 2019 року;
- забезпечити ефективний аналітичний інструмент для своєчасного виявлення та реагування на ризики відображення безтоварних та фіктивних операцій з паливом, заниження акцизного податку з пального та спирту етилового;
- побудувати систему простежуваності за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах;
- ідентифікувати і відстежити переміщення алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, від виробника/імпортера до кінцевого продавця у роздрібній мережі із використанням даних касових апаратів (РРО/ПРРО);
- залучати споживачів для очищення ринку від фальсифікату, які матимуть можливість безпосередньо отримати інформацію про товар за допомогою мобільного застосунку, а також звернутися до правоохоронних або контролюючих органів у разі виявлення фальсифікату;
- аналізувати та перевіряти ланцюги постачання з метою кращого виявлення фактів торгівлі нелегальними підакцизними товарами;
- впровадити ризик-орієнтований підхід до здійснення контрольно-перевірочної роботи в цій сфері;
- покращити ефективність адміністрування акцизного податку та відповідно збільшити надходження до бюджету.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реалізацію удосконалення адміністрування акцизного податку з алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах, а також пального і спирту етилового розпочато у 2023 році і її впровадження відбуватиметься поетапно до 2026 року із поступовою розробкою нормативно-правової бази та розробки програмного забезпечення.

Це передбачає виконання таких заходів:

1. Протягом 2024–2025 року: розробка проєктів законодавчого акта та підзаконних нормативно-правових актів, необхідних для впровадження законодавчого регулювання з питань відображення в автоматизованій системі контролю за обігом пального і спирту етилового (СЕА РПСЕ) даних про власників пального для виявлення фіктивних операцій, а також надання можливості та встановлення порядку коригування контролюючими органами відображених платниками акцизного податку в СЕА РПСЕ даних щодо залишків пального та спирту етилового, у разі виявлення їх невідповідності за результатами контрольно-перевірочних заходів.
2. Протягом 2024–2025 років: розробка, тестування та впровадження ІТ-рішень для впровадження удосконаленої автоматизованої системи контролю за обігом пального і спирту етилового.

3. Протягом 2024–2025 років: розробка підзаконних актів, необхідних для впровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (електронна простежуваність), відповідно до прийнятого Закону України від 29 червня 2023 року № 3173-ІХ, зокрема:
 - Порядку маркування алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (спільно: Мінфін, Мінцифри, Мінагрополітики, Мінекономіки, Мін'юст, ДПС);
 - Технічних вимог щодо функціонування Електронної системи обігу алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (Мінцифри);
 - Технічних вимог (стандартів) до захисного елемента (спільно: Мінцифри, Мінекономіки, Мінфін, Мінагрополітики, Мін'юст, ДПС);
 - Порядку ведення Єдиного реєстру обладнання (спільно: Мінфін, Мінекономіки, Мінагрополітики, Мінцифри, Мін'юст, ДПС);
 - Порядку створення та функціонування Електронної системи (спільно: Мінцифри, Мінекономіки, Мінфін, Мінагрополітики, Мін'юст, ДПС);
 - Форми витягу та порядок його формування (спільно: Мінцифри, Мінекономіки, Мінагрополітики, Мінфін);
 - Форми акцизного електронного документу та порядку його складання (спільно: Мінцифри, Мінекономіки, Мінфін, Мінагрополітики, Мін'юст, ДПС).
4. Протягом 2024–2025 років: розробка, тестування ІТ-рішень, необхідних для функціонування Електронної системи контролю за обігом тютюнових виробів, алкогольних напоїв та рідин, що використовуються в електронних сигаретах.
5. Постійно, починаючи з 2025 року:
 - підтримання комунікації із зовнішніми зацікавленими сторонами, експертним середовищем, платниками податків тощо шляхом проведення роз'яснювальної кампанії, навчальних семінарів для працівників ДПС та популяризації застосування сучасних методів і підходів до цифровізації контролю за обігом підакцизних товарів (одночасно з виконанням заходів, передбачених підрозділами 4.2.4(а) «Перегляд організаційної структури ДПС» та 4.2.4(б) «Вдосконалення кадрової політики ДПС»).

4.2.2(f) Усунення проблем із збором, передачею, зберіганням та аналізом даних про проведені розрахункові операції

Проблеми, які потребують вирішення:

Застосування реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг є одним із засобів обліку отриманого доходу та руху грошових коштів.

Станом на 01 листопада 2023 року 137,6 тис. суб'єктів господарювання зареєстрували РРО. Загалом в Україні зареєстровано 290 тис. РРО.

Фіскальні чеки, що формуються РРО та програмними РРО (далі – ПРРО), зберігаються в СОД РРО. СОД РРО ДПС забезпечує обробку та зберігання даних класичних РРО, формат яких відповідає Технології зберігання і збору даних РРО для ДПС,

розробленої Національним банком України, та даних програмних РРО, що надходять через фіскальний сервер контролюючого органу.

Передача даних від РРО за відповідним форматом в межах Технології зберігання і збору даних РРО для ДПС здійснюється за протоколами передачі інформації, розробленими НБУ. При цьому зазначена технологія створювалась НБУ (далі – технологія НБУ) для забезпечення національної системи масових електронних платежів та була пристосована для цілей забезпечення захисту інформації в РРО та передачі даних РРО до ДПС. Цим зумовлені певні недоліки зазначеної технології з точки зору використання її для цілей обміну інформацією між ДПС та РРО:

- технологія має складну систему інформаційних процесів та взаємодії суб'єктів відносин у сфері застосування РРО: ДПС, НБУ, інформаційних еквайрів, суб'єктів господарювання, виробників РРО, центрів сервісного обслуговування (далі – ЦСО) РРО. Це не тільки ускладнює процес передачі інформації, а й збільшує вартість застосування РРО для суб'єктів господарювання через необхідність оплати послуг посередників (інформаційних еквайрів);
- технологією передбачено, що в СОД РРО зберігається отримана від еквайра інформація (набори даних, отримані від РРО) та від СОД РРО надсилається еквайру результат збереження отриманих даних і набір даних (ознаку підтвердження успішного/неуспішного прийому, набір команд, які необхідно передати до відповідного РРО), які еквайром передаються до відповідних РРО. Водночас формування і передача інформації про неприйняття пакетів даних РРО (пакетів даних, які не були збережені в базу даних СОД РРО, зокрема, через помилки в структурі xml-документів або з інших причин) технологією не передбачено;
- технологія передачі інформації від РРО до СОД РРО встановлена НБУ, до повноважень якого не належить питання регулювання сфери застосування РРО або сфери електронних комунікацій. Зазначена особливість не дозволяє оперативного виявляти та усувати проблеми, що можуть виникати в процесі передачі інформації від РРО до ДПС, а також запроваджувати новітні технології у цій сфері.

Впродовж 2022–2023 років було модернізовано СОД РРО, зокрема розроблено ядро системи, що створило технічні умови для створення аналітичної складової СОД РРО. Модернізована СОД РРО забезпечує завантаження даних з первинних електронних розрахункових документів РРО і ПРРО, інтеграцію з реєстрами та інформаційно-комунікаційними системами ДПС тощо.

Наразі засобами СОД РРО забезпечується обробка майже 800 млн фіскальних розрахункових та звітних документів щомісяця.

З метою покращення результативності аналітичної роботи зацікавлених структурних підрозділів ДПС, у тому числі для реалізації інструментів комплаєнсу та функціонування автоматизованої системи управління податковими ризиками, необхідно завершити створення аналітичної складової СОД РРО з одночасним забезпеченням повноти та цілісності даних про розрахункові операції, що зберігаються в СОД РРО, що в подальшому дозволить створити інструменти для формування звітів, аналітичних довідок, тощо, необхідних для проведення доперевірочного аналізу даних розрахункових операцій.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року: удосконалення технології передачі даних від РРО до ДПС та забезпечення передачі від СОД РРО до РРО повідомлень про отримання та результати валідації електронних документів.
2. Протягом 2024–2027 років: розробка змін до законодавства, спрямованих на удосконалення процедур збору, передачі, зберігання та аналізу даних про

проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного (порівняно з технологією НБУ) способу захисту та передачі до ДПС даних, що формуються РРО;

3. Протягом року після запровадження альтернативного порядку передачі даних РРО до ДПС: доопрацювання ІКС ДПС щодо забезпечення отримання даних РРО відповідно до нового порядку передачі;
4. Протягом 2024 року здійснення доопрацювання ІКС ДПС з метою завершення створення аналітичної складової СОД РРО, а також для виявлення та усунення причин неможливості обробки даних, що надходять від РРО та ПРРО.

4.2.2(g) Покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб

Проблеми, які потребують вирішення:

Податковий борг для будь-якої країни є соціально-економічною проблемою. Зростання загальної суми податкового боргу свідчить про необхідність більш прискіпливого вивчення причин його виникнення та підвищення ефективності заходів погашення податкового боргу, що дозволить упередити виникнення податкового боргу та забезпечить якнайшвидше його погашення з дотриманням обґрунтованого рівня витрат на адміністрування такого боргу.

Значний вплив на несплату податків в Україні протягом 2022–2023 років спричинила агресія російської федерації. Протягом 2022 року були запроваджені законодавчі обмеження на стягнення заборгованості¹². З урахуванням всіх обставин за період воєнного стану сума податкового боргу збільшилась на 29,9 млрд грн (таблиця 4.1).

Таблиця 4.1. Інформація про податковий борг та заходи зі стягнення боргу у 2022–2023 роках

Показник	Значення
1. Сума податкового боргу (без урахування митних платежів):	
станом на 01 січня 2022 року, у т. ч.:	105,7 млрд грн
сума податкового боргу економічно активних боржників	27,0 млрд грн
станом на 01 січня 2023 року	145,1 млрд грн
станом на 01 жовтня 2023 року, в т. ч.:	135,6 млрд грн
сума податкового боргу тимчасово окупованих територій або територій на яких ведуться бойові дії	20,8 млрд грн
сума новоствореного боргу за 8 місяців 2023 року	17,6 млрд грн
сума податкового боргу юридичних осіб, з яких:	123,3 млрд грн
сума податкового боргу СГД з ознаками економічної активності	23,1 млрд грн
сума податкового боргу СГД, що не звітують, у яких відсутні активи, знаходяться у процедурі банкрутства та припинення	100,2 млрд грн
сума податкового боргу фізичних осіб, з яких:	12,3 млрд грн
сума податкового боргу самозайнятих фізичних осіб та осіб, що отримували доходи від господарської та іншої діяльності	9,1 млрд грн
сума податкового боргу фізичних осіб у процедурі банкрутства та громадян,	3,2 млрд грн

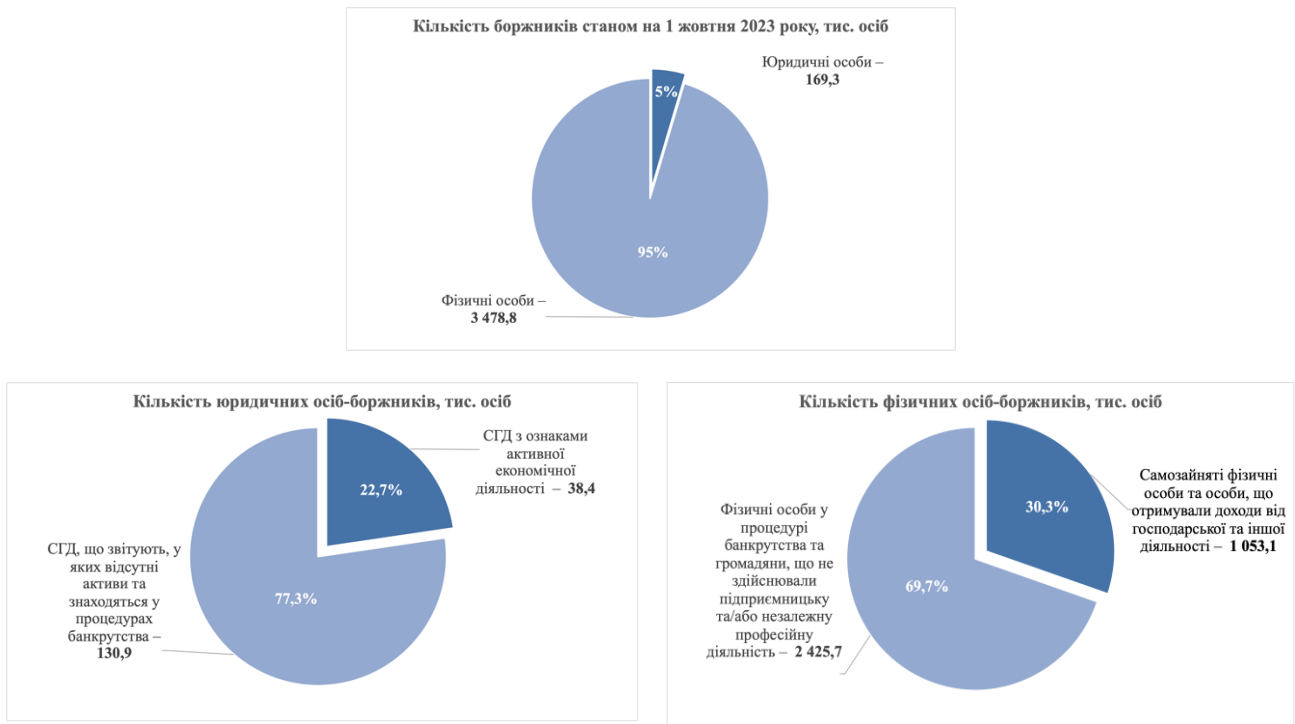
¹² Закони України від 03 березня 2022 року № 2118-ІХ, від 15 березня 2022 року № 2120-ІХ, від 24 березня 2022 року № 2142-ІХ, від 12 травня 2022 року № 2260-ІХ, від 03 листопада 2022 року № 2719-ІХ, від 30 червня 2023 року № 3219-ІХ

що не здійснювали підприємницьку та/або незалежну професійну діяльність	
2. Приріст податкового боргу за період дії воєнного стану	+29,9 млрд грн

Джерело: ДПС

В загальній кількості боржників переважну кількість становлять фізичні особи, які не є суб'єктами господарювання (рисунок 4.1).

Рисунок 4.1. Інформація щодо кількості боржників станом на 01 жовтня 2023 року за категоріями



Джерело: дані ДПС.

Наявність значних сум податкового боргу потребує пошуку більш ефективних та дієвих методів управління податковим боргом, які дозволять відпрацювання насамперед боржників з ознаками економічної активності та інших боржників, у тому числі у яких ознаки економічної активності відсутні.

Попри те, що законодавчі обмеження були частково зняті у 2023 році, проблемними питаннями, які впливатимуть на результативність роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб при значній кількості боржників та суми податкового боргу, є:

1. При відпрацюванні податкового боргу платників податків з ознаками економічної активності:

- відсутність автоматизації процесів погашення податкового боргу. На сьогодні передбачені чинним законодавством процедури погашення податкового боргу є складними та довготривалими, що створює перепони для їх автоматизації, у зв'язку з чим вони реалізуються переважно у «ручному режимі» із використанням паперового документообігу, що потребує залучення значної кількості трудових, часових, фінансових ресурсів;
- низька результативність примусового стягнення коштів з рахунків платників у банках (таблиця 4.2), пов'язана із обмеженим терміном дії у часі платіжних інструкцій, необхідністю їх направлення в паперовій формі в кожен окремий банк,

який обслуговує платника податків за відсутності централізованої електронної системи їх опрацювання банками;

- обмеженість повноважень органів погашення податкового боргу в частині арешту активів боржника, обмеження на здійснення заходів погашення податкового боргу без рішення суду;
- відсутність законодавчо встановленого обов'язку щодо надсилання податкових вимог в електронному вигляді через електронний кабінет платника податків. Протягом січня – вересня 2023 року територіальними органами ДПС сформовано на направлено платникам податків 203,2 тис. податкових вимог;
- відсутність сегментації та пріоритезації боржників;
- складний механізм процедури надання розстрочення/відстрочення податкових зобов'язань/податкового боргу, зокрема для фізичних осіб, наявність обтяжливих вимог щодо формування пакета документів для отримання розстрочення/відстрочення.

Наявність зазначених проблем потребує:

- посилення контактної взаємодії з платниками податків, постійне підвищення рівня добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства;
- удосконалення податкового законодавства в частині:
 - зміни підходів погашення (стягнення) податкового боргу, зокрема шляхом диференціації та сегментації боржників, звертаючи в першу чергу увагу на тих платників податків, які мають високу ймовірність погашення такого боргу (у платника наявні активи для забезпечення погашення податкового боргу, обліковуються значні суми такого боргу, накопичення податкового боргу не є систематичним, а основна його частина – новостворений податковий борг, тощо);
 - скасування адміністративно-судового механізму при здійсненні заходів з погашення податкового боргу;
 - запровадження обов'язкового електронного листування з платниками податків з питань, що стосуються повідомлень про наявність податкового боргу та застосування визначених Податковим кодексом України процедур його стягнення;
 - спрощення механізму надання розстрочення/відстрочення податкових зобов'язань/податкового боргу.
- створення ІТ-інфраструктури для забезпечення:
 - автоматизованого процесу погашення (стягнення) податкового боргу, що має включати всі його етапи, формування та доставку усіх документів в електронному вигляді, автоматичного відкриття електронної справи щодо кожного боржника з повним масивом інформації;
 - автоматизованого процесу подачі заяв про розстрочення/відстрочення; відстрочення або розстрочення в автоматичному режимі; диференціації розміру процентів для різних платників; перегляду критеріїв надання відстрочення або розстрочення тощо.
- скасування обмеження терміну дії у часі платіжних інструкцій на примусове списання коштів боржника, запровадження та реалізація механізму стягнення коштів на рахунках платників, відкритих у надавачів платіжних послуг, шляхом

направлення платіжних інструкцій в електронній формі, удосконалення податкового законодавства шляхом скасування заборони щодо розкриття органам ДПС банківської таємниці про наявність та рух коштів на рахунках боржника.

Таблиця 4.2. Інформація про здійснення заходів стягнення податкового боргу з рахунків боржників у 2023 році

Показник	Значення
Кількість оформлених ДПС платіжних інструкцій на примусове (стягнення) коштів, які були направлені до банків протягом січня – вересня 2023 року	211,0 тис. на суму податкового боргу 31,6 млрд гривень.
Стягнуто з рахунків платників податків у банках за результатами заходів зі стягнення коштів, вчинених протягом січня – вересня 2023 року	560,7 млн грн або 1,8 % від загальної суми податкового боргу, щодо якого направлені платіжні інструкції

Джерело: ДПС

2. При відпрацюванні податкового боргу платників податків, у яких відсутні ознаки економічної активності (відсутні активи для погашення боргу або платники перебувають у процедурах банкрутства):

- наявність законодавчого обмеження для строку погашення податкового боргу (три роки), що не дозволяє забезпечити, зокрема, результативне стягнення боргу в судовому порядку (судові процедури можуть тривати декілька років).
 - Шляхом вирішення даної проблеми є удосконалення податкового законодавства з питань погашення податкового боргу за рахунок збільшення строку давності для стягнення податкового боргу та введення сегментації та пріоритезації податкового боргу.
- наявність значної кількості боржників – фізичних осіб та громадян, що не здійснюють підприємницьку та/або незалежну професійну діяльність (рисунок 4.1), відпрацювання яких при цьому потребує залучення значної кількості трудових, часових, фінансових ресурсів.
 - Вирішення цієї проблеми потребує удосконалення податкового законодавства в частині розширення повноважень органів місцевого самоврядування щодо адміністрування, що позитивно вплине на погашення податкового боргу платників податків – фізичних осіб, що виник в результаті несплати такими платниками місцевих податків і зборів.
 - Також, з метою забезпечення скорочення приросту новоствореного податкового боргу, ДПС розроблено комплекс заходів щодо впровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиків) та електронного аудиту (Е-аудит), передбачених підрозділом 4.2.2(а) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)» та підрозділом 4.2.2(б) «Удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок»).

ДПС спільно з міжнародними партнерами з розвитку проведено роботу по пошуку шляхів вирішення зазначених проблем і розроблено Концепцію побудови роботи зі стягнення податкового боргу. На її основі сформовано перелік реформ, викладених нижче. Очікується, що вдосконалення процесів погашення податкового боргу матиме такі позитивні наслідки для податкових органів:

- прискорить, спростить та зменшить фінансові витрати органів ДПС на процедуру погашення податкового боргу;

- зменшити витрати робочого часу на здійснення заходів з погашення податкового боргу;
- забезпечити проведення автоматизованого аналізу фінансово-господарського стану боржника та виявлення джерел погашення податкового боргу;
- зменшити вплив «людського» фактору на процедури погашення податкового боргу.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року: удосконалення процедури стягнення коштів з банківських рахунків боржників, шляхом налагодження інформаційної взаємодії ДПС з Держказначейством та банками щодо направлення електронних платіжних інструкцій (інкасових доручень) на примусове списання (стягнення) коштів з рахунків платника у банках:
 - розробка змін до підзаконних нормативно-правових актів;
 - розробка, тестування та впровадження механізму електронної взаємодії з надавачами платіжних послуг у процесі формування органами ДПС, надсилання та виконання платіжних інструкцій на примусове списання коштів з рахунків платників податків, які мають податковий борг.
2. Протягом 2024–2025 років: розробка, тестування та впровадження підсистеми «Робота з боргом» ІКС ДПС, яка має стати допоміжним інструментом для підвищення ефективності та якості процесу погашення податкового боргу, автоматизованої аналітики розрахунків ризиковості непогашення податкового боргу.
 - Передбачається, що ця система буде охоплювати всі етапи погашення (стягнення) податкового боргу, формування та направлення усіх документів в електронному вигляді платнику податків, автоматичного відкриття електронної справи по кожному боржнику з повним відображенням всієї інформації, що міститься в ІКС ДПС тощо.
3. Протягом 2025–2027 років (після реалізації заходів щодо побудови, удосконалення системи захисту інформації в ДПС, передбачених підрозділом 4.2.3(б) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках» та заходів щодо впровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиків) та електронного аудиту (Е-аудит), передбачених підрозділами 4.2.2(а) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)» та 4.2.2(б) «Удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок»): розробка змін до законодавства та підзаконних нормативно-правових актів щодо:
 - надання податковим органам прав та обов'язків щодо сегментації категорій боржників та пріоритетзації погашення податкового боргу платників податків;
 - надання можливості погашення (стягнення) податкового боргу за рішенням керівника органу ДПС без рішення суду;
 - посилення адміністративних повноважень податкових органів щодо погашення податкового боргу, арешту рахунків (майна) без рішення суду;
 - збільшення строку давності для стягнення податкового боргу (з 3 до 6 років);
 - запровадження обов'язкового електронного листування з платниками податків з питань, що стосуються повідомлень про наявність податкового боргу та

застосування визначених Податковим кодексом України процедур його стягнення;

- запровадження безтермінової дії платіжної інструкції (до повного погашення податкового боргу);
 - спрощення процедури розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань/податкового боргу для юридичних та фізичних осіб;
 - розкриття для органів ДПС банківської таємниці про наявність та рух коштів на рахунках боржника (після реалізації заходів, передбачених підрозділами та 4.2.1 «Посилення добросовісності» та 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках»).
4. Після прийняття змін до законодавства: удосконалення підсистеми «Робота з боргом» ІКС ДПС на підставі прийнятих змін до законодавства.
 5. Постійно, починаючи з 2024 року: підвищення кваліфікації персоналу податкових органів та професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків з урахуванням вимог системи управління податковим боргом. Виконання цих заходів передбачає серед іншого: визначення потреб у підготовці персоналу, розробки навчальних програм та їх проведення (в тому числі із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку), посилення роботи щодо підбору кадрів тощо.

4.2.3. Цифровізація та дані

4.2.3(a) ІТ-консолідація інформаційних ресурсів та забезпечення їх адміністрування незалежним адміністратором

Проблеми, які потребують вирішення:

На сьогодні ДПС як центральний орган виконавчої влади забезпечує реалізацію державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Водночас ДПС відповідно до покладених на неї завдань забезпечує розвиток, впровадження та технічне супроводження інформаційно-комунікаційних систем і технологій, автоматизацію процедур, організовує впровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання.

Зазначене призводить до консолідації на рівні ДПС функцій з реалізації державної податкової політики та можливості безпосереднього управління (доступу) даними, які зберігаються в базах даних ДПС, що, зокрема призводить до зниження довіри населення до інституцій системи управління державними фінансами.

З метою відокремлення функцій з реалізації державної податкової політики та функцій з адміністрування інформаційно-комунікаційних систем та баз даних ДПС, розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 року № 1467-р схвалена Стратегія здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року (далі – Стратегія ІТ Мінфіну), яка створює можливості щодо ІТ-консолідації інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами, зокрема ДПС на рівні Мінфіну та забезпечення адміністрування цих інформаційних ресурсів незалежним від ДПС адміністратором.

В рамках виконання Стратегії ІТ Мінфіну створено Комітет з управління інформаційними технологіями системи управління державними фінансами (далі – Комітет ІТ), який є засобом визначення єдиного вектору цифрового розвитку та цифрових

трансформацій суб'єктів системи управління державними фінансами. Комітет ІТ має повноваження щодо розгляду та затвердження планів цифрового розвитку, визначення пріоритетів окремих ІТ-проектів, контролю за виконанням ІТ-проектів суб'єктів системи управління державними фінансами, що реалізуються за рахунок коштів державного бюджету та міжнародних партнерів.

До складу Комітету ІТ входять представники центральних органів виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів України (суб'єктів системи управління державними фінансами).

На сьогодні Мінфін має недостатній рівень впливу та контролю у сфері ІТ-систем та ІТ-проектів суб'єктів системи управління державними фінансами. У зв'язку з цим існує ряд проблем, зокрема неузгодженість розвитку інформаційних технологій Мінфіну та суб'єктів системи управління державними фінансами.

Відсутність єдиної методології, єдиних стандартів та класифікаторів для забезпечення функціонування інформаційних, комунікаційних, інформаційно-комунікаційних систем Мінфіну та суб'єктів системи управління державними фінансами призводить до невідповідності форматів обробки інформації, неможливості реалізації принципу інтероперабельності інформаційних ресурсів.

Кадрове забезпечення супроводження і розвитку інформаційно-комунікаційних систем у багатьох випадках є критично недостатнім.

До сфери управління Мінфіну входить державна установа «Відкриті публічні фінанси» (далі – ІТ-установа), яка відповідно до Стратегії ІТ Мінфіну має забезпечувати надання ІТ-послуг суб'єктам системи управління державними фінансами. На сьогодні ІТ-установа має гнучку організаційну структуру, що дозволяє залучати висококваліфікованих спеціалістів в ІТ-галузі та вже забезпечує адміністрування всіх інформаційних ресурсів та сервісів Мінфіну.

Результатами реалізації Стратегії ІТ Мінфіну мають бути:

- запровадження єдиної інформаційно-комунікаційної системи в системі управління державними фінансами, побудованої на інтероперабельності електронних інформаційних ресурсів з одночасним комплексним захистом інформації, дотриманням технологічної незалежності і забезпеченням обміну інформацією в режимі реального часу;
- підвищення рівня довіри населення до інституцій системи управління державними фінансами у результаті підвищення рівня прозорості і відкритості даних з використанням інформаційних технологій;
- підвищення якості державних сервісів та адміністративних послуг, а також налагодження міжвідомчої взаємодії між центральними органами виконавчої влади, діяльність яких спрямовується і координується КМУ через Міністра фінансів України, та іншими органами державної влади;
- реалізація єдиної політики інформаційної безпеки в єдиній інформаційно-комунікаційній системі, що дасть змогу здійснювати автоматизовану обробку інформації, в тому числі з обмеженим доступом, відповідно до нормативно-правових актів у сфері захисту інформації;
- унеможливлення впливу людського фактора на автоматичну обробку інформації на рівні персоналу, який відповідає за адміністрування єдиної інформаційно-комунікаційної системи в системі управління державними фінансами без можливості доступу до первинних даних облікових систем суб'єктів системи

управління державними фінансами, без доступу до модифікації ділових процесів, алгоритмів їх виконання.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року: Внесення змін до Стратегії ІТ Мінфіну, зокрема внесення змін до Плану заходів з її реалізації щодо передбачення термінів придбання (впровадження) відповідних технічних рішень.
2. Протягом 2024 року: Створення ДПС довгострокового Плану цифрового розвитку до 2030 року у відповідності до НСДУ.
3. Протягом 2024–2025 років: Впровадження системи управління інформаційної безпеки в ІТ-установі, впровадження стандартів ISO/IEC 27001:2005 та проведення сертифікаційного аудиту на відповідність системи управління інформаційної безпеки вимогам стандарту ISO.
4. Протягом 2024–2025 років: Побудова Мінфіном єдиної інформаційно-комунікаційної системи для суб'єктів системи управління державними фінансами.
5. Протягом 2025–2030 років: ІТ-консолідація інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами, зокрема ДПС, на рівні Мінфіну та забезпечення адміністрування цих інформаційних ресурсів незалежним адміністратором (ІТ-установою).

4.2.3(b) Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках

Проблеми, які потребують вирішення:

Ключовою передумовою реформ у сфері податкової політики, зокрема реформи ССО (підрозділ 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування»), реформи оподаткування доходів фізичних осіб (підрозділ 4.3.2 «Зміна моделі оподаткування доходів фізичних осіб»), удосконалення роботи з погашення податкового боргу (підрозділ 4.2.2(g) «Покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб») та з контролю за повнотою оподаткування доходів від КІК (підрозділ 4.3.3(b)(ii) «Впровадження правил, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків») є надання контролюючим органам доступу до інформації про рух коштів на банківських рахунках платників податків.

Зазначена інформація є достатньо чутливою, як для підвищення ефективності роботи контролюючих органів, так і для платників податків з точки зору безпеки їхнього бізнесу, в тому числі, захисту комерційної таємниці та взагалі персональних даних. Отримання контролюючими органами доступу до банківської інформації надасть можливість підсилити аналітичну складову в роботі податкової, запровадити нові сервіси для сумлінних платників податків, зокрема із складання проєктів податкових декларацій за платників податків, що дозволить звести подання податкової звітності до одного «кліку», запровадити прогресивну шкалу ставок оподаткування та багато інших речей, які на сьогодні є природними для європейських податкових систем. Однак на сьогодні це є неможливим, у зв'язку із низьким рівнем довіри суспільства контролюючим органам.

Розширення повноважень податкових органів щодо доступу до інформації про рух коштів на банківських рахунках платників податків потребуватиме запровадження дієвих заходів, спрямованих на відновлення довіри до роботи податкових органів (особливо в частині роботи з персональними даними платників податків), та надання суспільству гарантій щодо унеможливлення використання цих розширених повноважень для тиску на окремих платників податків та перешкоджання їх роботі.

Отже реформам податкової політики, яка значною мірою буде стосуватись платників, повинна передувати докорінна перебудова правил та принципів роботи контролюючих органів. На шляху відновлення довіри перший крок повинна зробити Держава і цим кроком повинен стати перехід контролюючих органів на роботу в більшості із знеособленою інформацією про платників податків. Це може бути досягнуто шляхом створення в єдиній інформаційно-комунікаційній системі системи управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків з метою:

- забезпечення функціонування інформаційних систем контролюючих органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації про таких платників податків та
- унеможливлення пов'язання такої інформації без декодування з конкретним платником податків.

Персоніфікація (декодування) інформації в системі податкових органів повинна відбуватись за контрольованою процедурою та у чітко визначених законом випадках. Такий підхід до роботи з інформацією про платників податків забезпечить реальний перехід податкових органів на роботу з великими знеособленими масивами даних із застосуванням ризик-орієнтованої системи, сконцентрувати свою роботу на виявленні негативних тенденцій і ризиків в системі оподаткування та як результат здійснення відповідних заходів у виключних випадках, за наявності визначених законодавством ризиків, або за бажання самого платника податків. Крім того, посилення захисту персональних даних через механізм деперсоніфікації цілком узгоджується із правилами, що вже діють в країнах ЄС і які потрібно буде впроваджувати Україні в межах євроінтеграційних реформ (вставка 4.2).

Вставка 4.2.

Узгодження з вимогами ЄС щодо захисту даних

Підхід щодо знеособлення персональних даних застосовується в принципах визначених в Загальному регламенті про захист даних (General Data Protection Regulation, GDPR¹³), який визначає регламент в межах законодавства Європейського Союзу щодо захисту персональних даних усіх осіб у межах Європейського Союзу та Європейської економічної зони.

GDPR забезпечує цілісність і конфіденційність використання ІТ-рішень, які кодують або шифрують ідентифікаційні номери осіб. Як правило, такі ІТ-рішення впроваджуються в секторах, де обробляються найбільш чутливі персональні дані.

Незважаючи на те, що GDPR буде безпосередньо застосовуватися в Україні лише після приєднання, відповідність чинного національного законодавства та/або адміністративної бази вимогам/основним принципам ЄС слід враховувати заздалегідь.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року: розробка концепції та політики безпеки використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків;

¹³ Регламент (ЄС) 2016/679 Європейського Парламенту та Ради від 27 квітня 2016 року «Про захист фізичних осіб при обробці персональних даних і про вільний рух таких даних та про скасування Директиви 95/46/ЄС» (Загальний регламент про захист даних).

2. Протягом 2024–2025 року: внесення змін до законодавства України в частині встановлення правил використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків;
3. Протягом 2024 року: внесення змін до Стратегії ІТ Мінфіну в частині її узгодження з НСДУ щодо використання даних та доступу до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках із застосуванням підходів з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків;
4. Протягом 2024 року: визначення адміністратора ІТ-платформи, яка буде забезпечувати функціонування окремого захищеного контуру;
5. Протягом 2025–2026 років: створення в єдиній інформаційно-комунікаційній системі системи управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків з метою забезпечення функціонування інформаційних систем контролюючих органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації про таких платників податків.

4.2.3(с) Інтеграція інформаційно-комунікаційних систем ДПС із системами ЄС

Проблеми, які потребують вирішення:

Україна підписала угоду з Європейським Союзом про участь у програмі «Цифрова Європа» (2021–2027)¹⁴, яка спрямована на розширення співробітництва між ЄС та Україною у питаннях оподаткування, таких як боротьба з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та агресивним плануванням оподаткування, сприяння обміну інформацією та адміністративному співробітництву, а також передбачає надання Україні підтримки у розробці та функціонуванні центральних ІТ-систем згідно із вимогами ЄС.

Стратегія ІТ ЄС у питаннях, що стосуються оподаткування, базується на Податковому пакеті, який у 2020 році ухвалила Європейська Комісія. Пакет посилює боротьбу з податковими зловживаннями, допомагає податковим адміністраціям йти в ногу з економікою, що постійно розвивається, та полегшує адміністративний тягар для громадян і компаній. Він також забезпечує покращення співпраці з країнами, що не є членами ЄС, та посилює підтримку Єврокомісії країнам, що розвиваються.

Загальні напрямки Стратегії ІТ для податкових органів ЄС передбачають:

- створення кращих та більш зв'язаних ІТ-систем, які підтримують податкові органи у впровадженні законодавства ЄС та боротьбі з податковим шахрайством, ухиленням від сплати податків та уникненням оподаткування;
- обмін досвідом та навчання для підвищення ефективності та зменшення адміністративного тягара для громадян та підприємств у транскордонних операціях;
- підтримка конкурентоспроможності, інновацій та нових економічних моделей в ЄС;
- розширення правил європейської податкової прозорості на цифрові платформи та обмін інформацією про доходи, отримані продавцями на цих платформах;
- покращення співробітництва з країнами, що не належать до ЄС, та підтримка країн, що розвиваються, у питаннях оподаткування.

¹⁴ Угода між Україною та Європейським Союзом про участь України у програмі Європейського Союзу «Цифрова Європа» (2021–2027) ратифікована Законом від 23 лютого 2023 року № 2926-ІХ.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

У періоді з 2024 по 2030 роки, будуть здійснюватися заходи щодо інтеграції інформаційно-комунікаційних систем Державної податкової служби України із системами ЄС, зокрема:

1. Забезпечення інтеграції з Європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів,
2. Підключення України до системи безпекового обміну інформацією між податковими адміністраціями країн ЄС,
3. Інтеграція із системою транскордонних онлайн-продажів В2С, центральною електронною системою платіжної інформації «Central Electronic System of Payment information» (CESOP) для виявлення можливого шахрайства з ПДВ в електронній комерції, що здійснюється продавцями, створеними в інших державах-членах чи країнах, що не входять до ЄС,;
4. Інтеграція з європейською системою моніторингу руху акцизних товарів – «Excise Movement and Control System» (EMCS).

Конкретні терміни виконання цих заходів будуть узгоджуватися із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження.

4.2.4. Організаційні та кадрові заходи ДПС

4.2.4(a) Перегляд організаційної структури ДПС

Проблеми, які потребують вирішення:

ДПС виконала структурний маяк Меморандуму про економічну та фінансову політику з МВФ¹⁵, провела структурну консолідацію у 2020 році, та з 1 січня 2021 року функціонує як єдина юридична особа, що складається з центрального апарату та територіальних органів, утворених як її відокремлені підрозділи (без статусу юридичних осіб) та стала більш гнучкою та ефективною у своїй діяльності. Таке переформатування сприяє запровадженню реформ, в тому числі передбачених НСД, запровадженню єдиної якісної практики адміністрування податків на національному рівні.

На сьогодні ДПС складається з центрального апарату, двадцяти п'яти регіональних головних управлінь, у складі яких діє 527 державних податкових інспекцій з площею офісних приміщень 525 027 кв. м та зі штатною чисельністю 3 115 одиниць, і п'яти міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків, як відокремлених підрозділів ДПС зі штатною чисельністю 1 172 одиниць. Хоча подальша консолідація – особливо для адміністрування великих платників податків – є необхідною, створення єдиної юридичної особи стало значним досягненням реформи.

З метою посилення добросовісності, підвищення довіри громадськості до ДПС та створення позитивного іміджу Служби виникла потреба у впровадженні нових механізмів роботи, що ґрунтуються на більш широкому використанні інформаційних технологій, впровадженні аналітичних підходів управління діяльністю, у тому числі через управління комплаєнс-ризиками, організаційній функціональній консолідації податкового органу, визначенні рівномірності функціонального навантаження на працівника органу, відновлення організаційної структури після завершення війни тощо.

Результати проведеної у 2018 році оцінки ефективності підзвітності та прозорості у

¹⁵ Лист про наміри до МВФ та Меморандуму про економічну і фінансову політику від 2 червня 2020 року № 18124/0/2-20

Державній фіскальній службі України з використанням Діагностичного інструменту оцінки податкового адміністрування TADAT засвідчили функціонування відомчого контролю під подвійним підпорядкуванням на регіональному рівні.

До недоліків існуючої організаційної структури можна віднести:

- відсутність єдиної організаційної функціональної консолідації при супроводженні великих платників податків;
- невідповідність територіального розташування та кількості державних податкових інспекцій районам адміністративно-територіальному устрою країни та, відповідно, потребам платників податків, неефективне використання площ офісних приміщень;
- відсутність до 2023 року в системі управління податковими ризиками всього спектру комплаєнс-ризиків (податкових ризиків, що виникають при недотримання платниками податків податкового законодавства). Шляхи вирішення цієї проблеми викладені у підрозділі 4.2.2(a) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)» щодо управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками);
- підпорядкування уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції територіальних органів ДПС керівникам територіальних органів ДПС, що не сприяє ефективному виконанню ними повноважень (ДПС діє як єдина юридична особа) (підрозділ 4.2.1(a) «Антикорупційна програма та протидія випадкам корупції»);
- підпорядкування підрозділів відомчого контролю територіальних органів керівнику такого територіального органу, що не дозволяє таким підрозділам відображати стан організації роботи неупереджено та в повному обсязі.

Для вдосконалення організаційної структури та порядку діяльності ДПС, включаючи вдосконалення механізмів спрямування і координації, визначення потреб в організації функціональної консолідації податкового органу, проведення оптимізації робочих процесів, управління продуктивністю працівників Служби, особливо в процесі реалізації НСДУ виникає необхідність у здійсненні функціонального обстеження ДПС, внесення змін в організаційну структуру ДПС, в тому числі необхідних для впровадження системи управління податковими ризиками (підрозділ 4.2.2(a) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)»), забезпечення гарантій незалежності підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції, запровадження ефективної системи відомчого контролю, утворення єдиного офісу по роботі з великими платниками податків, скорочення кількості державних податкових інспекцій тощо.

Очікується, що реформа організаційної структури дасть змогу:

- посилити добросесність, підвищити довіру громадськості до ДПС та створити позитивний імідж Служби, як ключовий фактор, що визначає ефективність ДПС у виконанні свого завдання зі збору податкових надходжень;
- досягнути кращої консолідованої функціональної організації Служби, в тому числі щодо консолідації міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків з метою оптимізації бізнес-процесів;
- інтегрувати в організаційну структуру ДПС систему управління податковими ризиками в частині організації процесу управління;
- привести мережу окремих структурних підрозділів територіальних органів ДПС (ДПІ) у відповідність до районів адміністративно-територіального устрою держави;

- забезпечити оптимальне використання наявних матеріальних ресурсів та нерухомого майна ДПС, зокрема площ офісних приміщень та коштів передбачених на їх утримання;
- організувати в центральному апараті ДПС незалежну та ефективну систему запобігання та виявлення корупції під час виконання функцій структурними підрозділами ДПС та територіальними органами ДПС, забезпечити гарантії незалежності уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції;
- підвищити ефективність системи відомчого контролю за дотриманням вимог нормативно-правових актів, розпорядчих та інших документів, виконанням завдань і функцій як з окремих питань так і в цілому структурними підрозділами ДПС та територіальними органами ДПС.
- оптимізувати штатну чисельність апарату ДПС та територіальних органів ДПС, забезпечить ефективне управління продуктивністю працівників Служби.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року: запровадження ефективної організаційної структури, що побудована за функціональним принципом:
 - здійснення функціонального обстеження ДПС та її територіальних органів;
 - за результатами проведеного функціонального обстеження затвердження змін до організаційної структури та штатних розписів апарату ДПС та її територіальних органів з метою оптимізації штатної чисельності;
 - здійснення аналізу, формування переліку функцій (процесів) ДПС, в тому числі з урахуванням переліку функцій(процесів) з Реєстру ризиків, який є додатком до Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки, що потребують автоматизації.
2. Протягом 2024 року: забезпечення гарантій незалежності уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції, впровадження ефективної системи відомчого контролю стану організації роботи структурних підрозділів ДПС та територіальних органів ДПС:
 - забезпечення внесення пропозицій щодо зміни граничної чисельності працівників апарату ДПС та територіальних органів ДПС шляхом перерозподілу чисельності за рахунок зменшення чисельності територіальних органів в наслідок ліквідації уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції та забезпечення відомчого контролю, та збільшення чисельності відповідних підрозділів апарату ДПС, забезпечення їх безпосереднього підпорядкування Голові ДПС;
 - забезпечення затвердження та погодження з Міністром фінансів змін до структури територіальних органів ДПС;
 - затвердження змін до організаційних структур та штатних розписів апарату ДПС та територіальних органів ДПС.
3. Протягом 2024–2025 років: регіональна консолідація окремих структурних підрозділів територіальних органів (ДПІ) зі зменшенням площ офісних приміщень:
 - здійснення організаційних заходів щодо регіональної консолідації ДПІ, зокрема затвердження нового переліку ДПІ, змін до організаційних структур та штатних розписів територіальних органів ДПС тощо.

4. Протягом шести місяців після припинення військового стану, але не раніше 2025–2026 років: консолідація міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків в єдину організаційну структуру:
 - здійснення організаційних заходів щодо консолідації міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків, забезпечення розроблення та погодження з Міністром фінансів структури єдиного офісу по роботі з великими платниками податків, затвердження його організаційної структури та штатного розпису тощо.
5. Протягом трьох місяців після припинення військового стану: розроблення та затвердження Плану відновлення ДПС після припинення/скасування воєнного стану з метою визначення загального переліку дій податкового органу, в тому числі щодо відновлення роботи офісів, які наразі знаходяться на територіях активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях.
6. Постійно, починаючи з 2024 року (щорічно): розроблення, затвердження та виконання Плану інформаційної компанії щодо впровадження та реалізації реформ та управління змінами, як викладено у відповідних підрозділах розділу 4.2 «Зміст заходів податкового адміністрування» з метою підвищення рівня довіри громадськості та платників податків до ДПС.
7. Протягом місяці після надходження НСДУ до ДПС на виконання: визначення завдань для державних службовців, які забезпечують розробку (участь у розробці) стратегії розвитку ДПС та плану заходів з її реалізації, та забезпечення їх виконання, у т. ч. щодо виконання НСД.

4.2.4(b) Вдосконалення кадрової політики ДПС

Проблеми, які потребують вирішення:

Стратегічна мета вдосконалення кадрової політики ДПС – посилення кадрового потенціалу податкових органів, створення кваліфікованої, ефективної, злагодженої та мотивованої роботи працівників Служби, що узгоджується із стратегічними цілями ДПС.

На сьогодні ДПС ставить перед собою мету щодо визначення нових підходів до організації управління персоналом в органах ДПС, покращення кадрового менеджменту та підвищення кваліфікації державних службовців, адже проведення прозорої кадрової політики сприяє перетворенню ДПС на службу європейського рівня.

Можливості професійного зростання працівників є ключовим фактором, що визначає найкраще місце для роботи. ДПС необхідно впровадити сучасну модель управління людськими ресурсами, зокрема, на основі компетенцій, що дасть змогу забезпечити більш якісний відбір персоналу та побудувати більш результативну систему навчання, розвитку та оцінки персоналу. Підвищення рівня компетенцій та створення можливостей для розвитку працівників допоможе реалізувати їх потенціал та надасть ДПС конкурентну перевагу. Процес професійного розвитку та навчання може допомогти підвищити ефективність працівників, а ДПС отримує кваліфікованих працівників, готових вирішувати поточні та майбутні завдання.

В ДПС результати службової діяльності державних службовців щороку підлягають оцінюванню для визначення якості виконання поставлених завдань, в тому числі з метою прийняття рішення щодо преміювання, планування їхньої кар'єри. Оцінювання результатів службової діяльності проводиться на підставі показників результативності, ефективності та якості, визначених з урахуванням посадових обов'язків державного службовця, а також дотримання ними правил етичної поведінки та вимог законодавства у сфері запобігання корупції, виконання індивідуальної програми професійного розвитку.

В свою чергу, такими невирішеними проблемами у кадровій роботі ДПС залишаються:

- низька результативність процесу залучення та відбору персоналу на посади державної служби в органи ДПС, дефіцит необхідних кадрів, у тому числі на деокупованих територіях України. З початку 2023 року фактична чисельність працівників Державної податкової служби зменшилась більше чим на одну тисячу осіб;
- низький відсоток працівників ДПС (20 %), які мають можливість безкоштовно протягом року підвищувати кваліфікацію за професійними (сертифікатними) програмами з метою постійного особистісного та професійного зростання працівників ДПС, враховуючи фактичну чисельність державних службовців ДПС 21,1 тис. працівників та можливості Порталу управління знаннями НАДС з підвищення кваліфікації;
- потреба в залученні міжнародних експертів з метою вивчення та впровадження кращих практик з міжнародного адміністрування податків за напрямками міжнародне оподаткування, антикорупційне законодавство, погашення податкового боргу, управління податковими ризиками, електронний аудит «Е-аудит» тощо;
- відсутність автоматизованого моніторингу виконання завдань і ключових показників ефективності, результативності та якості службової діяльності державних службовців;
- потреба в оптимізації робочого процесу працівника за рахунок повної автоматизації процесів документообігу в ДПС.

Очікуваними результатами усунення зазначених проблем у кадровій роботі ДПС буде:

- підвищення якості та ефективності адміністрування податків і зборів ДПС;
- підвищення якості та ефективності надання сервісних послуг;
- посилення інституційної спроможності ДПС;
- підвищення рівня професійної компетентності працівників органів ДПС;
- підвищення мотивації працівників органів ДПС, оскільки вони переконуються у важливості своєї роботи та її впливі на розвиток ДПС;
- поліпшення внутрішньої комунікації;
- ефективніше управління ризиками завдяки встановленню правильних ключових показників та їх постійному моніторингу.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Передбачається, що для вдосконалення кадрової політики ДПС необхідно виконання наступних заходів:

1. Постійно, починаючи з 2024 року: визначення потреб у професійному навчанні державних службовців органів ДПС відповідно до індивідуальних програм професійного розвитку державного службовця, підвищення кваліфікації працівників органів ДПС та розвиток професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків, у тому числі щодо реалізації реформ та управління змінами, як викладено у відповідних підрозділах розділу 4.2 «Зміст заходів податкового адміністрування».

2. Постійно, починаючи з 2024 року: розроблення та впровадження моделі управління людськими ресурсами на основі компетенцій:
 - розроблення та видання розпорядчого документу ДПС щодо затвердження компетенцій (як інструмент для членів конкурсних комісій під час відбору на посади державної служби);
 - складання індивідуальних програм професійного розвитку державних службовців ДПС з урахуванням затверджених компетенцій;
 - організація професійного навчання державних службовців ДПС та оцінювання службової діяльності державних службовців на ДПС основі затверджених компетенцій.
3. Постійно, починаючи з 2025 року: проведення навчання працівників ДПС на базі Державного податкового університету (відповідно до бюджетного фінансування):
 - розробка та запровадження спеціальних професійних (сертифікатних) програм підвищення кваліфікації для державних службовців органів ДПС.
4. Протягом 2024–2026 років: вдосконалення управління ефективністю персоналу ДПС:
 - розробка, тестування та впровадження автоматизованого моніторингу виконання завдань і ключових показників ефективності, результативності та якості службової діяльності державних службовців;
5. Протягом 2025–2026 років:
 - удосконалення системи електронного документообігу в ДПС.
6. Протягом трьох місяців після припинення військового стану: (одночасно з виконанням заходу щодо розроблення та затвердження Плану відновлення ДПС після припинення/скасування воєнного стану з метою визначення загального переліку дій податкового органу, передбаченого підрозділом 4.2.4(а) «Перегляд організаційної структури ДПС» розроблення заходів щодо повернення персоналу, його добору до відновлених офісів, які наразі знаходяться на територіях активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях, повернення на роботу працівників ДПС, які наразі призвані на військову службу.
7. Упродовж кварталу після надходження НСДУ до ДПС на виконання: перегляд завдань і ключових показників ефективності, результативності та якості службової діяльності для державних службовців, які забезпечують розробку (участь у розробці) стратегії розвитку ДПС та плану заходів з її реалізації, та забезпечення їх виконання, у т. ч. щодо виконання НСДУ.

4.3. Зміст заходів податкової політики

4.3.1. Реформа спрощеної системи оподаткування

Проблеми, які потребують вирішення:

ССО використовує близько 1,7 мільйона платників податків, які генерують відносно стабільні податкові надходження – близько 0,9 % ВВП у період 2020–2022 років. Спрощена система передбачає необов'язковий режим, за якого платники податків отримують вигоду як від спрощень щодо дотримання вимог законодавства та виконання адміністративних обов'язків, так і від меншого податкового навантаження, яке у випадку застосування 1-ї або 2-ї групи спрощеного режиму оподаткування, не залежить від розміру одержаного доходу і в жодному випадку не залежить від величини отриманого прибутку. Хоча за час свого існування режим зазнав численних змін, його базова концепція залишається в цілому незмінною.

Таблиця 4.3. Кількість платників єдиного податку станом на кінець року (тис. осіб)

Група платників єдиного податку	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (7 місяців)
Група 1	231,5	223,2	226,9	223,3	207,7	206,7
Група 2	645,9	669,1	658,1	622,8	555,3	590,1
Група 3 Фізичні особи (за ставками 3 % / 5 %)	517,1	596,0	645,6	707,5	466,9	500,6
Група 3 Фізичні особи (за ставкою 2%)	x	x	x	x	265,5	247,3
Група 3 Юридичні особи (за ставками 3 % / 5 %)	160,4	165,6	170,3	176,7	191,6	182,6
Група 3 Юридичні особи (за ставкою 2 %)	x	x	x	x	53,2	55,1
Всього	1 554,9	1 653,9	1 700,9	1 730,3	1 740,2	1 782,4

Джерело: ДПС

Хоча ключові питання дизайну спрощеної системи залишаються загалом незмінними кількість платників податку, які застосовують спрощену систему, з кожним роком незмінно зростає. Окрім впливу заходів воєнного стану, зростання ролі ССО можна пояснити двома чинниками: по-перше, зміною основної економічної діяльності суб'єктами господарювання; по-друге, легкою доступністю та привабливістю цього пільгового режиму порівняно зі звичайною податковою системою. Найбільшою групою учасників у групах 1 і 2 є сектори роздрібної та оптової торгівлі, включаючи ремонт автомобілів, на які припадає приблизно дві третини учасників і обсягу обороту. У групі 3 спостерігається галузевий зсув у бік професійних та ІТ-послуг (таблиця 4.4).

Таблиця 4.4. Дані щодо фізичних осіб-підприємців третьої групи спрощеної системи оподаткування, розподіл за галузями (%)

Галузь	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Кількість (%)						
Переробна галузь	5	5	4	4	3	4

Галузь	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Торгівля (та ремонт автотранспорту)	17	16	15	13	11	12
Транспорт	10	10	10	10	8	10
Інформаційні та телекомунікаційні послуги	30	32	34	37	47	37
Нерухомість	6	6	6	6	5	6
Професійна, наукова та технічна діяльність	13	13	13	13	12	14
Адміністративні та допоміжні послуги	4	4	4	4	4	4
Інше	14	14	14	13	11	13
Оборот (%)						
Переробна галузь	7	6	6	5	3	4
Торгівля (та ремонт автотранспорту)	18	16	16	14	7	11
Транспорт	11	10	10	10	6	8
Інформаційні та телекомунікаційні послуги	27	32	34	36	66	52
Нерухомість	5	5	5	4	2	3
Професійна, наукова та технічна діяльність	13	13	13	14	8	10
Адміністративні та допоміжні послуги	5	5	4	4	2	3
Інше	15	14	13	13	6	9

Джерело: дані ДПС.

Система налаштована на механічне розширення, зберігаючи внутрішні суперечності та посилюючи стимули для стратегічної поведінки. По-перше, порогові суми доходу платників єдиного податку з 2021 року індексуються відповідно до розміру МЗП, тоді як поріг реєстрації платника ПДВ – ні, що де-факто робить офіційний поріг ПДВ у 1 мільйон гривень (27 200 доларів США) дедалі неактуальним як параметр політики. Функціонування системи ПДВ також відчуває тиск через масову участь у спрощеній системі оподаткування. Враховуючи широке охоплення, деякі платники ПДВ можуть опинитися в умовах недобросовісної конкуренції з учасниками ССО. У свою чергу, необов'язковість участі в ССО для платників ПДВ 3-ї групи створює для ДПС проблеми з доходами та адмініструванням, оскільки лише обрана група учасників бажає стратегічно брати участь у ССО. Тому необхідно прийняти рішення щодо реєстрації всіх платників ССО в системі оподаткування ПДВ у разі досягнення порогу реєстрації платником ПДВ.

З точки зору оподаткування бізнесу, режим спрощеної системи ставить під загрозу податкові надходження і впливає на прийняття бізнес-рішень. Необов'язковість системи означає, що саме платники податків з найбільшими прибутками мають найбільший стимул обирати цю систему, що де-факто призводить до зменшення їхніх податкових зобов'язань. Можливості зниження податкових зобов'язань у поєднанні із практичною відсутністю обліку руху товарів, високим рівнем готівкових розрахунків при незастосуванні РРО та необов'язковістю документального підтвердження їх походження товарів, що реалізуються через ССО, є сильними стимулами для різних типів платників податків приховувати обсяги оборотів або певні види діяльності під контурами цієї системи з метою реалізації нелегально ввезених або вироблених товарів, а також реальні обсяги готівкових розрахунків з кінцевими споживачами таких товарів.

Наявність тіньового обігу товарів обумовлює існування нерівних конкурентних умов через необхідність виконання платниками, що не мають можливості використовувати

ССО, вимог щодо ведення обліку товарів виконання правил реєстрації готівкових розрахунків та, як наслідок, своєчасної та в повному обсязі сплати податків.

Значний фактично не контрольований обсяг торгівлі контрафактним та контрабандним товаром через розгалужену мережу ФОП, які відповідно до вимог законодавства, звільнені від обов'язку вести облік товарних запасів за місцем їх реалізації, практично змушує добросовісний бізнес, який потрапляє в нерівні конкурентні умови з користувачами ССО почати також використовувати ССО або в комбінації із загальною системою оподаткування, коли через зміну структури бізнесу його окремі найбільш прибуткові сегменти переводяться на ССО.

Особливо небезпечним таке структурування бізнесу з використанням можливостей ССО є для намагань держави забезпечити рівні умови оподаткування праці та неформальної зайнятості. В цьому випадку ССО є найбільшим викликом. Численні юридичні особи та фізичні особи обирають використання статусу самозайнятої особи в рамках ССО замість оформлення стандартних трудових відносин.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реформа ССО повинна повернути таку систему в сферу застосування мікро та малим бізнесом (стартапами) та мінімізувати можливості використання переваг та особливостей ССО середнім та великим бізнесом з метою мінімізації сплати податків та/або приховування від оподаткування обсягів реалізації товарів та послуг, в тому числі товарів нелегально ввезених або вироблених, зробити економічно недоцільним використання ССО з метою підміни трудових відносин цивільно-правовими. Тобто реформа ССО повинна підтримати розвиток в Україні мікро та малого бізнесу та усунути можливості викривлення конкурентного середовища великими компаніями за рахунок зловживання перевагами ССО.

Зважаючи на те, що одним з основних побоювань бізнесу пов'язаним із реформуванням ССО є можливе збільшення повноважень та обізнаності контролюючих органів щодо конкретних питань ведення бізнесу платниками податків, а відтак можливого посилення тиску з боку податкових органів на таких конкретних платників податків та підвищення корупційної складової в діяльності контролюючих органів, реформування ССО можливо починати лише після зміни принципів роботи контролюючих органів з платниками податків забезпеченої вжиттям комплексу організаційних та технічних заходів спрямованих на унеможливлення використання працівниками контролюючих органів інформації щодо ведення бізнесу окремими платниками для здійснення тиску на таких платників податку. Тобто реформа ССО може бути розпочата лише після відновлення довіри платників податків до податкових органів шляхом зміни їх роботи з платниками податків, суть якої полягає в переході до роботи в рамках ризик-орієнтованої системи із попередньо знеособленою податковою інформацією без можливості зв'язати її із конкретним платником податків, якщо результати аналітичного дослідження не свідчать про порушення таким платником податкового, або іншого законодавства, контроль за яким покладено на контролюючий орган. НСДУ в підрозділі 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках» передбачає першочергове проведення функціональної реформи принципів, процедур та технічних засобів роботи податкових органів, які повинні передувати передбаченому поточним пунктом НСДУ реформуванню ССО. Крім того, виконання податковими органами заходів, визначених підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках» цієї НСДУ є умовою початку реформи ССО.

Оновлена ССО значно зменшить розмір та сферу її застосування. Цього буде досягнуто завдяки комплексу законодавчих змін, які будуть поетапно впроваджуватися в

періоді з 2025 до 2027 року. Однак, такі зміни до законодавства будуть запроваджені не раніше року наступного за тим, в якому будуть вважатися виконаними заходи, визначені підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках».

Буде скасовано інститут реєстрації фізичної особи – підприємця. Статус фізичної особи – підприємця буде набуватись фізичною особою автоматично за заявочним принципом шляхом відкриття в банківській установі рахунку із статусом «для ведення підприємницької діяльності». Із закриттям такого рахунку, його власник автоматично буде втрачати статус підприємця та право оподатковувати певну частину своїх доходів від ведення бізнесу за правилами та ставками передбаченими для підприємницької діяльності. Всі доходи фізичних осіб отримані поза межами підприємницької діяльності, крім тих, що прямо передбачені Податковим кодексом України, підлягатимуть оподаткуванню за загальною ставкою податку на доходи фізичних осіб, передбаченою Податковим кодексом України. Ці зміни можуть бути запроваджені не раніше року наступного за тим, в якому будуть вважатися виконаними заходи, визначені підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках» НСДУ.

Реформа буде спрямована на імплементацію наступних змін, у порівнянні з чинною чинною моделлю ССО:

1. Протягом перехідного періоду, який триватиме три роки ставки єдиного податку (відсотки від обсягу отриманого доходу) для юридичних осіб третьої групи будуть поступово збільшуватися до значення яке буде еквівалентним розміру звичайної ставки податку ПнП (18 % від обсягу прибутку до оподаткування), передбаченої Податковим кодексом України. Перехідні та остаточне значення ставок єдиного податку в перехідному періоді підлягатимуть додатковому обговоренню та визначенню в змінах до Податкового кодексу України. Метою такого заходу є заохочення юридичних осіб до поступового протягом трьох років самостійного переходу на загальну систему оподаткування з урахуванням фінансового стану кожного окремого підприємства та його господарських потреб. Після закінчення перехідного періоду для юридичних осіб буде встановлено заборону для перебування на спрощеній системі оподаткування.
2. Друга та третя групи ССО для фізичних осіб-підприємців будуть об'єднані в одну групу (далі – об'єднана друга група), і всі платники податку, які перебуватимуть на цій об'єднаній системі, сплачуватимуть податок від обсягу отриманого доходу на основі диференційованої шкали ставок. Ця шкала буде передбачати мінімальну ставку в розмірі 3 % для торговельної діяльності та міститиме градацію ставок до 17 % для низки послуг (з метою заохочення добровільного переходу на загальну систему оподаткування доходів фізичних осіб). Введення диференційованих ставок для окремих видів діяльності, в тому числі послуг, передбачатиме поступове їх підняття протягом трьох років з попереднім обговоренням та визначенням в змінах до Податкового кодексу України.
3. Перелік видів діяльності, дозволених для участі в першій групі ССО, буде переглянутий з метою скорочення за рахунок високомаржинальних видів бізнесу. Підхід до оподаткування буде переглянуто: буде скасовано фіксований розмір податку та застосовано виключно податок з фактично отриманого доходу, передбачатиметься введення в перехідному періоді застосування максимальних ставок єдиного податку, передбачених для певного виду діяльності після закінчення перехідного періоду, для платників, які не застосовуватимуть РРО або ПРРО.

4. До платників ССО об'єднаної другої групи буде обов'язковим застосування реєстраторів розрахункових операцій (класичних РРО чи програмних РРО).
5. Поріг реєстрації платником ПДВ¹⁶ буде ефективно застосовуватися до всіх платників ССО, що забезпечить реєстрацію всіх платників першої групи та об'єднаної другої групи ССО в системі оподаткування ПДВ у разі досягнення такого порогу.
6. Для селянських фермерських господарств (фізичних осіб), які залишаться в режимі четвертої групи ССО, базу оподаткування буде розширено з року, у якому буде запроваджено оподаткування землі на основі її масової оцінки.
7. Для виробників сільськогосподарської продукції (юридичних осіб) ставки єдиного податку протягом трьох років будуть переглянуті в бік збільшення до розміру еквівалентного загальному значенню ставки податку ПнП. Метою такого заходу є заохочення юридичних осіб до поступового протягом трьох років самостійного переходу на загальну систему оподаткування з урахуванням фінансового стану кожного окремого підприємства та його господарських потреб. Після закінчення перехідного періоду для юридичних осіб буде встановлено заборону для перебування на спрощеній системі оподаткування.
8. Будуть скасовані виключення стосовно можливості ведення господарської діяльності без обов'язку здійснювати облік та документально підтверджувати походження товарів, що знаходяться в реалізації. Такий облік буде максимально спрощеним, але обов'язковим незалежно від організаційно-правової форми та/або виду діяльності платника податків.

Умови, які мають бути виконані для початку реформ:

Виконання ДПС заходів, визначених підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках», які стосуються реформи податкового адміністрування в частині забезпечення конфіденційності та захисту даних в системах ДПС зокрема, шляхом переходу на аналітичну роботу із знеособленими масивами даних (в тому числі інформації, одержаної від платників податків та податкових агентів).

4.3.2. Зміна моделі оподаткування доходів фізичних осіб

Проблеми, які потребують вирішення:

Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок завдяки використанню системи податкових пільг та вирахувань є ключовими інструментами політики для досягнення ефективного перерозподілу між фізичними особами та домогосподарствами. Крім того, оподаткування праці (ПДФО) та система пенсійного страхування (ЄСВ) можуть значною мірою впливати на заохочення до праці, а отже, і на пропозицію робочої сили для відновлення та розвитку. Разом із тим, розподіл частки податку на доходи фізичних осіб на користь місцевих громад суттєво впливає на їхні доходи, а соціальний внесок є наріжним каменем фінансування соціальних та пенсійних

¹⁶ Відповідно до чинної редакції підпункту 181.1 статті 181 Податкового кодексу України особа зобов'язана зареєструватися як платник ПДВ у контролюючому органі за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) у разі якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню згідно з розділом V Податкового кодексу України, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ). Станом на 1 січня 2024 року ця вимога не поширюється на платників єдиного податку першої–третьої груп.

виплат, а відтак інструментом підтримки платоспроможності частини населення, яка у зв'язку із віком припинила активну трудову діяльність.

Таблиця 4.5. Надходження ПДФО, військового збору та ЄСВ за 2018–2023 роки (млрд грн)

Вид платежу	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (9 місяців)
ПДФО на заробітну плату та грошове забезпечення	186,66	224,41	242,10	286,69	358,36	296,67
в т. ч. на ЗП найманих працівників	175,18	209,01	223,87	267,17	246,41	192,14
на грошове забезпечення військовослужбовців	11,86	15,40	18,24	19,52	111,95	104,53
ПДФО з інших доходів	24,32	28,63	29,08	34,48	28,65	28,37
Військовий збір	18,72	22,43	23,93	28,61	33,66	27,19
Загалом ПДФО та військовий збір	229,90	275,46	295,11	349,79	420,67	352,23
ЄСВ на заробітну плату	202,6	241,0	259,8	309,1	284,6	215,09
ЄСВ на грошове забезпечення військовослужбовців	13,75	17,89	20,97	21,97	127,65	118,64
ЄСВ самозайнятих осіб (загальна та спрощена система оподаткування)	10,18	12,30	11,82	15,90	11,60	8,5
з них платники єдиного податку	9,01	11,01	10,71	14,69	8,83	6,7
ЄСВ, інше (особами, які провадять незалежну професійну діяльність та особи, які беруть добровільну участь)	0,35	0,38	0,36	0,39	0,30	0,29
Загалом ЄСВ	228,03	273,48	294,38	349,04	425,25	343,26

Джерело: дані ДПС.

Податок на доходи фізичних осіб в Україні не має прогресивності та базується на фіксованій ставці 18 %, запровадженій у 2016 році. Її запровадження було обумовлено неможливістю ефективного контролю за реальними доходами фізичних осіб через відсутність у контролюючих органів отримувати від банків інформацію про фактичні обсяги надходжень коштів на рахунки платників податків. Така обмеженість функціоналу податкових органів за наявності (до 2016 року) прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб обумовила наявність розгалужених схем приховування (заниження) реальних обсягів доходів громадян та, як наслідок, ухилення від оподаткування особливо платників із значними доходами. Таким чином, просте введення прогресивної шкали в оподаткуванні ПДФО без зміни інструментів адміністрування цього податку не є ефективним.

Слід зазначити, що застосування запровадженої з 2016 року базової ставки податку у розмірі 18 %, замість малопрогресивної шкали оподаткування за ставками 15 % і 20 %, позитивно вплинуло на надходження податку до бюджету.

Так, у 2016 році при застосуванні ставки податку у розмірі 18 % надходження податку склали 106,1 млрд грн, що на 32,6 млрд грн більше ніж у 2015 році за ставками 15 % і 20 % (73,5 млрд грн).

Таблиця 4.6. Структура діапазонів заробітної плати

Межі діапазону заробітної плати, тис. грн	2021			2022			2023 (6 місяців)		
	Кількість працюючих	Середня ЗП по діапазону, тис. грн	Питома вага, %	Кількість працюючих	Середня ЗП по діапазону, тис. грн	Питома вага, %	Кількість працюючих	Середня ЗП по діапазону, тис. грн	Питома вага, %
від 0 до 6,7	1 853 429	5	18,87	1 990 048	3	23,05	1 474 971	3	19,93
від 6,7 до 20,1	5 809 131	11	59,13	4 182 603	11	48,45	3 948 606	11	53,35
від 20,1 до 100,5	2 086 502	33	21,24	2 270 520	40	26,30	1 888 728	34	25,52
від 100,5 до 200,0	57 131	134	0,58	166 038	129	1,92	74 453	131	1,01
понад 200,0	17 560	584	0,18	24 242	483	0,28	14 190	648	0,19
Всього	9 823 753	х	100,00	8 633 451	х	100,00	7 400 948	х	100,00

Джерело: дані Пенсійного фонду України.

Податковим та соціальним законодавством України для малозабезпечених громадян передбачено низку пільг, вирахувань та видів соціальної допомоги. Система соціальних базових пільг передбачена для малозабезпечених осіб. Розмір таких пільг прямо залежить від індивідуального статусу отримувача (працевдатні, непрацевдатні, тощо). Право на соціальні виплати та податкові пільги та вирахування мають лише особи з доходами, меншими за 1,4 прожиткового мінімуму. З одного боку це є намаганням зменшити фінансове навантаження на найнезахищеніші верстви населення, а з іншого, що призводить до різкого зростання ефективних граничних податків на нижньому перехідному рівні оподаткованого доходу, що потенційно може дестимулювати пропозицію офіційної праці з низьким рівнем оплати.

Таблиця 4.7. Дані про кількість фізичних осіб, які скористалися податковою соціальною пільгою

Податкова соціальна пільга	2019	2020	2021	2022	2023 (6 місяців)	2023 (9 місяців)
Кількість фізичних осіб	1 549 618	1 587 548	1 378 831	1 172 956	610 299	741 195

Джерело: дані ДПС.

Податковим законодавством України дозволяється фізичним особам зменшити їх загальний річний оподатковуваний дохід, одержаний за наслідками звітного податкового року у вигляді заробітної плати, на суму документально підтверджених витрат. До витрат відносяться: частина суми процентів, за користування іпотечним кредитом; благодійні внески на користь неприбуткових організацій; суми коштів, сплачені на користь закладів освіти за навчання; страхові внески за договорами довгострокового страхування життя тощо.

Загальна сума податкової знижки, нарахована фізичній особі у звітному податковому році, не може перевищувати суму річного загального оподаткованого доходу платника податку.

Таблиця 4.8. Дані про кількість фізичних осіб та суми задекларованих до повернення сум податку на доходи фізичних осіб

Показники	Рік, в якому задекларовано право на податкову знижку				
	2019	2020	2021	2022	2023 (10 місяців)
Кількість осіб, якими заявлено право на податкову знижку	143 048	147 270	156 364	112 156	79 723
Сума податку на доходи фізичних осіб, задекларована до повернення (тис. грн)	265 668	323 797	469 211	416 552	316 075

Джерело: дані ДПС.

Крім того, серйозну проблему для ефективного оподаткування найманої праці створює чинна на сьогодні в Україні спрощена система оподаткування (ССО), оскільки багато платників податків вважають привабливим обрати для своїх найманих працівників статус самозайнятих осіб на ССО замість стандартного трудового договору. Це відбувається як через простоту роботи за ССО, так і через низьку ставку (5 %) оподаткування доходу фізичної особи в межах ССО у порівнянні із ставкою оподаткування ПДФО (18 %) та військовим збором (1,5 %) такого ж доходу найманого працівника. Крім того, платники єдиного податку, які наймають персонал, не мають стимулу укласти з ним трудові договори, оскільки вартість оплати роботи такого персоналу не вираховується з бази оподаткування єдиним податком, а сама зарплата найманих працівників підлягає оподаткуванню за загальною ставкою ПДФО (18 %) та військового збору (1,5 %). Таким чином, реформування оподаткування доходів фізичних осіб не буде ефективним без реформи ССО, напрямок якої викладено в підрозділі 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування».

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем передбачено низку реформ, спрямованих на посилення прогресивності ПДФО та кращий захист його бази у післявоєнний період. Цього буде досягнуто завдяки комплексу законодавчих змін, які поетапно впроваджуватимуться в періоді з 2025 до 2027 року. Однак, такі зміни до законодавства будуть запроваджені не раніше року наступного за тим, в якому будуть вважатися виконаними заходи, визначені підрозділами 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування» та 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках», які стосуються реформи ССО та реформи податкового адміністрування в частині забезпечення конфіденційності та захисту даних в системах ДПС (в тому числі інформації, одержаної від платників податків та податкових агентів).

1. Реформа буде спрямована на імплементацію наступних змін, у порівнянні з чинною моделлю ПДФО:
 - Відновлення прогресивної шкали ставок з однією або двома значно вищими ставками ПДФО для частини доходу осіб з високими доходами, що перевищують встановлений Законом рівень;
 - Заміна мінімального неоподаткованого доходу на надання персональної соціальної допомоги особам з низьким рівнем доходу;
 - Перегляд пільг з ПДФО, спеціальних умов оподаткування та виключень з податкової бази з метою їх раціоналізації та впорядкування;
 - Впровадження ефективної стимулюючої системи податкових вирахувань (повернень сплачених податків) пов'язаних із витратами платників податків

офіційно отриманого доходу, або його частини на заходи пов'язані з розвитком особистого трудового потенціалу, навчанням дітей, створення або розширенням власного бізнесу, самостійне поліпшення житлових та побутових умов, лікування та інше.

2. Заходи реформи ПДФО будуть узгоджуватися за змістом та у часі із заходами реформи ССО, як зазначено в підрозділі 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування» з метою обмеження зловживань та зменшення стимулів для підміни офіційних трудових відносин цивільно-правовими відносинами із фіктивними самозайнятими особами.
3. Передбачається, що паралельно з впровадженням реформи ПДФО будуть запроваджені зміни до законодавства, відповідно до яких контролюючим органам буде надано можливість посилити контроль за доходами та витратами фізичних осіб шляхом наданням контролюючим органам доступу до банківської інформації про рух коштів на рахунках платників податків.

Умови, які мають бути виконані для початку реформ:

1. Виконання заходів, визначених підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках», які стосуються реформи податкового адміністрування в частині забезпечення конфіденційності та захисту даних в системах ДПС (в тому числі інформації, одержаної від платників податків та податкових агентів).
2. Розробка центральними органами виконавчої влади (далі – ЦОВВ), до повноважень яких законом віднесено формування політики в сфері соціального забезпечення, підтримки ветеранів війни та осіб, постраждалих внаслідок воєнних дій, збройної агресії (Мінсоцполітики, Мінветеранів, Пенсійним фондом, тощо), стратегічних документів, які будуть містити оцінки витрат на соціальну сферу у періоді післявоєнного відновлення та пов'язані з ними потреби в доходах бюджету після завершення (припинення) воєнного стану (з особливим акцентом на пенсійне забезпечення, підтримку учасників бойових дій, осіб з інвалідністю, учасників війни, членів сімей загиблих тощо).

4.3.3. Удосконалення законодавства щодо оподаткування прибутку підприємств

4.3.3(а) Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу

Проблеми, які потребують вирішення:

Податок на прибуток підприємств (ПнП) є важливим джерелом надходжень. У 2022 році надходження від ПнП становили 2,7 % ВВП, що становить близько 10 % від загальних податкових надходжень. За останні 20 років надходження від ПнП знизилися, їх максимум дорівнював 5,3 % ВВП у 2005 році.

Таблиця 4.9. Тенденції надходжень від податку на прибуток підприємств, 2018–2022 (млн грн)

Категорії платників	2018	2019	2020	2021	2022
Державні підприємства	17 443,4	18 531,7	19 963,6	6 034,8	7 102,5
Комунальні підприємства	398,1	375,3	605,3	341,6	1 306,8
Постійні представництва	11 609,3	15 535,8	14 796,4	20 912,7	17 636,0

Категорії платників	2018	2019	2020	2021	2022
Іноземні юридичні особи	5 701,6	5 213,4	8 258,5	11 392,6	5 041,6
Банківські установи	2 411,7	6 169,9	7 873,3	8 314,1	12 394,6
Страхові організації	1 117,5	1 348,6	1 673,8	1 653,8	2 042,8
Інші платники ПнП	67 166,6	69 647,9	64 645,0	114 355,7	84 252,6
Інші фінансові установи	256,5	414,1	604,0	787,4	677,9
Резиденти «Дія-Сіті»	–	–	–	–	0,2
Лотереї та азартні ігри	77,6	80,2	51,8	51,8	106,8
Всього	106 182,3	117 316,8	118 471,8	163 844,5	130 561,8

Джерело: дані ДПС.

Протягом 2021 – 2022 років в Україні було запроваджено декілька спеціальних режимів в межах чинної моделі ПнП, метою яких є стимулювання секторальних або регіонально орієнтованих інвестицій. Два з цих режимів ще не набули практичного застосування, зокрема через агресію російської федерації, а саме: «Інвест-няня» та «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах» (таблиця 4.10).

Таблиця 4.10. Чинні пільгові режими щодо ПнП

Пільговий режим ПнП	Інформація про застосування
«Дія-Сіті»	<p>Початок дії: з 1 січня 2022 року.</p> <p>Термін дії: не обмежений, але не менш як на 25 років з дня внесення до реєстру Дія Сіті запису про першого резидента Дія Сіті.</p> <p>Призначення: Стимулювання діяльності у сфері комп'ютерного програмування, консультування з питань інформатизації, діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням, видання комп'ютерних ігор та інших програм, надання програмних продуктів у режимі «онлайн», освітня діяльність у галузі ІТ, кібербезпека проектування, виробництво безпілотних повітряних суден (літальних апаратів) та/або безпілотних водних (надводних, підводних) суден (апаратів) та/або безпілотних наземних транспортних засобів (апаратів, комплексів, платформ), комплектувальних виробів до зазначених суден, засобів (апаратів, комплексів, платформ), їх технічне обслуговування та ремонт, тощо. Для того, щоб бути зареєстрованим резидентом Дія Сіті суб'єкт господарювання має відповідати низці критеріїв.</p> <p>Преференції в частині ПнП: Резиденти Дія Сіті можуть самостійно обрати один із двох варіантів оподаткування своїх доходів: ПнП на особливих умовах (за ставкою 9 % до бази оподаткування, яка визначається на підставі операцій із розподілу прибутку та операцій, які прирівнюються до такого розподілу) або ПнП на загальних підставах (за ставкою 18 %).</p> <p>Кількість платників: Всього станом на 01 грудня 2023 року обліковується в реєстрі Дія-сіті 722 юридичних осіб. 329 резидентів Дія-сіті (45,6 %) перебувають на особливих умовах оподаткування ПнП.</p>
«Індустріальні парки»	<p>Початок дії: з 19 липня 2022 року.</p> <p>Термін дії: : не менше 10 років, починаючи з першого числа першого місяця календарного кварталу, що визначений платником податку – учасником індустріального парку у поданій заяві.</p> <p>Призначення: Стимулювання створення в Україні індустріальних парків у сферах переробної промисловості, збирання, оброблення й видалення відходів, відновлення матеріалів.</p> <p>Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП протягом 10 послідовних років, визначених платником податку.</p> <p>Кількість платників: Всього станом на 01 листопада 2023 року до Реєстру</p>

Пільговий режим ПнП	Інформація про застосування
	<p>індустріальних (промислових) парків включено 70 індустріальних парків, у 37 із них визначено керуючі компанії, у 10 з них 23 учасника.</p> <p>Один учасник індустріального парку декларує пільгу з ПнП, починаючи з 2023 року.</p>
«Інвест-няня»	<p>Початок дії: з 13 січня 2021 року.</p> <p>Термін дії: до 01 січня 2035 року.</p> <p>Призначення: Стимулювання українських та закордонних інвесторів до розвитку проектів із значними інвестиціями (від 12 млн євро) і тривалістю реалізації до 5 років у сферах переробної промисловості, видобутку корисних копалин для подальшого збагачення, поводження з відходами, транспорту, логістики, освіти, охорони здоров'я тощо.</p> <p>Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП протягом п'яти послідовних років, визначених платником податку, але не раніше початку функціонування таких об'єктів інвестування та за умови виконання інвестором своїх зобов'язань за спеціальним інвестиційним договором.</p> <p>Кількість платників: Мінекономіки отримано 5 заявок на реалізацію інвестиційних проектів (в тому числі 2 – у 2022 році), але активні проекти призупинені або не розпочаті через агресію російської федерації.</p>
«Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах»	<p>Початок дії: з 01 січня 2022 року.</p> <p>Термін дії: до 01 січня 2037 року.</p> <p>Призначення: Стимулювання розвитку шахтарських регіонів. Режимом можуть скористатися переробні підприємства, утворені після 1 січня 2022 року, місцем податкової адреси і здійснення діяльності яких є населені пункти згідно переліку, визначеного Податковим кодексом України. Такі підприємства мають відповідати низці інших критеріїв (зокрема щодо максимального обсягу річного доходу (не більше 40 млн грн) та мінімальної середньооблікової кількості працівників (не менше 10 осіб).</p> <p>Преференції в частині ПнП: Передбачене звільнення від оподаткування ПнП на весь період дії режиму за фактом реєстрації платника податку у відповідному регіоні.</p> <p>Кількість платників: Не подано заяв на реєстрацію через агресію російської федерації.</p>

Джерело: дані ДПС, інформація Мінекономіки, аналіз Мінфіну.

Ця НСДУ підкреслює важливість залучення як внутрішніх, так і іноземних інвестицій не тільки для цілей післявоєнного відновлення, але і в більш загальному сенсі для стимулювання економічного зростання. Разом із тим, важливим пріоритетом податкової політики для післявоєнної відбудови є економічно ефективно використання податкових стимулів. У випадку із пільговими режимами, переліченими у таблиці 4.10 це означає, що їх наявність має бути одним із вирішальних факторів, які впливають на рішення інвесторів щодо здійснення інвестицій в обсягах та за напрямками, визначеними законом. Інакше їх збереження вважатиметься надлишковим і буде призводити лише до зменшення бюджетних надходжень та збільшення витрат на податкове адміністрування. З огляду на це слід звернути особливу увагу на наслідки впровадження Двокомпонентного рішення (Two Pillars solution), як глобальних домовленостей між понад 130 країн-членів Інклюзивної платформи з BEPS (підрозділ 4.3.3(с) «Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення»).

Серед іншого Двокомпонентне рішення передбачає впровадження загального підходу, згідно з яким країни повинні визнати прийняття та застосування правил Глобального мінімального податку (далі – ГМП) у розмірі 15 %. Як наслідок, після запровадження цих правил на рівні країн-учасниць домовленостей, несплата податку чи

його сплата за ставкою, нижчою за зазначену мінімальну ставку податку в країні резидентства дочірньої компанії міжнародної групи компаній, буде давати підстави для стягнення до додаткового («доповнюючого до мінімального рівня») податку в країні резидентства материнської компанії такої групи. Відповідно, нівелюється головна перевага такої пільги при прийнятті рішення щодо здійснення чи збереження інвестиції у заснування чи розвиток відповідної дочірньої компанії, незважаючи на значний негативний вплив на податкові надходження до бюджету України.

Всі великі економіки, з якими Україна має торговельні відносини, приєдналися до Угоди про ГМП і цей механізм почне впливати на компанії в Україні з 2024 року, незалежно від позиції України щодо багатосторонніх угод у рамках Інклюзивної платформи. Очікується, що близько 1 300 українських дочірніх компаній міжнародних груп компаній зазнають впливу правил ГМП з 2024 року.

Хоча загальна ставка ПнП в Україні у розмірі 18 % є вищою за узгоджену мінімальну ставку податку у розмірі 15 % (без урахування пільг), ефект від застосування податкових стимулів, передбачених в межах режимів «Інвест-няня», «Індустріальні парки» та «Спеціальні умови для підприємств у шахтарських регіонах», полягатиме в тому, що дочірні підприємства міжнародних груп компаній, які здійснюють діяльність в Україні, часто матимуть ПнП нижче мінімального рівня. Це ж стосується і пільгової ставки у рамках режиму «Дія-Сіті» – низька ставка, що застосовується до розподіленого прибутку, також дозволить іншим країнам стягувати додатковий податок з прибутку, отриманого в рамках цього режиму¹⁷. Тобто частина наданих в Україні податкових пільг може бути використана іншими країнами, які застосовують мінімальний податок до низько оподатковуваних прибутків в Україні.

З іншого боку, типові правила ГМП розрізняють тимчасові та постійні зміни бази корпоративного оподаткування або відповідного податкового зобов'язання. Прискорена амортизація та повне врахування вартості капітальних витрат у витратах періоду (миттєва повна амортизація) – це податкові стимули, що базуються на витратах, які є тимчасовими змінами бази оподаткування (переносять момент оподаткування в часі). Такі стимули не викликають конфліктів з правилами ГМП на відміну від заходів, що базуються на доходах, – податкових звільнень, які є постійними змінами.

Таким чином, розширення застосування податкових стимулів, що базуються на витратах дозволило б краще спрямувати обмежені ресурси бюджету та забезпечити збереження пільг з ПнП в Україні у світлі нового глобального мінімального податку. Це також матиме позитивний ефект для всіх платників ПнП та узгоджується із цілями та принципами НСДУ (вставка 4.3).

Вставка 4.3.

Переваги миттєвої амортизації для платників ПнП

Дозвіл платнику податків вираховувати всю вартість придбаного активу відразу (миттєва повна амортизація) має наступні переваги:

1. Зменшуються витрати часу на дотримання нормативних вимог. Це простіше порівняно зі загальними правилами, відповідно до яких платники податку повинні відстежувати амортизаційні відрахування.
2. Цей механізм пропонує пряме вирішення податкових проблем, спричинених інфляцією. Адже, чиста теперішня вартість амортизаційних відрахувань, за

¹⁷ ОЕСР. Податкові виклики, що виникають у зв'язку з цифровізацією економіки – правила глобальної моделі протидії розмиванню бази оподаткування (другий компонент): Інклюзивна платформа з BEPS, 2021 рік.

визначенням, дорівнюватиме 100 %, що також підвищує податкову визначеність для компаній, які планують інвестувати в Україну.

3. Повна амортизація вигідна всім платникам податків незалежно від розміру, тому що вона надається стосовно конкретних активів і не залежить від суб'єктивних факторів, таких як попередні умови відбору інвесторів, які мають право на преференцію. Це зменшує простір для дискреційних рішень і пов'язаних з ними можливостей для корупції, а також сприяє справедливому ставленню до платників податків.
4. Суттєво спрощується доступ до пільги для платників податку, які на сьогодні не мають на неї права, але інвестиційна діяльність яких важлива для розвитку економіки окремих регіонів та України в цілому.
5. Цей інструмент буде менш спотворюючим щодо інвестиційних рішень, особливо якщо він буде доступним для широкого спектру активів і залежатиме лише від певних, загальних для всіх платників податку, правил. Такий механізм пов'яже надану пільгу безпосередньо із здійсненими інвестиціями.

Впровадження повного вирахування витрат на основні виробничі засоби матиме помірну вартість для бюджету – на рівні 0,3–0,6 % ВВП¹⁸. Набір активів, до яких можна застосувати цей механізм, може бути звужений, щоб обмежити вартість для бюджету.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем передбачено низку реформ, спрямованих на захист та розширення податкової бази ПнП, з одночасно забезпечуючи привабливе середовище для інвесторів у періоді повоєнного відновлення. Наразі ці реформи заплановані до впровадження з 2024 року і передбачають наступне:

1. Переглянути режими інвестиційного стимулювання з метою скасування пільг з ПнП. Визначити новий підхід, що базується на витратах шляхом запровадження норм щодо повного вирахування витрат (миттєвої амортизації).
2. Визначити перелік активів, щодо яких можуть застосовуватися правила миттєвої амортизації, зосередившись на тих, які є критично важливими для виробничого сектору (машини та обладнання), але при цьому не обмежуючи застосування цієї податкової пільги лише для цього сектору.
3. Утриматися від запровадження вузько спрямованих та дорогих інвестиційних податкових пільг у короткостроковій перспективі; у середньостроковій перспективі, якщо буде прийнято рішення про запровадження цільових податкових субсидій у сферах, де є чітко визначені позитивні зовнішні фактори (наприклад, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, «зелений» перехід тощо), розглянути можливість використання верхнього ліміту, обмеживши пільгу певним відсотком від загальних податкових зобов'язань платника податків, щоб гарантувати, що ефективні податкові ставки бенефіціарів і надалі залишатимуться вище 15 % мінімальної ставки оподаткування.

4.3.3(b) Приведення правил корпоративного оподаткування у відповідність до законодавства ЄС

Україна в рамках євроінтеграційного курсу зобов'язана буде забезпечити узгодженість національного законодавства із п'ятьма Директивами Ради ЄС у сфері корпоративного оподаткування, які визначають:

¹⁸ Енріко Аав, Ян Лоєпрік, Чарльз Дженкінс, Ален Джустен, Пітер Маллінз, Джон Райан і Роберто Шатан. Україна на шляху до Національної стратегії доходів. МВФ. Травень 2023 року.

1. правила оподаткування дивідендів, що застосовуються до материнських компаній та дочірніх компаній із різних держав-членів ЄС (підрозділ 4.3.3(b)(i) «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);
2. правила оподаткування, що застосовуються до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями із різних держав-членів ЄС (підрозділ 4.3.3(b)(i) «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);
3. правила оподаткування, що застосовуються до злиття, поділу, частковий поділ, передачу активів та обмін акціями стосовно компаній із різних держав-членів ЄС тощо (підрозділ 4.3.3(b)(i) «Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій» щодо впровадження відповідних правил Україною);
4. правила протидії практикам ухилення від сплати податків (підрозділ 4.3.3(b)(ii) «Впровадження правил, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків» щодо впровадження відповідних правил Україною);
5. правила щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп в межах ЄС (підрозділ 4.3.3(c) «Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення» щодо впровадження відповідних правил Україною);

При розробці та вдосконаленні податкової політики країни-члени ЄС також повинні враховувати інші правила, які можуть впливати на корпоративне оподаткування, зокрема, правила щодо:

- державної допомоги;
- вирішення спорів (підрозділ 4.3.4(a)(iii) «Вирішення спорів: застосування процедури взаємного узгодження» щодо впровадження відповідних правил Україною);
- адміністративного співробітництва у галузі оподаткування, зокрема щодо обміну податковою інформацією (підрозділ 4.2.2(d) «Обмін інформацією для податкових цілей» щодо впровадження відповідних правил Україною).

4.3.3(b)(i) Узгодження з правилами щодо оподаткування дивідендів, відсотків, роялті та корпоративних реорганізацій

Проблеми, які потребують вирішення:

Директива про материнські та дочірні компанії (Директива Ради ЄС 2011/96/ЄС від 30 листопада 2011 року «Про спільну систему оподаткування, що застосовується до материнських компаній та дочірніх компаній різних держав-членів») вимагає звільнення від оподаткування дивідендів, що виплачуються дочірніми компаніями материнським компаніям у межах ЄС, за умови дотримання певних умов, таких як відсутність звільнення такого доходу від оподаткування на рівні компанії-одержувача та певний мінімальний рівень володіння. Згідно з податковим законодавством України дивіденди, що виплачуються юридичними особами-резидентами іншим юридичним особам-резидентам, звільняються від сплати ПнП, тоді як дивіденди, що виплачуються юридичним особам-нерезидентам, підлягають оподаткуванню податком на доходи нерезидентів у джерела виплати. Дивіденди, отримані від нерезидентів, не включаються в об'єкт оподаткування платника ПнП в Україні за умови, що доля участі в капіталі нерезидента становить щонайменше 10 % протягом календарного року та такий нерезидент не входить (не

зареєстрований) у державах (на територіях), що включені до переліку держав (територій) для цілей контролю за трансфертним ціноутворення (крім держав (територій), з якими є чинні міжнародні договори України про уникнення подвійного оподаткування доходів).

Директива про відсотки та роялті (Директива Ради ЄС 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 року «Про спільну систему оподаткування, яка застосовується до виплат відсотків та роялті між пов'язаними компаніями з різних держав-членів») вимагає, щоб транскордонні виплати відсотків та роялті між компаніями групи, розташованими в ЄС, не підлягали оподаткуванню, за умови, що отримувач є бенефіціарним власником такого доходу та відповідності мінімального рівня володіння. Податкове законодавство України передбачає утримання податку на доходи нерезидента з процентів, дивідендів та роялті з джерелом виплати з України за загальною ставкою 15 %. Однак договори про уникнення подвійного оподаткування передбачають випадки, коли ця ставка може бути нижчою. Тоді, за дотримання низки вимог, визначених Податковим кодексом України та відповідною угодою, податковий агент при виплаті застосовує таку знижену ставку.

В таблиці 4.11 наведені історичні данні щодо розміру податку з доходів нерезидентів з виплат на користь нерезидентів, що зареєстровані в країнах-членах ЄС, у вигляді дивідендів, роялті та процентів, сплачених податковими агентами за період 2020–2022 років (за даними податкової звітності з ПнП). За порівняльними показниками цього періоду (і при збереженні такої ж економічної активності українських компаній), реалізація Директиви про материнські та дочірні компанії була б пов'язана із втратами доходів бюджету у сумі більш ніж 3,8 млрд грн, а у випадку із Директивою про відсотки та роялті такі втрати перевищили б 1,7 млрд гривень.

За досвідом країн, що приєдналися до ЄС (розширення ЄС, яке відбувалося у 2004-му, 2007-му, 2013-му роках) Україні доцільно вести перемовини щодо перехідного періоду для імплементації їх вимог.

Таблиця 4.11. Розмір податку з доходів нерезидентів, утриманий з виплат на користь нерезидентів, що зареєстровані в країнах-членах ЄС за період 2020–2022 років (млрд грн)

Назва країни	Дивіденди		Роялті		Проценти	
	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Кіпр	1 379,8	3 149,2	99,8	140,8	488,3	722,0
Німеччина	678,0	678,6	31,7	25,0	62,0	34,3
Нідерланди	238,8	243,5	8,3	19,1	88,9	229,7
Австрія	256,1	205,0	10,4	3,3	13,5	10,1
Словаччина	4,6	166,1	1,3	0,6	0,8	2,2
Франція	57,7	63,9	9,7	21,0	17,0	11,4
Данія	28,0	63,2	15,0	13,9	7,8	4,7
Чехія	31,5	33,5	8,2	9,7	3,1	5,2
Угорщина	2,0	62,9	5,8	1,7	4,0	2,5
Польща	61,6	0,0	18,0	36,5	14,0	13,5
Люксембург	39,0	15,8	3,3	219,3	82,0	123,5
Португалія	0,0	52,2	0,5	0,4	0,0	1,1
Словенія	13,7	28,6	0,5	0,6	2,1	2,3
Литва	11,5	17,4	0,5	1,6	11,0	12,2
Швеція	8,6	17,9	5,3	5,7	4,5	4,3

Назва країни	Дивіденди		Роялті		Проценти	
	2020	2021	2020	2021	2020	2021
Італія	15,5	7,2	3,8	3,6	0,3	0,3
Латвія	6,2	12,6	4,5	2,2	22,4	19,3
Бельгія	3,0	5,9	0,2	0,5	1,5	2,5
Фінляндія	3,0	4,5	5,0	5,4	2,4	3,0
Ірландія	6,7	0,5	150,1	164,4	1,6	3,3
Болгарія	2,8	0,9	0,0	0,2	0,1	3,1
Мальта	0,0	2,8	1,7	3,4	248,5	159,9
Естонія	0,5	1,9	2,5	6,3	8,7	9,6
Румунія	0,0	0,9	0,2	0,4	0,4	0,7
Іспанія	0,5	0,0	1,7	1,6	0,0	0,0
Хорватія	0,0	0,2	0,0	0,1	0,0	0,0
Греція	0,0	0,0	1,5	1,7	2,3	0,5
Всього в ЄС:	2 849,1	4 835,1	389,4	689,2	1 087,2	1 381,0
В середньому	3 842,1		539,3		1 234,1	
Великобританія	125,8	78,9	135,5	185,7	324,3	443,8

Джерело: дані ДПС.

Директива про злиття (Директива Ради ЄС 2009/133/ЄС від 19 жовтня 2009 року «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до злиття, поділу, частковий поділ, передача активів та обмін акціями стосовно компаній різних держав-членів і до перенесення зареєстрованого офісу SE (Європейська компанія) або SCE (Європейське кооперативне товариство) між державами-членами») має на меті усунути бар'єри для транскордонних реорганізацій шляхом забезпечення відстрочки сплати податків на прибуток і приріст капіталу при злитті, передачі активів, поділі та обміні акціями між пов'язаними суб'єктами господарювання в межах ЄС. В Україні діють норми, що регулюють податкові наслідки корпоративних реорганізацій, але вони не встановлюють правила щодо оподаткування транскордонних реорганізацій, оскільки такі визначення наразі відсутні в цивільному та господарському праві України. Транскордонна передача активів у межах однієї компанії може оподатковуватися ПнП за правилами оподаткування постійних представництв нерезидентів. Тому, впровадження цієї Директиви має відбуватися згідно з із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Заходи щодо приведення правил оподаткування ПнП в Україні у відповідність до законодавства ЄС будуть визначатися Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження. При цьому:

1. Податкове законодавство щодо дивідендів, відсотків та роялті, що сплачуються між тісно пов'язаними компаніями будуть поступово приводитися у відповідність до директив ЄС. Надання пільг на участь у капіталі, а також звільнень для пасивних доходів, які застосовуються для країн-членів ЄС, буде предметом перемовин при узгодженні зазначеного Графіку (більш довгостроковою реформою, враховуючи оціночну вартість таких пільг).
2. Розробка податкових правил щодо транскордонних корпоративних реорганізацій, які діють в ЄС, має синхронізуватися із змінами щодо юридичного визначення таких реорганізацій в розумінні права ЄС в цивільному та господарському праві

України. Робота по належній імplementації цих правил вимагає залучення з боку Мінфіну експертизи міжнародних партнерів з розвитку.

4.3.3(b)(ii) Впровадження правил, спрямованих на боротьбу з ухиленням від сплати податків

Проблеми, які потребують вирішення:

АТАД (Директива Ради (ЄС) 2016/1164 від 12 липня 2016 року «Про встановлення правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування внутрішнього ринку, Директива про боротьбу з ухиленням від сплати податків – Anti Tax Avoidance Directive) прийнята з метою впровадження Плану дій BEPS.

Метою цієї Директиви є забезпечення мінімального рівня захисту національних систем оподаткування прибутку підприємств від практик ухилення від сплати податків на всій території ЄС. Документом передбачено п'ять юридично обов'язкових заходів щодо боротьби з ухиленням від оподаткування.

Мінфін на виконання постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2023 № 189 «Про затвердження Порядку проведення первинної оцінки стану імplementації актів права Європейського Союзу (acquis ЄС)» здійснив первинну оцінку стану (селф-скринінг) відповідності законодавства України положенням АТАД. Результати селф-скринінгу засвідчили, що в національному законодавстві частково враховані:

- вимоги статті 4 АТАД щодо обмеження вирахування відсотків («interest limitation rules» згідно Дії 4 «Обмеження розмивання бази оподаткування шляхом вирахування з бази оподаткування відсотків та інших фінансових виплат» Плану дій BEPS) – у пунктах 140.1–140.3 статті 140 Податкового кодексу України (як правила «тонкої капіталізації»);
- вимоги статей 7–8 АТАД щодо правил стосовно контрольованих іноземних компаній (далі – КІК) (згідно Дії 3 «Розроблення ефективних правил стосовно контрольованих іноземних компаній» Плану дій BEPS) – у статті 39-2 Податкового кодексу України.

Натомість не імplementовані у законодавстві України:

- вимоги статті 5 АТАД щодо оподаткування приросту капіталу при виведенні активів («exit taxation rule»);
- вимоги статті 6 АТАД щодо застосування загального правила протидії ухиленню від сплати податків (або загальне правило протидії зловживанням) («General anti-abuse rule», GAAR);
- вимоги статті 9 АТАД щодо нейтралізацій наслідків застосування гібридних розбіжностей («hybrid mismatches rules», згідно Дії 2 «Нейтралізація наслідків гібридних податкових систем» Плану дій BEPS).

Нижче наводиться оцінка переваг подальшого (поступового) наближення вимог податкового законодавства України до АТАД.

1. Удосконалення правила щодо обмеження вирахування відсотків:

Невідповідність положенням статті 4 АТАД полягає в тому, що діючі в Україні правила «тонкої капіталізації» є більш м'якими порівняно з європейським і загальносвітовим стандартом. Чинне правило, що базується на співвідношенні боргу до власного капіталу в поєднанні з правилом фіксованого співвідношення, є неефективним

через його конструктивні особливості та дуже вузьку сферу застосування¹⁹. Проведений порівняльний розрахунок ДПС за даними 2021 року свідчить про те, що сума коригувань, які мали б зробити платники податків в Україні за правилами АТАД є більшою у порівнянні з сумою коригувань, які вони зробили згідно з чинними правилами. По обраному колу платників збільшення коригування прогнозується на суму 7,3 млрд грн або в 4,5 рази (таблиця 4.12).

Водночас, розрахунок ДПС здійснено в загальній сумі без виокремлення фінансових витрат за категоріями резидентів та нерезидентів, оскільки фінансова та податкова звітність не відокремлює інформацію щодо процентів за кредитами, позиками та іншими борговими зобов'язаннями, що виникли за операціями з нерезидентами.

Таблиця 4.12. Прогнозний вплив на бюджет щодо коригування відповідно до пункту 140.2 статті Податкового кодексу України за 2021 рік платниками ПнП, які отримали дохід понад 40 млн грн

Показники	Сума
Всього по Україні*:	
кількість суб'єктів господарювання, які мають дохід 40 млн грн	24 894,0
з них кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати	4 814,0
загальна сума фінансових витрат, млрд грн	169,7
кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати та при цьому мають довгострокові зобов'язання	2 583,0
сума довгострокових зобов'язань, млрд грн	936,4
сума фінансових витрат, млрд грн	140,0
кількість суб'єктів господарювання, які мають фінансові витрати та мають довгострокові зобов'язання, та у яких фінансові витрати перевищують показник ЕВІТДА	295,0
загальна їх сума фінансових витрат, млрд грн	20,1
загальна сума фінансових витрат, які перевищують ЕВІТДА, млрд грн	9,4
з таких суб'єктів господарювання фактично здійснили коригування по пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України	
кількість суб'єктів господарювання	35
сума коригування по пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України, млрд грн	2,1
Вплив зміни правил з чинних на відповідне правило АТАД, млрд грн	7,3

* Дані обраховано на базі інформації за 2021 рік (не враховано суб'єктів господарювання, які звітували по скорочених формах статистичної інформації, оскільки вона не містить дані щодо фінансових витрат). Джерело: розрахунки ДПС.

2. Удосконалення правил оподаткування КІК:

Правила КІК відрізняються в різних країнах, оскільки їхня структура змінювалася з часом, а країни прагнули гармонізувати законодавство шляхом міжнародної координації, наприклад, в рамках ЄС або ОЕСР. Україна запровадила правила щодо оподаткування КІК Законом України від 16 січня 2020 року № 466-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та

¹⁹ На відміну від АТАД, нормами пункту 140.2 статті 140 Податкового кодексу України передбачено застосування «тонкої капіталізації» лише по операціям з нерезидентами, у яких сума боргових зобов'язань перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази та не поширення такого обмеження на операції з іноземними банками

логічних неузгодженостей у податковому законодавстві», які набрали чинності з 1 січня 2022 року (вставка 4.4).

Вставка 4.4.

Результати звітування про КІК в Україні

Згідно з українським законодавством, контролюючі особи (юридичні та фізичні особи) зобов'язані щорічно звітувати про існуючі КІК, незалежно від наявності оподаткованого прибутку.

За інформацією ДПС за звітні періоди 2020–2021 роки до органів ДПС подано 202 декларації, в яких відображено дохід від ліквідації КІК. Загальна сума задекларованого доходу – 45,0 млрд грн, сплати ПДФО – 0, військовий збір – 672,6 млн гривень. При цьому із загальної суми задекларованого доходу активів у вигляді грошової вимоги – 39 осіб на суму 10 751,1 млн гривень.

Хоча першим звітним періодом в Україні мав би бути 2022 рік, контролюючим особам було дозволено подати звіт за 2022 рік разом зі звітом за 2023 рік, тобто у 2024 календарному році. Цей графік імплементації дає українським контролюючим особам час для підготовки перших звітів про КІК.

Чинні в Україні правила щодо КІК поєднують положення двох підходів до визначення об'єкту оподаткування (передбачені підпунктами (а) та (б) пункту 2 статті 7 АТАД) і дозволяють ширші звільнення. Такі звільнення, що застосовуються при коригуванні доходу КІК (який відноситься до оподаткованого прибутку КІК), роблять українські правила КІК м'якшими та менш ефективними, ніж правила згідно АТАД. Отже, проблеми перенесення прибутку резидентами через застосування КІК залишаються для України лише частково вирішеними, створюючи численні можливості податкового арбітражу, а також призводячи до зменшення податкових надходжень до бюджету України. Відповідно, в рамках євроінтеграційного руху України, українські правила КІК повинні бути приведені у відповідність із АТАД.

3. Запровадження загального правила протидії ухиленню від сплати податків:

Загальне правило протидії ухиленню від сплати податків спрямоване на протидію зловживання у сфері оподаткування, які не були врегульовані спеціальними положеннями, і водночас не обмежує застосування таких спеціальних положень. АТАД вимагає застосування GAAR (Загальне правило проти зловживань – General Anti-Abuse Rule) до операцій, які не є реальними (є фіктивними), в іншому випадку платник податків повинен мати право обирати для своїх комерційних справ структуру, яка є найефективнішою з точки зору податків. При оцінці того, чи слід вважати угоду реальною, держави-члени можуть розглядати всі вагомі економічні причини, включаючи фінансову діяльність. Правило GAAR вимагає від держав-членів для цілей розрахунку зобов'язання з ПнП ігнорувати операцію або низку операцій, основною ціллю або однією з основних цілей, здійснення яких є отримання податкової вигоди, що нівелює мету або завдання чинного податкового законодавства, які з урахуванням усіх відповідних фактів та обставин є фіктивними.

В Україні GAAR не впроваджено, водночас передбачені окремі спеціальні правила, спрямовані на протидію ухиленню від сплати податків, а саме:

- норми щодо тесту основної мети («Principle Purpose Test», PPT), який передбачений Багатосторонньою конвенцією щодо виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню податкової бази і виведенню прибутку з-під оподаткування, яка ратифікована Україною. Цей тест застосовується

в першу чергу податковим агентом при наданні нерезидентам переваг (наприклад, застосування пониженої ставки податку на доходи нерезидентів) за угодами про уникнення подвійного оподаткування.

- норми щодо розумної економічної причини (ділової мети), які застосовуються згідно з правилами трансфертного ціноутворення (виключно щодо контрольованих операцій з нерезидентами) для цілей ПнП. Обов'язок доведення обставин, покладається на контролюючий орган.

З огляду на набуття Україною статусу кандидата на вступ до ЄС, Україні необхідно запровадити загальне правило протидії ухиленню від сплати податків у відповідності до АТАД. Це дозволить Україні протидіяти практикам розмивання податкової бази, що використовують різні особливості податкової системи, для яких не визначено спеціальних правил. Як наслідок, це сприятиме вирівнюванню конкурентних умов ведення бізнесу і має збільшити податкові надходження в довгостроковій перспективі.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Відповідно до рекомендацій Щорічного звіту Європейської Комісії щодо розширення ЄС для України (глава 16), запровадження загального правила протидії зловживанням (GAAR) та імплементація директиви АТАД в цілому є найвищим пріоритетом у сфері прямого оподаткування²⁰. Очікується, що із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку:

1. Протягом 2024 року: буде завершена робота по розробці відповідних змін до законодавства. При цьому Мінфін розглядає поступове запровадження всіх п'яти обов'язкових заходів АТАД, виходячи з їх важливості для України. Конкретні терміни набуття чинності змінами будуть залежати, в тому числі від Графіку виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС.
2. Протягом 2024–2026 років в Україні буде побудована модель оцінки ефективності правил BEPS на національному рівні, відповідно до Дії 11 Плану дій BEPS.

4.3.3(с) Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення

Проблеми, які потребують вирішення:

Понад 130 членів Інклюзивної платформи BEPS, включаючи Україну, у 2021 році домовилися про реформу міжнародної системи корпоративного оподаткування, яка базується на двох «компонентах» (Two-Pillar Solution):

- Перший компонент дозволяє ринковим юрисдикціям оподатковувати глобальні компанії, навіть якщо вони не мають там фізичної присутності (зокрема, це стосується глобальних прибутків від цифрових послуг);
- Другий компонент встановлює узгоджені на багатосторонньому рівні обмеження податкової конкуренції з глобальною мінімальною ставкою корпоративного податку на рівні 15 % (Глобальні правила протидії розмиванню податкової бази (GloBE) та Кваліфікований внутрішній мінімальний додатковий податок (Qualified Domestic Minimum Top Up Tax, QDMTT)).

У грудні 2022 року Європейська рада прийняла директиву, яка вимагає від держав-членів імплементувати типові правила Глобального мінімального податку (далі – ГМП) в національне законодавство до 2024 року (Директива Ради 2022/2523/ЄС від 14 грудня

²⁰ Європейська Комісія (ЄК). Супровідний документ Повідомлення Комісії до Європейського Парламенту, Ради, Європейського економічного і соціального комітету та Комітету регіонів 2023. Повідомлення про політику розширення ЄС. Листопад 2023 року.

2022 року «Щодо забезпечення глобального мінімального рівня оподаткування для багатонаціональних груп підприємств і великих внутрішніх груп у Союзі»). Директива забезпечує загальний мінімальний рівень оподаткування на рівні 15 % для великих багатонаціональних підприємств ЄС та національних груп (з оборотом не менше 750 мільйонів євро). Австралія, Канада, Гонконг, Японія, Сінгапур, Швейцарія та Велика Британія також взяли на себе зобов'язання щодо реформи. США вже мають мінімальний податок на вихідні інвестиції (GILTI), який, як очікується, буде переглянутий в найближчі роки, щоб краще відповідати глобальним ініціативам.

В липні 2023 року Україна разом із 137 членами Інклюзивної платформи BEPS погодила Підсумкову заяву щодо двоконпонентного рішення для вирішення податкових проблем, пов'язаних з цифровізацією економіки.

Імплементация Першого компонента в принципі є обов'язковою для всіх країн, що взяли на себе зобов'язання. Вважається, що цей компонент може перерозподілити близько 2 % загального прибутку міжнародної групи компаній, переважно з інвестиційних центрів з низьким рівнем оподаткування, до інших країн²¹. Разом із тим, за попередніми оцінками (виходячи із показників економічної активності у періоді до 2022 року), якби такий компонент було б вже впроваджено, для України така сума не перевищувала б 1,5 млрд грн на рік. З іншого боку, цей компонент після запровадження може мати вплив на практику трансфертного ціноутворення в Україні в майбутньому.

Другий компонент відображає «загальний підхід», що означає, що впровадження цих правил не є обов'язковим, але, погодившись, країни повинні визнати прийняття та застосування ГМП іншими країнами. Глобальні правила мінімального оподаткування приймаються більшістю основних юрисдикцій – інвестиційних та торговельних партнерів України²². ГМП почне впливати на компанії в Україні з 2024 року, незалежно від позиції України щодо багатосторонніх угод у рамках Інклюзивної платформи, що робить пріоритетним для України розгляд його впливу на внутрішню податкову політику в майбутньому.

Потенціал надходжень для України, пов'язаний з ГМП, полягає в тому, що він дозволяє Україні поглинути додаткові податки, які в іншому випадку стягувалися б у країні, де знаходиться штаб-квартира міжнародної групи компаній. Відсутність дій по запровадженню механізмів Другого Компоненту в національному законодавстві України може призвести до ситуації, коли міжнародні групи компаній, які ведуть діяльність в Україні, сплачуватимуть додаткові податки в інших країнах, що призведе до того, що можна назвати казначейським переказом з України до цих країн. Це впливає на ефективність механізмів податкового стимулювання, як описано у підрозділі 4.3.3(а) «Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу».

На додаток до правил GloBE та QDMTT, частиною Другого компоненту є також правило про об'єкт, що підлягає оподаткуванню (Subject-to-tax-rule, STTR). Це договірне правило, яке дозволяє юрисдикціям, що є джерелом доходу, накладати обмежене оподаткування джерела доходу, наприклад, податки у джерела виплати, на проценти, роялті та визначений перелік інших платежів (між пов'язаними особами), що підлягають оподаткуванню за ставкою нижче мінімальної 9 % (на рівні одержувача).

²¹ Рууд де Моой, Александр Клемм, Шафік Хебус, Крістоф Ваерзеггерс, Корі Хіллер, Себастьян Бір, Лі Лю, Ян Лоепрік, Себастьян Ледюк, П'єр Кержан, Тамаш Кульчар. Міжнародна реформа корпоративного оподаткування. МВФ. Лютий 2023 року.

²² Енріко Аав, Ян Лоепрік, Тібор Ханалпі, Чарльз Дженкінсон, Пітер Маллінз, Джон Райан. Україна: Дорожня карта для завершення підготовки Національної стратегії доходів. МВФ. Липень 2023 року.

З огляду на викладене вище, пакет заходів, розроблений Інклюзивною платформою, включає наступні елементи, які далі перелічені в порядку потенційних пріоритетів для України:

- Правило про об'єкт, що підлягає оподаткуванню (STTR) в рамках Другого компоненту разом з його впровадженням. Це дозволить Україні надалі оновлювати свої двосторонні податкові угоди з метою «повернення» доходу від певних внутрішньогрупових доходів, якщо такі доходи підлягають низькому або номінальному оподаткуванню в розмірі менше 9 % в іншій юрисдикції;
- Модель правил GloBE в рамках Другого компоненту разом із тлумаченням та адміністративними інструкціями для ефективного впровадження глобальних правил мінімального ефективного податку. У короткостроковій перспективі важливо, щоб Україна прийняла Кваліфікований внутрішній мінімальний додатковий податок (QDMTT), щоб запобігти оподаткуванню низькооподатковуваних прибутків, отриманих в Україні, в інших країнах.

Рішення щодо впровадження наступних елементів буде прийматися після того як робота Інклюзивної Платформи щодо їх узгодження буде завершена:

- Багатостороння конвенція (MLC), розроблена Інклюзивною Платформою, дозволить юрисдикціям перерозподіляти та реалізовувати право на внутрішнє оподаткування частини залишкового прибутку міжнародних груп компаній («Сума А» Першого Компоненту);
- Запропонована структура для спрощеного та впорядкованого застосування принципу «витагнутої руки» до базової маркетингової та дистрибуторської діяльності всередині країни («Сума В» Першого Компоненту).

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Нові особливості міжнародних податкових правил надають Україні стратегічні можливості для подальшого зміцнення податкової політики щодо ПнП (в тому числі – податку на доходи нерезидентів):

1. Правило про об'єкт, що підлягає оподаткуванню (STTR) може бути впроваджене шляхом підписання та ратифікації відповідної Багатосторонньої конвенції («Багатосторонній інструмент STTR»), після того як вона стане доступною до підписання.
2. Протягом 2024 року за підтримки міжнародних партнерів з розвитку буде проведено аналіз запровадження Україною Кваліфікованого внутрішнього мінімального додаткового податку (QDMTT), для оцінки обсягу змін, які мають бути внесені в законодавство, та оптимальних строків їх прийняття.
3. З огляду на запровадження глобальних правил мінімального оподаткування, буде переглянуто підхід до деяких спеціальних податкових режимів та пільг, які, необхідно буде переглянути з точки зору їх ефективності, як викладено у підрозділі 4.3.3(а) «Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу».

4.3.3(d) Удосконалення правил трансфертного ціноутворення

Проблеми, які потребують вирішення:

Як член Інклюзивної платформи ОЕСР/G20, Україна взяла на себе зобов'язання щодо імплементації Плану дій BEPS. Незважаючи на те, що Україна провела значну роботу з імплементації цих заходів, необхідна подальша робота з удосконалення правил

трансферного ціноутворення відповідно до останніх рекомендацій ОЕСР та повної імплементації Плану дій BEPS.

Правила трансфертного ціноутворення запроваджено в Україні з 1 вересня 2013 року. Впродовж 2013–2023 років положення Податкового кодексу України у сфері трансфертного ціноутворення суттєво еволюціонували, а саме були впроваджені наступні ключові елементи Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб (далі – Настанови ОЕСР):

- змінами 2014 року: фактично імплементовано принцип «витагнутої руки» (arm's length principle), який є загальноприйнятим міжнародним стандартом трансфертного ціноутворення і передбачає врахування не лише ціни операції, але й інших фінансових та комерційних умов, які впливають на обсяг оподаткованого прибутку платника податків;
- змінами 2017 року: оновлено критерії визнання осіб пов'язаними, а також критерії формування переліку держав (територій), операції із резидентами яких визнаються контрольованими;
- змінами 2018 року: закріплено використання принципу превалювання економічної сутності над правовою формою, а також уточнено складові аналізу зіставності операцій;
- змінами 2020 року запроваджено:
 - положення щодо тривірневої структури документації з трансфертного ціноутворення для міжнародних груп компаній, згідно з Дією 13 Плану BEPS;
 - вимоги щодо визначення відповідності умов контрольованих операцій з сировинними товарами принципу «витагнутої руки»;
 - застосування концепції розумної економічної причини (ділової мети) для цілей трансфертного ціноутворення;
 - механізм застосування вторинних коригувань – «конструктивних дивідендів».

Вдосконалення законодавчої бази та активна роз'яснювальна робота Мінфіну та ДПС сприяли підвищенню рівня добровільного дотримання вимог законодавства платниками податків (таблиця 4.13). За період з лютого 2018 року до січня 2022 року експертна рада при Мінфіні підготувала 36 узагальнюючих податкових консультацій, з яких 7 – на тему трансфертного ціноутворення.

Таблиця 4.13. Інформація щодо застосування платниками ПнП правил трансфертного ціноутворення

Показник	Значення
Кількість платників, які протягом 2015–2022 років подавали уточнюючі декларації з ПнП з самостійними коригуваннями згідно правил трансфертного ціноутворення:	1 095 (21 % від загальної кількості тих, що звітують про контрольовані операції)
сума добровільно збільшеного фінансового результату до оподаткування внаслідок коригувань	37 млрд грн
збільшення нарахувань ПнП внаслідок коригувань	+3 млрд грн
зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування	-17 млрд грн
Сплачено податку на доходи нерезидентів внаслідок застосування норм щодо «конструктивних дивідендів», які застосовуються з 1 січня 2021 року	600 млн грн

Джерело: дані ДПС.

Оскільки наразі Україна не є членом ОЕСР, застосування Настанов ОЕСР має рекомендаційний характер, а отже, існує необхідність у постійному удосконаленні правил трансфертного ціноутворення в Україні та приведенні їх у відповідність до останньої версії положень Настанов ОЕСР. Водночас чинна редакція статті 39 Податкового кодексу України переважно базується на положеннях Настанов ОЕСР у редакції 2010 року та містить лише деякі уточнення з Настанов ОЕСР у редакції 2017 року.

Варто зазначити, що Настанови ОЕСР у редакції 2022 року містять суттєві доповнення та уточнення у порівнянні з Настановами ОЕСР 2010 та 2017 року, зокрема, в частині особливостей застосування методу розподілення прибутку, аналізу відповідності умов фінансових операцій і операцій між нерезидентами та їх постійними представництвами принципу «втягнутої руки», а також аналізу операцій з нематеріальними активами, які важко оцінити (Hard-to-Value Intangibles). Відсутність відповідних актуальних положень в Україні суттєво обмежує сферу застосування правил трансфертного ціноутворення, що в короткостроковій перспективі сприяє перенесенню прибутків з України в інші юрисдикції (тобто призводить до втрати Україною податкових надходжень), а в середньостроковій може призводити до виникнення спорів з нерезидентами, які за процедурами взаємного узгодження будуть вирішуватися не на користь України.

Водночас, для України існує потреба у постійному оновленні своїх правил трансфертного ціноутворення, оскільки правила нормопроектувальної техніки не дозволяють безпосередньо закріпити посилення на Настанови ОЕСР у податковому законодавстві або внутрішніх керівництвах та настановах (наприклад, такої проблеми не існує в таких країнах як Німеччина, Великобританія).

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Україна буде надалі вдосконалювати правила трансфертного ціноутворення для їх посилення та забезпечення можливостей для ефективного практичного застосування:

1. Протягом 2024 року за підтримки міжнародних партнерів з розвитку буде завершена розробка відповідного проекту закону, який буде усувати виявлені розбіжності з положеннями Настанов ОЕСР у редакції 2022 року.

4.3.3(е) Оподаткування непередбачених прибутків

Проблеми, які потребують вирішення:

З огляду на значну потребу України у фінансових ресурсах у період післявоєнної відбудови варто враховувати досвід країн, які стикалися з необхідністю запровадження тимчасових заходів для залучення податкових надходжень для подолання кризисних явищ. Зокрема такі заходи приймалися у Великій Британії та США під час світових воєн, Німеччині – у 1990 році після об'єднання. Також існують історичні приклади «податків солідарності» (або «зборів на відновлення»), які мали форму тимчасової надбавки до корпоративного та/або особистого прибуткового податку, як це відбувалося у Австралії у 2011 році та Японії у 2012–2014 роках після стихійних лих.

Можна припустити, що в періоді післявоєнної відбудови в Україні будуть підприємства, які отримають можливості отримати значні надприбутки, скориставшись особливими обставинами післявоєнного відновлення (в даному випадку, надприбутки – це дохід на інвестиції, що перевищує альтернативну вартість інвестицій). Податок на надприбуток нещодавно був прийнятий кількома країнами Європи: Греція, Угорщина та Румунія нещодавно запровадили податок на надприбуток у секторі виробництва електроенергії, а Великобританія ввела аналогічний податок у нафтогазовому секторі. Прикладом такого оподаткування для України є запровадження у 2023 році додаткового

оподаткування доходів банків, одержаних ними з огляду на зміни економічних умов в Україні у період воєнного стану та не пов'язані із підвищення продуктивності банківського сектору²³. Саме тому такі прибутки можуть бути джерелом додаткових надходжень до бюджету для досягнення ефективнішого розподілу відповідної «економічної ренти» між економічними агентами.

В світовій практиці, вважається, що перевагою постійного, добре продуманого загального ПнП є структурне відновлення ефективності та автоматичне оподаткування економічної ренти без необхідності визначати прибуткові сектори або окремих платників податків протягом певних періодів. З огляду на це, однією із основних переваг запровадження тимчасового оподаткування надприбутків є те, що такі заходи в основному впливають лише на економічну ренту, тоді як тимчасове або постійне підвищення загальної ставки ПнП вплинуло б і на звичайні прибутки.²⁴

Разом із тим, для того, щоб гарантувати, що оподаткуванню таким податком підлягає саме економічна рента, і щоб мінімізувати перешкоди для інвестицій або розширення бізнесу, податки на надприбуток слід ретельно продумувати. Вважається, що спрямовувати внески на відновлення на конкретні сектори проблематично, оскільки: (1) сектори часто важко визначити, (2) суб'єкти господарювання можуть здійснювати діяльність в різних секторах, і (3) неочікувані прибутки або незвичні збитки можуть також виникати в неочікуваних секторах. Тому більш обґрунтованим є тимчасовий захід, спрямований на оподаткування надлишкової економічної ренти у вигляді перевищення прибутковості над мінімальною необхідною для інвесторів – де б вона не виникала. Це автоматично гарантує, що платники податків, які не мали можливостей для надприбутків, не сплачуватимуть жодних податків з цього приводу.²⁵

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем Мінфіну впродовж 2024 року необхідно за участі Мінекономіки та партнерів з розвитку:

- провести детальне обговорення принципів оподаткування надприбутків суб'єктів господарювання, включаючи вказівки щодо надзвичайних обставин, в яких такі податки можуть застосовуватись;
- підготувати економічне обґрунтування та моделювання впливу такого оподаткування на інвестиційну привабливість України та збереження конкурентної нейтральності.

4.3.4. Вирішення питань, пов'язаних із застосуванням міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування

Проблеми, які потребують вирішення:

Станом на 1 грудня 2023 року між Україною та іншими юрисдикціями діє 71 міжнародна двостороння конвенція (угода) про уникнення подвійного оподаткування (далі – міжнародний податковий договір України, МПДУ) (вставка 4.5).

²³ Закон України від 21 листопада 2023 року № 3474-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування банків та інших платників податків», який набрав чинності 08 грудня 2023 року.

²⁴ Шафік Хебус, Дінар Пріхардіні, Нейт Вернон. Податки на надприбуток: Історична перспектива та сучасна актуальність. Міжнародний валютний фонд. Вересень 2022 року.

²⁵ Олександр Клемм, Шафік Хебус, Гертен Міхельс та Наріне Нерсесян. Внески на відновлення після COVID-19. МВФ. Квітень 2022 року.

Вставка 4.5.**Мережа міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування України**

- Два договори (з Іспанією та Японією) були вчинені Урядом СРСР та продовжують застосовуватися до дня набрання чинності нових договорів, укладених Україною. Задля заміни таких договорів у 2020 році вчинено Конвенцію про уникнення подвійного оподаткування із Іспанією (здійснюються внутрішньодержавні процедури, необхідні для набрання чинності МПДУ), а також триває переговорний процес з японською стороною з метою укладення нової угоди.
- У міжнародних відносинах з Сербією та Чорногорією застосовується один і той самий МПДУ – Конвенція між Кабінетом Міністрів України і Союзним Урядом Союзної Республіки Югославія.
- Також в рамках послідовної податкової політики, спрямованої на врахування національних економічних інтересів, протягом 2013–2020 років було досягнуто домовленості із країнами-партнерами щодо перегляду двосторонніх угод, за результатами яких внесено зміни до 12 чинних угод (з Австрією, Кіпром, Чехією, Данією, Люксембургом, Нідерландами, Сінгапуром, Швейцарією, Туреччиною, ОАЕ, Великобританією, Катаром).
- З метою захисту національних інтересів протягом 2022–2023 років були денонсовані чотири МПДУ – з країною-агресором російською федерацією та її союзниками (республікою білорусь, Іраном та Сирією). Три з цих договорів припинили дію, а угода з Іраном втрачає чинність з 2025 року.

4.3.4(a)(i) Розробка еталонної моделі МПДУ та усунення неузгодженостей у національному законодавстві України щодо правил міжнародного оподаткування

Договори про уникнення подвійного оподаткування, укладені Україною, базуються на Модельній податковій конвенції ОЕСР або Модельній податковій конвенції ООН. Угода із США базується на Модельній податковій конвенції США. Разом із тим, в кожному із МПДУ є свої особливості та відмінності від класичних модельних конвенцій, обумовлені цілями, які ставили перед собою сторони на момент підготовки текстів договорів. Залежно від ситуації, одні положення договорів можуть бути вигіднішими для України (давати більше прав на оподаткування певних доходів) за інші (таблиця 4.14). Угода може бути вигідною для країни, якщо її вигоди переважають над втратами доходів. Разом із тим, недосконалість угоди не може бути вирішена національним законодавством і країна буде втрачати потенційні доходи доки угода не буде переглянута.

Україна є юрисдикцією – імпортером капіталу і залишатиметься такою у періоді післявоєнного відновлення. Цей аспект відіграватиме важливу роль у формуванні податкової політики України у питаннях міжнародного оподаткування, зокрема, визначатиме стратегію переговорів щодо укладення податкових угод чи перегляду чинних: Україна може спробувати зберегти або розширити свої податкові права, якщо вони наразі відсутні або є недостатніми.

Для України необхідно провести аналіз діючих МПДУ на предмет їх ефективності та дієвості щодо захисту податкової бази України у відносинах з кожною країною. Слід визначитися із тим, які положення, наявні у чинних МПДУ та модельних конвенціях мають бути пріоритетними, і на включенні яких буде наполягати Україна у перемовинах.

Результатом такого аналізу має стати еталонний договір про уникнення подвійного оподаткування, розроблений для України. В подальшому з ним будуть порівнюватися всі чинні МПДУ на їх відповідність захисту інтересів України для прийняття рішення щодо можливого перегляду та його пріоритетності, зважаючи на вагомість відповідної країни у зовнішньоекономічній діяльності платників податків.

Таблиця 4.14. Приклади розбіжностей у МПДУ, залежно від обраної моделі

Положення	Розбіжності	Коментар
Стаття 7 «Прибуток від підприємницької діяльності»	Формулювання положень статті 7 Конвенцій відповідає: <ul style="list-style-type: none"> положенням Моделі ООН – в 9 МПДУ, наприклад, конвенціях України з Казахстаном, Марокко, Саудівською Аравією тощо; положенням Моделі ОЕСР – в 63 МПДУ, наприклад, у конвенціях України з Німеччиною, Великобританією, Кіпром тощо. 	Модель ООН містить більш чітке визначення витрат, які враховуються при визначенні бази оподаткування нерезидента від діяльності через постійне представництво. Це виключає можливості для нерезидента зменшувати податкову базу у разі оподаткування постійного представництва нерезидента на суму «гіпотетичних» витрат.
Стаття 10 «Дивіденди»	Визначення дивідендів в деяких МПДУ широке, а в деяких – вузьке. Чинні МПДУ з Ірландією, Королівством Марокко, Канадою, Францією, ФРН та інші міжнародні договори містять визначення «дивіденди», яке є ширшим у порівнянні з Моделлю ОЕСР. Ці МПДУ визнають дивідендами будь-який дохід, що розглядається як розподіл прибутку або дохід від акцій відповідно до податкового законодавства держави, резидентом якої є компанія, що розподіляє прибуток.	Широке визначення дає підстави для класифікації будь-яких доходів, які згідно з Податковим кодексом України прирівнюються до дивідендів, як дивідендів і для цілей МПДУ (незалежно від наявності корпоративних прав у отримувача доходу – нерезидента). Наявність широкого визначення дає Україні можливість для застосування вторинних коригувань з трансфертного ціноутворення («конструктивних дивідендів»).
Стаття 12 «Роялті»	Визначення «роялті» у статті 12 Конвенцій: <ul style="list-style-type: none"> відповідає Моделі ОЕСР – у 30 МПДУ, наприклад, у конвенціях України з Німеччиною, Нідерландами тощо; відповідає Моделі ООН – у 42 МПДУ, наприклад, у конвенціях України з Польщею, Португалією, Естонією тощо. Визначення «роялті» в моделі ООН є ширшим, ніж те, що міститься у Моделі ОЕСР і охоплює плату за користування обладнанням.	Наявність широкого визначення згідно моделі ООН вигідніше для країни, з якої здійснюються такі виплати. Це дозволяє стягувати податок у джерела виплати з доходів, які згідно актуальної Моделі ОЕСР вважаються доходами від підприємницької діяльності і за відсутності постійного представництва нерезидента оподатковуються лише у країні одержувача.

Джерело: аналіз Мінфіну.

Також, слід враховувати, що положення міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, мають перевагу над положеннями національного законодавства (пункт 3.1 статті 3 Податкового кодексу України). Відповідно, якщо національне законодавство дозволяє звільнення чи преференції, які не передбачені відповідним міжнародним договором, Україна може втрачати доходи. Прикладом такої ситуації є наявність «багатоступеневого тесту» визнання фізичної особи резидентом у підпункті 14.1.213 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, про послідовність якого країни завжди домовляються у статті 4 міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. Таким тестом будуть користуватися навіть особи з тих податкових юрисдикцій, з якими у України немає міжнародних договорів, отже

Україна фактично добровільно відмовляється від своїх прав на оподаткування їх як резидентів. Відповідно, у короткостроковій перспективі Україні необхідно провести аналіз національного податкового законодавства на наявність подібних необґрунтованих обмежень, пов'язаних із застосуванням правил та концепцій міжнародного оподаткування, та внести зміни для усунення їх негативного впливу.

4.3.4(a)(ii) Застосування Багатосторонньої конвенції (MLI) та підготовка синтезованих текстів МПДУ з метою полегшення їх застосування

У 2018 році Україна приєдналася до Багатосторонньої конвенції про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування (далі – MLI) та поширила її дію на всі чинні на момент приєднання міжнародні договори про уникнення подвійного оподаткування.

У зв'язку з тим, що положення MLI застосовуються лише за умови, що інша договірна держава-партнер також поширила дію MLI на спільну двосторонню угоду про уникнення подвійного оподаткування, станом на 1 грудня 2023 року MLI застосовуються до 39 чинних МПДУ. Водночас положення MLI будуть також застосовуватися ще до 9 інших чинних МПДУ після того як MLI набере чинності в інших договірних державах-партнерах. Важливо враховувати, що положення MLI будуть застосовуватися для України у відносинах з кожною країною лише в тому випадку, якщо така країна при імplementації MLI обрала ті ж самі положення, що і Україна (тобто, якщо положення збігаються). Отже, вплив MLI на кожен МПДУ є різним. На сайті ОЕСР розташований інструмент, який дозволяє визначити, чи застосовується MLI до тих чи інших МПДУ та які правила MLI будуть застосовуватися між юрисдикціями, однак його застосування не завжди є зручним.

Синтезовані тексти спрощують розуміння наслідків застосування MLI та того, як вона змінює кожную угоду про уникнення подвійного оподаткування, тобто забезпечують правову визначеність для платників податків та контролюючих органів.²⁶ Відповідно до встановленої процедури компетентні органи мають погодити текст синтезованого тексту спільної угоди про уникнення подвійного оподаткування перед її публічним оприлюдненням.

Станом на 1 грудня 2023 року на вебсайті Мінфіну оприлюднено 10 синтезованих текстів, погоджених із компетентними органами договірних держав²⁷. Є необхідним прискорення процесу узгодження із договірними державами проектів синтезованих текстів МПДУ, які відображають зміни, внесені в кожний двосторонній МПДУ відповідно до MLI (необхідно підготувати та узгодити ще 29 синтезованих текстів відповідних МПДУ). Також ця робота має продовжуватися щодо МПДУ, для яких положення MLI наберуть чинності у майбутньому.

4.3.4(a)(iii) Вирішення спорів: застосування процедури взаємного узгодження

Платники податків повинні мати можливість на захист своїх прав у питаннях міжнародного оподаткування в межах міжнародних конвенцій про уникнення подвійного оподаткування. Для цього країни – учасниці таких конвенцій повинні докладати зусиль для спільного вирішення суперечок щодо тлумачення або застосування відповідних положень

²⁶ ОЕСР. Керівництво з розробки синтезованих текстів, про виконання заходів, які стосуються угод про оподаткування, з метою протидії BEPS. 2018 рік.

²⁷ <https://mof.gov.ua/uk/mli-441>.

міжнародного договору, а в разі виникнення спору – прагнути до ефективного та своєчасного його врегулювання із застосуванням процедури взаємного узгодження.

У 2017 році Україна приєдналася до Програми розширеного співробітництва в рамках ОЕСР і взяла на себе зобов'язання щодо імплементації мінімального стандарту Плану BEPS, який включає серед іншого Дію 14 «Процедура взаємного узгодження» (MAP) відповідні зміни були внесені у 2020 році до Податкового кодексу України.

Положеннями МПДУ, передбачено, що особи (платники податків) мають право на подання заяви про розгляд справи за процедурою взаємного узгодження в ситуаціях, коли вони вважають, що в результаті дій або рішень контролюючого органу України або іншої країни вони піддаються чи піддаватимуться оподаткуванню, і такий вплив суперечить положенням міжнародного договору.

Разом із тим, потребують врегулювання практичні аспекти застосування процедури взаємного узгодження, з огляду на розвиток світової практики щодо імплементації Дії 14 Плану BEPS²⁸, зокрема на досвід країн ЄС²⁹. Напрямами реформи є:

- Структурування переліку підстав для проведення процедури взаємного узгодження;
- Уточнення обсягу прав і обов'язків платника податків і компетентного органу України під час проведення процедури взаємного узгодження;
- Визначення порядку дій компетентного органу України при отриманні повідомлення про відкриття в іноземній державі справи за участі України;
- Уточнення переліку підстав для припинення процедури взаємного узгодження;
- Встановлення послідовності застосування процедури взаємного узгодження і процедур оскарження, передбачених Податковим кодексом України (адміністративне і судове оскарження);
- Доповнення положення, що будь-яка досягнута домовленість між компетентними органами повинна виконуватись незалежно від будь-яких обмежень часу, передбачених Податковим кодексом України.

Податкова визначеність вимагає не лише ефективних механізмів для вирішення податкових спорів, коли вони виникають, але й загального середовища, яке мінімізує потенціал для таких спорів (вставка 4.6). Найефективнішим способом запобігання податковим спорам є забезпечення того, щоб платники податків могли легко визначити свої податкові права та обов'язки відповідно до податкового законодавства. Першим кроком до досягнення цієї мети є наявність чіткого і доступного законодавства та інструкцій (роз'яснень) з його тлумачення.

Вставка 4.6.

Приклади спорів, що виникають на підставі висновків, зроблених під час перевірки або експертизи щодо суми податкових зобов'язань

- Розбіжності щодо розміру оподаткованого доходу, розрахованого платником податків;

²⁸ ОЕСР. Підвищення ефективності механізмів вирішення спорів, Дія 14 – 2015, Заключний звіт, Проект ОЕСР/G20 з BEPS. 2015 рік.

²⁹ Директива Ради (ЄС) 2017/1852 від 10 жовтня 2017 року про механізми вирішення податкових спорів у Європейському Союзі; Кодекс поведінки для ефективної імплементації Конвенції про усунення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків асоційованих підприємств 2009/C 322/01 від 30 грудня 2009 року.

- Розбіжності щодо вибору платником податків методу трансфертного ціноутворення, який використовується для визначення вартості операцій між платником податків та його асоційованими підприємствами;
- Розбіжності щодо наявності або розрахунку іноземних податкових пільг;
- Розбіжності щодо кваліфікації статей доходів для цілей оподаткування;
- Розбіжності щодо наявності чи відсутності постійного представництва;
- Розбіжності щодо країни резидентства платника податків.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем передбачено низку реформ, які мають бути реалізовані і передбачають наступне:

1. Впродовж 2024 – 2025 років: розробити еталонну модель конвенції для України, яка буде концептуальною основою для укладення Україною угод в розрізі окремих положень, важливих для України для подальшого приведення до цієї основи всіх договорів, щоб можна було розуміти яку позицію займати в перемовинах. На підставі еталонної моделі – прийняти рішення щодо пріоритетності перегляду угод.
2. Впродовж 2024 року: Розробити зміни до законодавства для усунення невідповідностей національного законодавства правилам міжнародного оподаткування, які звужують можливості України для отримання податкових надходжень, або не дозволяють забезпечити виконання вимог міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування (зокрема, в частині усунення подвійного оподаткування тимчасово переміщених осіб).
3. Впродовж 2024 року: Розробити зміни до законодавства щодо удосконалення процедури взаємного узгодження для забезпечення дотримання Україною зобов'язань за Угодою про уникнення подвійного оподаткування відповідно до рекомендацій Дії 14 Плану дій BEPS. Визначити потреби у ресурсах для виконання цієї функції, розробити стратегії для забезпечення ефективного вирішення таких спорів та підготувати відповідний потенціал компетентних органів.
4. Продовжувати роботу щодо підготовки синтезованих текстів МПДУ та їх оприлюдненню на вебсайті Мінфіну.
5. Посилити та продовжувати роз'яснювальну роботу щодо застосування норм міжнародного оподаткування (зокрема, через інструмент узагальнюючих податкових консультацій).

4.3.5. Гармонізація із законодавством ЄС щодо ПДВ

Проблеми, які потребують вирішення:

У зв'язку із наданням Україні статусу кандидата на членство в ЄС основним напрямком податкової політики з ПДВ є узгодження норм податкового законодавства України з нормами європейського законодавства. Зокрема, обов'язковою умовою вступу України до ЄС є імплементація положень Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року «Про спільну систему податку на додану вартість» (далі – Директива 112) до українського податкового законодавства.

Наразі, більшість норм Податкового кодексу України вже приведені до положень Директиви 112, у тому числі під час виконання Угоди про асоціацію між Україною, з

однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони. За результатами розгляду аналізу відповідності норм Податкового кодексу України положенням Директиви 112, який було направлено стороні ЄС, Мінфіном отримано висновок від Генерального директорату з питань податків та митного союзу Європейської Комісії щодо імплементації Директиви 112 з підтвердженням, що українське податкове законодавство з питань оподаткування податком на додану вартість у цілому відповідає законодавству ЄС (лист від 25 січня 2021 року № Ares (2021) 592349).

Водночас деякі норми Податкового кодексу України потребують змін та уточнення для досягнення повної відповідності вимогам Директиви 112. Зокрема потребують перегляду перелік чинних податкових пільг та випадки застосування зниженої ставки ПДВ, з метою скасування тих з них, які не є обов'язковими в ЄС. Також необхідно узгодити існуючі в Україні системи адміністрування ПДВ з вимогами відповідних Регламентів, які регулюють процедури адміністрування ПДВ та функціонування відповідних систем в країнах-членах ЄС.

Здійснення порівняльного аналізу обов'язкових звільнень від ПДВ, передбачених у статтях 196, 197 Податкового кодексу України та статті 132 Директиви 112, а також визначення переліку обов'язкових звільнень від ПДВ, не запроваджених в Україні. Аналіз операцій, звільнених від ПДВ в Україні, та визначення пільг, які згідно з Директивою 112 можуть оподатковуватися: а) за зниженою ставкою; б) за стандартною ставкою; в) не оподатковуватися.

Таблиця 4.15. Динаміка отриманих пільг з ПДВ, що є втратами доходів бюджету

Показник	2020	2021	2022	2023 (6 місяців)	2023 (прогноз)
Кількість отриманих пільг (всього)	58 131	64 834	73 686	39 867	79 734
Сума податкових пільг (за даними податкової звітності), тис. грн	26 926 874	35 811 647	58 910 225	38 282 673	76 565 346

Джерело: розрахунки ДПС.

Перегляд системи пільг. Перегляд системи пільг з ПДВ відповідно до вимог Директиви 112 сприятиме збільшенню надходжень до державного бюджету. Водночас пільги, які були запроваджені на час дії воєнного стану в Україні, можуть бути переглянуті лише після скасування воєнного стану в Україні. Проте скасування тимчасових пільг не гарантує надходження до бюджету (вставка 4.7).

Після перегляду системи пільг з ПДВ відповідно до вимог Директиви 112, деякі операції, які звільнені від оподаткування ПДВ, можливо будуть оподатковуватися за зниженими ставками. За попередніми оцінками, у разі запровадження зниженої ставки ПДВ у розмірі 7 % на операції, які на сьогодні звільнені від оподаткування ПДВ, орієнтовно сума надходжень до бюджету може збільшитися на 335 122 тис грн (з розрахунку на рік).

Вставка 4.7.

Сума втрат бюджету за рахунок надання тимчасових пільг з ПДВ

За даними податкової звітності з ПДВ сума втрат бюджету за рахунок надання тимчасових пільг, які не є обов'язковими в ЄС, становить 34 840 822 тис грн (з розрахунку на рік). Зокрема, за рахунок таких пільг:

- на період проведення антитерористичної операції та військового стану постачання товарів оборонного призначення – 32 969 779 тис грн;
- тимчасово, до 01 січня 2026 року, постачання транспортних засобів з електричними двигунами та двигунами на стисненому природному газі – 1 897 456 тис гривень.

Гармонізація ставок. Подальша гармонізація ставок ПДВ є стратегічним завданням. Директивою 112 обумовлено наявність стандартної ставки ПДВ на рівні не нижче 15 % та дозволено застосовувати дві знижені ставки цього податку не нижче 5 % та, як виняток, ще одну меншу за 5 %. Держави-члени можуть застосовувати знижені ставки до постачання товарів або послуг, віднесених максимум до 24 пунктів у Додатку III Директиви 112.

На сьогодні Податковим кодексом України передбачено чотири ставки ПДВ, з них: 20 % – основна ставка; 0 % – застосовується для операцій з експорту товарів та послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів (в Директиві 112 такі операції звільнені від оподаткування з правом віднесення на зменшення податкового зобов'язання); 14 % і 7 % – ставки, які застосовуються на певні види операцій (знижені ставки).

Адміністрування ПДВ. Основні показники адміністрування ПДВ за 2020–2023 роки наведені у таблиці 4.16.

Таблиця 4.16. Основні показники адміністрування ПДВ за 2020 – 2023 роки

Показники	2020	2021	2022	2023 (9 місяців)
Кількість зареєстрованих платників податку на додану вартість, у т. ч.:	266 211	262 580	260 875	251 322
юридичних осіб	243 819	239 355	237 981	229 276
фізичних осіб – підприємців	22 392	23 225	22 894	22 046
Сума податкових надходжень до Державного бюджету України з податку на додану вартість (внутрішній збір), млн грн	269 595,16	315 475,82	294 260,05	242 165,20
юридичних осіб	266 737,61	312 205,98	291 159,56	239 639,00
фізичних осіб – підприємців	2 857,55	3 269,84	3 100,49	2 526,20
Сума податкових надходжень до Державного бюджету України з податку на додану вартість (сальдо), млн грн	400 600	536 500	467 000	407 500
Відсоток суми надходжень до Державного бюджету України з ПДВ до суми надходжень від податків та зборів до загального фонду Державного бюджету, %	29,1	32,3	21,3	16,2
Загальна кількість складених і зареєстрованих у ЄРПН податкових накладних та розрахунків коригування до них, крім того:	290 898 867	326 152 851	218 259 464	188 822 737
сума податку на додану вартість, млн гривень	1 785 287,35	2 350 821,38	1 686 792,16	1 487 623,30
Кількість складених і зареєстрованих у ЄРПН зведених податкових накладних, крім того:	12 545 406	13 036 379	9 745 012	7 316 748
сума податку на додану вартість, млн гривень	283 192,43	409 014,57	350 244,45	310 547,21

Джерело: дані ДПС.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Наступні заходи будуть поетапно впроваджуватися з 2025 по 2027 рік, і будуть узгоджуватися із Графіком виконання зобов'язань щодо вступу до ЄС, після його затвердження:

1. Перегляд податкових пільг, зокрема пільг, які не є обов'язковими в ЄС.
2. Перегляд знижених ставок ПДВ та визначення операцій, оподаткування яких в Україні за зниженою ставкою ПДВ не відповідає вимогам Директиви 112 або вимагає консультацій з Єврокомісією.
3. Оцінка функціональності діючих систем адміністрування ПДВ та прийняття рішення щодо їх подальшого модернізації з урахуванням вимог регламентів ЄС щодо адміністрування ПДВ.

4.3.6. Реформа акцизного оподаткування

Проблеми, які потребують вирішення:

Акцизи є важливим джерелом бюджетних надходжень в Україні. До війни вони становили понад 3 % ВВП або майже 12 % загальних податкових надходжень. Інформація щодо надходжень акцизного податку по роках наведена у таблиці 2.1.

Основною метою реформи акцизного оподаткування є приведення його у відповідність до законодавства ЄС, поточні ставки акцизного податку в Україні є значно нижчими за аналогічні ставки в ЄС та необхідні мінімальні ставки. Зокрема, ставки акцизів на алкогольні напої, сигарети, моторне паливо та електроенергію, що використовується для опалення, мають бути підвищені до рівня мінімальних ставок ЄС.

Таке заплановане підвищення необхідно здійснювати поетапно та поступово, беручи до уваги наслідки інфляційних процесів, розподільчий вплив підвищення акцизів та взаємозв'язок між підвищенням ставок та адміністративними заходами з дотримання законодавства.

Для тютюнових виробів наближення ставок до мінімальних ставок ЄС спочатку передбачалося до 2025 року і було реалізовано через законодавство, прийняте у 2017 році, але заплановане підвищення ставок з того часу було розмито інфляцією через використання гривні, а не євро як бази, і, отже, ще не досягло європейського рівня.

Крім того, окрім дотримання мінімальних вимог щодо гармонізації з ЄС, необхідно буде переглянути деякі особливості структури існуючих акцизів. Наприклад, існує потенціал для запровадження нових акцизів, у тому числі на солодкі напої з цукром. Крім того, потенціал надходжень від деяких існуючих інструментів, таких як податок на розкіш на автомобілі, поступово зменшується через те, що він є інструментом з фіксованою паушальною сумою. Аналогічно, для повної узгодженості соціальних витрат на деякі продукти може знадобитися підвищення ставок понад мінімальний рівень, встановлений в ЄС. Необхідно провести комплексний перегляд структури окремих акцизів, щоб захистити надходження, посилити їхній коригуючий характер і спростити їхнє післявоєнне застосування.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реформи, спрямовані на приведення акцизів у відповідність до вимог ЄС, просуваються і будуть поступово впроваджуватися в інших галузях. Загалом, реформи будуть впроваджуватися у періоді з 2024 до 2030 року поступово шляхом:

1. Визначення ставок податку на тютюнові вироби в євро.

2. Продовження графіку наближення ставок акцизів на тютюнові вироби до розміру мінімальних ставок, що діють в ЄС, щоб забезпечити повне наближення до 2029 року.
3. Прийняття рішення про поступове приведення акцизів на паливо у відповідність до стандартів оподаткування, що діють в ЄС, щоб забезпечити повне наближення до 2029 року.
4. Прийняття рішення про запровадження до 2028 року для акцизів на алкогольні напої ставок на рівні мінімальної ставки ЄС. Також буде оцінено, чи слід передбачити подальше підвищення ставок, щоб узгодити рівень соціальних витрат на споживання алкоголю із ринковими цінами.
5. Вивчення особливостей акцизу на підсолоджені цукром напої з урахуванням світової практики та оцінка відповідних елементів такого податку з потенціальним запровадженням його у 2027 році.
6. Вивчення світового досвіду по роботі з автоматами з продажу тютюнових виробів як інструмент боротьби з тіньовим ринком.
7. Впровадження контролю із застосуванням електронної простежуваності за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів та рідин, що використовуються в електронних сигаретах (підрозділ 4.2.2(е) «Удосконалення адміністрування акцизного податку»).

4.3.7. Оподаткування екологічним податком викидів двоокису вуглецю

Проблеми, які потребують вирішення:

На сьогодні чинна в Україні модель оподаткування викидів двоокису вуглецю має наступні особливості.

Існуючий екологічний податок на викиди двоокису вуглецю займає незначну частку в структурі доходів державного бюджету (таблиця 4.17).

Таблиця 4.17. Дані щодо екологічного податку в частині викидів двоокису вуглецю

Показник	2018	2019	2020	2021	2022	2023 (9 місяців)
Ставка, грн/тону	0,41	10,0	10,0	10,0	30,0	30,0
Надходження від екологічного податку в частині викидів двоокису вуглецю, млн грн	52,3	951,5	1 062,4	1 883,5	1 639,6	1 487,8
Кількість платників, на 1 січня відповідно року	19 998	22 351	11 674	10 388	9 527	7 056
в тому числі з обсягом викидів більше 500 тонн на рік	2 464*	22 351	11 674	10 388	9 527	7 056
з обсягом менше 500 тонн на рік	17 534**	–	–	–	–	–

* Кількість платників податків, які викинули від 500 тонн до 15,858 тис. тонн та сплатили від 205 до 6,5 млн грн на рік (вибіркові дані, оскільки окремий облік платників, в залежності від обсягів викидів, не здійснювався).

** Кількість платників податків з обсягами викидів від 0,01 тонни до 500 тонн, які сплачують від 0,004 до 205 гривень на рік (вибіркові дані, оскільки окремий облік платників, в залежності від обсягів викидів, не здійснювався).

Джерело: дані Держказначейства та ДПС.

Платниками екологічного податку за викиди двоокису вуглецю є суб'єкти, що здійснюють викиди двоокису вуглецю стаціонарними джерелами забруднення.

Ставка цього податку становить 30 гривень за 1 тону викидів двоокису вуглецю. У 2019 році з кола платників екологічного податку були виключені ті, які здійснюють незначну кількість викидів двоокису вуглецю. Як наслідок, відповідно до чинного законодавства до кола платників не входять суб'єкти, які здійснюють кількість викидів двоокису вуглецю в обсязі меншому, ніж 500 тон за рік. Ці зміни значно спростили адміністрування екологічного податку контролюючими органами, а з огляду на збільшення ставки за тону викидів зазначені зміни не мали суттєвого впливу на надходження від екологічного податку.

Що стосується оподаткування пересувних джерел забруднення, то з 1 січня 2015 року зазначений вид екологічного податку трансформовано в акцизний податок шляхом відміни його сплати з одночасним підвищенням ставок акцизного податку на пальне для забезпечення збалансованості бюджетних надходжень (оскільки екологічний податок та акцизний податок сплачувався за один і той же об'єкт, за різними ставками).

Є підстави вважати, що чинна в Україні модель екологічного оподаткування не відповідає принципам, які згідно з дослідженнями науковців та рекомендаціями ОЕСР, дозволяють досягти найбільш ефективної реалізації екологічних податків як інструменту екологічної політики 30:

- Перший принцип полягає в тому, що податки повинні покривати оціночні зовнішні екологічні витрати і, зокрема, ту частину, яка не покривається іншими ринковими інструментами торгівлі квотами на забруднення. Бази екологічного податку повинні бути орієнтовані на забруднювач або забруднюючу поведінку, за рідкісними (якщо такі взагалі є) винятками. Сфера застосування екологічного податку в ідеалі має бути такою ж широкою, як і масштаби екологічної шкоди. В свою чергу, ставка податку має бути співмірною зі шкодою, завданою довкіллю.
- Другий принцип стверджує, що для того, щоб екологічні податки мали значний вплив на зміну моделей споживання і виробництва, вони повинні застосовуватися до широкого спектру продуктів і послуг.
- Третій принцип стосується необхідності інформування громадськості про запровадження екологічних податків на конкретні категорії товарів і послуг з довгостроковим терміном розробки та впровадження (не менше п'яти років), та впровадження (не менше п'яти років), з метою стимулювання розвитку та впровадження нових технологій і створення нових робочих місць, впровадження нових технологій та створення нових робочих місць. Податок має бути достовірним, а його ставка – передбачуваною, щоб мотивувати до покращення стану довкілля. При цьому, необхідно ретельно оцінювати проблеми конкурентоспроможності.
- Четвертий принцип стосується нейтрального впливу, який повинні мати екологічні податки на їх впровадження. Застосування екологічних податків і надходжень від них повинно компенсувати зниження інших неекологічних податків (податків на працю, капітал, страхових внесків). Надходження від екологічного податку можуть сприяти фіскальній консолідації або зменшенню інших податків. Вплив на розподіл можна і, як правило, потрібно вирішувати за допомогою інших інструментів політики. Екологічні податки можуть потребувати поєднання з іншими регуляторними інструментами для вирішення певних питань.

³⁰ ОЕСР. Оподаткування, інновації та навколишнє середовище. Оподаткування, інновації та навколишнє середовище. Жовтень 2010; ОЕСР. Екологічне оподаткування Посібник для розробників політики. Вересень 2011 року.

Оцінка дотримання зазначених принципів має проводитися з урахуванням конкретних соціально-економічних особливостей держави, а також пріоритетів, які вона визначає для свого економічного розвитку та охорони довкілля. В ідеалі, вуглецевий податок повинен застосовуватися до викидів вуглецю в усіх секторах за однаковою ставкою.

Також, враховуючи надання Україні статусу кандидата на членство в ЄС постає питання щодо поступового узгодження норм податкового законодавства України з нормами європейського законодавства:

1. Ставка оподаткування викидів двоокису вуглецю становить 30 гривень за 1 тону викидів двоокису вуглецю, що у 2022 році, відповідало найнижчій на той час ставці в Європейському Союзі.
2. Останніми роками кілька країн ЄС вжили заходів для скорочення викидів вуглецю, зокрема запровадили екологічні норми, системи торгівлі квотами на викиди (далі – СТКВ) та податки на викиди вуглецю.
3. Угода про асоціацію з ЄС зобов'язує Україну створити СТКВ до 2025 року з аналогічним покриттям до існуючої СТКВ ЄС (енергетика та промисловість), і Україна взяла на себе зобов'язання скоротити викиди на 65 % нижче рівня 1990 року до 2030 року за рахунок свого національно-визначеного внеску.
4. Також існує проблема невідповідності оподаткування екологічним податком біопалива європейській практиці. У всіх країнах – членах Європейського Союзу податки на викиди двоокису вуглецю під час спалювання біопалива не застосовуються, оскільки відповідно до законодавства ЄС біопаливо вважається CO₂-нейтральним паливом.

Вирішення зазначених проблем потребує проведення аналітичних досліджень для обґрунтування політичних рішень щодо моделі екологічного оподаткування (податкові інструменти) та її узгодження із, прийнятим в країнах ЄС ціноутворенням на вуглецеві квоти (неподаткові інструменти). За оцінками, вуглецеве ціноутворення може принести від 2 % ВВП до 4 % ВВП, але очікується, що ці кошти будуть частково використані для компенсації негативного впливу на домогосподарства з низьким рівнем доходів під час переходу до нової моделі³¹:

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для ефективної реалізації екологічних податків як інструменту екологічної політики, а також забезпечення відповідності вимогам ЄС необхідно:

1. Протягом 2024–2025 років: На підставі концепції захисту довкілля, розробленої Міндовкіллям, та із залученням допомоги партнерів з розвитку розробити комплексний пакет заходів на післявоєнний період щодо оподаткування екологічним податком викидів вуглецю. При розробці моделі:
 - необхідно вивчити можливості забезпечення переходу від оподаткування екологічним податком фактичних обсягів викидів двоокису вуглецю до оподаткування обсягів видобутку (імпорту) викопного палива (нафта, газ, вугілля, тощо) в залежності від вмісту двоокису вуглецю.
 - визначити економічні, політичні та соціальні наслідки введення запропонованої моделі оподаткування;

³¹ Енріко Аав, Ян Лоепрік, Тібор Ханалпі, Чарльз Дженкінсон, Пітер Маллінз, Джон Райан. Україна: Дорожня карта для завершення підготовки Національної стратегії доходів. МВФ. Липень 2023 року.

- визначити компенсаторні механізми, які необхідно задіяти для підтримки екологічної реформи та зниження негативного впливу для суб'єктів господарювання та домогосподарств.
2. Визначити графік впровадження змін до екологічного та податкового законодавства на підставі розробленої моделі.

4.3.8. Реформування законодавства щодо рентних платежів

4.3.8(а) Реформування рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України

Проблеми, які потребують вирішення:

Платниками рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України є загальні користувачі радіочастотного ресурсу України, визначені законодавством про радіочастотний ресурс, яким надано право користуватися радіочастотним ресурсом України в межах виділеної частини смуг радіочастот загального користування на підставі відповідних ліцензій та/або дозволів (статті 254 Податкового кодексу України). Протягом 2022–2023 років в Україні було зареєстровано шість платників рентної плати за користування радіочастотним ресурсом (стільниковий зв'язок). За 2022 рік від них надійшло 2 198,6 млн грн, а за 9 місяців 2023 року було сплачено 1 609,5 млн гривень.

Об'єктом оподаткування рентною платою за користування радіочастотним ресурсом України є ширина смуги радіочастот, яка зазначена у відповідному дозвільному документі на користування радіочастотним ресурсом України або експлуатацію радіоелектронного засобу та випромінювального пристрою, що сформувало систему декларування податкових зобов'язань з рентної плати – окремо для кожного дозвільного документу.

Ставки рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України встановлюються із застосуванням понижувальних та підвищувальних коефіцієнтів (підпункт 254.4 статті 254 Податкового кодексу України), які свого часу було запроваджено у 2015 році за ініціативою НКРЗІ (в подальшому – НКЕК) з метою стимулювання операторів телекомунікацій до обміну обмеженим радіочастотним ресурсом для забезпечення технічних можливостей впровадження новітніх радіотехнологій (зокрема, радіотехнології четвертого покоління – LTE). Але на теперішній час за інформацією НКЕК основна функція цих коефіцієнтів вже виконана.

Отже, збереження коефіцієнтів залишить невирішеними наступні проблеми:

- застосування різних фактичних ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом створює дискримінаційні умови оподаткування та непрозорий механізм визначення податкових зобов'язань для платників в межах однієї і тієї ж галузі;
- наявна система коефіцієнтів є складною для обчислення рентної плати платниками податків та перевірки правильності її розрахунку контролюючими органами, що не виправдано ускладнює адміністрування зазначеного податку;
- податкові органи позбавлені можливості здійснювати оцінку заходу державної підтримки щодо раціонального використання радіочастотного ресурсу України з огляду на відсутність методологічної основи та належних даних для її проведення.

Натомість, очікується, що у разі відміни усіх підвищувальних та понижувальних коефіцієнтів, що застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом додаткові надходження до державного бюджету складатимуть близько 56,3 млн грн на рік.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для вирішення вищезазначених проблем необхідно вжити наступних заходів:

1. Протягом 2024 року: забезпечити скасування усіх підвищуючих та понижуючих коефіцієнтів, які застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом для стільникового зв'язку.

4.3.8(b) Реформування режиму оподаткування видобувного сектору

Проблеми, які потребують вирішення:

Податковим кодексом України передбачено оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування природного газу, ставки якої встановлено в залежності від глибини залягання покладів та фактичної ціни реалізації газу.

З метою стимулювання збільшення видобутку природного газу в Україні з 1 січня 2018 року було запроваджено понижені ставки рентної плати за користування надрами для газу природного, видобутого з нових свердловин у розмірі 12 % (з покладів глибиною до 5 000 м) та 6 % (з покладів глибиною понад 5 000 м).

В подальшому, з 1 березня 2022 року механізм державної підтримки переглянуто шляхом встановлення диференційованих ставок ренти для газу природного, видобутого з нових свердловин, у такому розмірі (в порівнянні із загальним розміром ставок):

Таблиця 4.18. Ставки ренти для газу природного, видобутого з нових свердловин згідно Податкового кодексу України

Умови застосування ставки	Ставка, %	
	загальна	для нових свердловин
З покладів, які повністю або частково залягають на глибині до 5 000 метрів		
Якщо фактична ціна реалізації газу становить 150 дол. США або менше за 1 000 куб. м	14,5	6,0
Якщо фактична ціна реалізації газу є більшою за 150 дол. США та не перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м	29,0	12,0
Якщо фактична ціна реалізації газу перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м:		
від частини фактичної вартості газу у розмірі 400 дол. США за 1 000 куб. м та	29,0	12,0
від частини фактичної ціни реалізації газу, що перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м	65,0	36,0
З покладів, які повністю або частково залягають на глибині понад 5 000 метрів		
Якщо фактична ціна реалізації газу становить 150 дол. США або менше за 1 000 куб. м	7,0	3,0
Якщо фактична ціна реалізації газу є більшою за 150 дол. США та не перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м	14,0	6,0
Якщо фактична ціна реалізації газу перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м:		
від частини фактичної вартості газу у розмірі 400 дол. США за 1 000 куб. м та	14,0	6,0
від частини фактичної ціни реалізації газу, що перевищує 400 дол. США за 1 000 куб. м	31,0	18,0

Джерело: підпункт 252.20 статті 252 Податкового кодексу України.

В цілях оподаткування під фактичною ціною реалізації газу природного розуміється максимальна ціна на природний газ, що склалась за податковий період на внутрішньому ринку України, яка щомісячно публікується Мінекономіки на офіційному вебсайті. При цьому, для газу, який реалізується для побутових споживачів, фактичною ціною вважається ціна, визначена у відповідних договорах купівлі-продажу газу між платником рентної плати та НАК «Нафтогаз України».

З метою застосування стимулюючих ставок рентної плати Податковий кодекс України доповнено визначенням терміну «нова свердловина», що передбачає свердловину, буріння якої розпочато від денної поверхні суходолу (рівня нуль метрів згідно з проектом свердловини) після 01 січня 2018 року, що підтверджується актом про введення в експлуатацію бурової установки.

Водночас, законодавчо не було встановлено часового обмеження, протягом якого такі свердловини вважаються новими.

Таким чином, свердловини, що були пробурені після 01 січня 2018 року, можуть вважатися новими в цілях оподаткування рентною платою протягом всього періоду їх функціонування, а отже видобутий із таких свердловин газ оподатковуватиметься за пільговими ставками рентної плати, що негативно впливає на надходження до бюджету.

Такий підхід створює дискримінаційні умови в оподаткуванні рентною платою природного газу, видобутого із «старих» свердловин, що оподатковується за вищими ставками рентної плати.

Отже існує необхідність перегляду періоду застосування пільгового режиму оподаткування видобутку газу з нових свердловин, до моменту настання рентабельного видобутку, із встановленням максимального граничного періоду, протягом якого свердловини можуть вважатися новими, що вимагає законодавчих змін.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року розробити законодавчі зміни щодо обмеження часу від дати введення в експлуатацію свердловини, протягом якого свердловини вважаються новими в цілях оподаткування рентною платою.
2. У післявоєнний період за участі профільних центральних органів виконавчої влади із залученням допомоги міжнародних партнерів з розвитку буде здійснено аналіз та оцінювання оподаткування видобувних галузей у відповідності до потреб післявоєнної відбудови країни. Зокрема, визначити чи є чинні фіскальні режими ефективними:
 - забезпечити достатні стимули для інвестування в сектор, включаючи його відновлення;
 - забезпечити державі справедливую частку доходів від видобування корисних копалин.

4.3.9. Посилення функцій органів місцевого самоврядування в частині адміністрування податків, які зараховуються до місцевих бюджетів

Проблеми, які потребують вирішення:

Ефективне вирішення завдань і функцій органами місцевого самоврядування (далі – ОМС) неможливе без економічної основи, важливим елементом якої є доходи місцевих бюджетів. В Україні обліковується 1 952 місцевих бюджети, наповнення яких в основному відбувається частково за рахунок місцевих податків та зборів (єдиний податок, податок на

нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плата за землю, тощо) та частково за рахунок розподілення загальнодержавних податків та зборів (ПДФО, ПнП, акцизний податок з реалізації суб'єктами господарювання роздрібною торгівлі підакцизних товарів, плата за користування надрами для видобування корисних копалин місцевого значення).

У 2021 році (тобто в довоєнний період, який є більш релевантним) надходження місцевих податків і зборів в структурі загальних податкових надходжень становили всього 6,2 %, але в структурі податкових надходжень місцевих бюджетів місцеві податки і збори становлять близько 26 %. Тобто, незважаючи на те, що роль місцевих податків та зборів у структурі податкових надходжень є незначною, для місцевих бюджетів надходження від місцевих податків і зборів є достатньо вагомими.

Слід зазначити, що ОМС, реалізуючи право, надане Законом України «Про місцеве самоврядування в Україні» та Податковим кодексом, з огляду на зовнішні і внутрішні фактори, що впливають на розвиток відповідних територій, мають можливість своїми рішеннями встановлювати ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та по платі за землю в діапазоні від «0» до максимально встановлених Кодексом розмірів і надавати пільги із сплати цих податків для окремих категорій платників, а також самостійно приймають рішення щодо доцільності запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, на своїй території.

Таблиця 4.19. Структура наповнення місцевих бюджетів від неподаткових надходжень та податкових надходжень в розрізі місцевих та загальнодержавних податків в динаміці за декілька років

Назва платежу	2021		2022		2023 (9 місяців)	
	сума	%	сума	%	сума	%
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	7 820,8	2,1	7 118,9	1,7	6 887,4	1,9
Плата за землю (земельний податок та орендна плата)	35 263,6	9,3	29 568,4	7,1	25 687,0	7,1
Транспортний податок	158,4	0,0	103,5	0,0	110,7	0,0
Збір за місця за паркування транспортних засобів	127,0	0,0	101,8	0,0	110,6	0,0
Туристичний збір	244,0	0,1	186,4	0,0	143,1	0,0
Єдиний податок	46 282,4	12,2	47 226,1	11,3	40 245,2	11,1
Разом надходження від місцевих податків та зборів	89 896,6	23,8	84 305,1	20,1	73 184,0	20,2
Разом надходження від загальнодержавних податків та зборів	256 816,6	67,9	309 155,6	73,9	260 166,1	71,9
Разом інші надходження до місцевих бюджетів	31 300,1	8,3	24 928,5	6,0	28 616,8	7,9
Всього надходження до місцевих бюджетів	378 013,3	100,0	418 389,2	100,0	361 966,9	100,0

Джерело: дані Мінфіну.

Однак, ОМС не мають можливості впливати на процес адміністрування бюджетоутворюючих для них податків, який повністю на сьогодні знаходиться у сфері повноважень податкових органів.

Відповідно, формування значної частини власних доходів місцевих бюджетів знаходиться у прямій залежності від того, наскільки ефективно ОМС можуть

організувати весь комплекс робіт по запровадженню та мобілізації місцевих податків і зборів, що обумовлюється зокрема тим, що:

- 1) не всі наявні майнові об'єкти підпадають під оподаткування у зв'язку із не відображенням таких об'єктів у відповідних державних реєстрах, які є єдиним джерелом інформації щодо бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та плати за землю;
- 2) адміністрування майнових податків є достатньо затратним, але не достатньо ефективним з точки зору наповнення зведеного бюджету і є вагомим лише виключно для відповідного місцевого бюджету. У зв'язку з цим адміністрування місцевих майнових податків податковими органами відбувається за залишковим принципом, тобто, не достатньо ефективно, що є дестимулюючим фактором для органів місцевого самоврядування;
- 3) ОМС не мають законних можливостей впливати на покращення процесів адміністрування місцевих майнових податків, зібрана ними інформація за Законом не є підставою для початку перевірки фактично власника, або користувача майна, що не було оподатковано належним чином.

Важливим кроком до наповнення місцевих бюджетів є наповнення інформаційних баз інформацією про об'єкти оподаткування місцевими податками і зборами, у тому числі шляхом перенесення архівної інформації з паперових носіїв про зареєстровані до 1 січня 2013 року права власності на майно.

Проблеми фінансової автономії місцевого самоврядування та наповнення місцевих бюджетів напряду залежать від належного законодавчого регулювання такої фінансової самостійності бюджетів місцевого самоврядування, яке перш за все полягає у наданні органам місцевого самоврядування відповідних повноважень з адміністрування на власній території місцевих податків і зборів, перевірки даних, наповнення державних реєстрів, які містять інформацію про речові права на майно, які є підставою для нарахування місцевих податків і зборів, зменшення випадків незаконного ухилення від їх сплати, що дозволить забезпечити потреби місцевого розвитку.

Від належного й своєчасного здійснення вищезазначених дій та заходів напряду залежить фінансова самостійність місцевих бюджетів, ефективність діяльності органів місцевого самоврядування.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Реформа адміністрування майнових податків повинна призвести до підвищення впливу ОМС на процедури нарахування та збору податків та зборів, за рахунок яких наповнюються місцеві бюджети відповідних громад. Підвищення ролі ОМС в процедурах адміністрування місцевих бюджетоутворюючих податків і зборів повинно відбуватися через розширення повноважень та можливостей ОМС та надання їм доступу до податкової інформації, щодо об'єктів та суб'єктів оподаткування місцевими майновими податками, підвищити юридичну значимість інформації, що збирається ОМС, для організації контрольної-перевірочної роботи податкових органів, стимулювати ОМС щодо забезпечення наповнення та актуалізації даних державних реєстрів, які містять інформацію про речові права на майно.

Подальша реалізація реформи адміністрування місцевих податків та зборів здійснюватиметься шляхом виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024 року: підготовка законодавчих змін щодо надання додаткових повноважень ОМС в частині адміністрування місцевих податків і зборів.

2. Протягом 2024–2025 років: встановлення в законодавчому порядку обов'язку ОМС провести інвентаризацію об'єктів нерухомого майна та земельних ділянок на предмет їх наявності в державних реєстрах, як об'єктів оподаткування майновими податками.
3. Протягом 2024–2025 років: законодавче закріплення повноважень ОМС щодо наповнення інформаційних баз Мінюсту інформацією про зареєстровані об'єкти та власників нерухомого майна, перенесеною з паперових носіїв, що міститься в архівах ОМС.
4. Постійно, починаючи з 2024 року: законодавче закріплення обов'язку Мін'юсту щодо актуалізації даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно на підставі наданої ОМС інформації про зареєстровані об'єкти та власників нерухомого майна.
5. Постійно, починаючи з 2024 року: законодавче закріплення права ОМС щодо доступу до інформаційних баз ДПС щодо об'єктів та суб'єктів оподаткування місцевими податками і зборами, зареєстрованими на території відповідних місцевих громад.
6. Постійно, починаючи з 2024 року: встановлення законодавчих підстав для проведення перевірки контролюючими органами на підставі зібраної ОМС інформації щодо власників або користувачів нерухомого майна, яке не було оподатковано належним чином.

4.3.10. Удосконалення законодавства щодо оподаткування нерухомого майна

Проблеми, які потребують вирішення:

На сьогодні оподаткування майна в Україні не повною мірою відображає ринкові умови господарювання, які існують в Україні і відповідно не забезпечує достатнього обсягу надходжень до місцевих бюджетів від цього податку. Так, надходження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у 2021 році становили 8,7 % у загальній сумі надходжень місцевих податків і зборів, або 2,2 % у загальній сумі податкових надходжень до місцевих бюджетів.

Це пов'язано з тим, що діюча система оподаткування об'єктів нерухомого майна базується на площі об'єктів нерухомості, виходячи з мінімального розміру заробітної плати. Диференціація розміру податку на нерухоме майно здійснюється за ставками податку, які встановлюються органами місцевого самоврядування.

При діючій системі оподаткування при рівних ставках з однакової площі об'єкту нерухомості власники сплачують однакову суму податку, незалежно від місцезнаходження таких об'єктів чи то, елітне майно в центрі міста чи то, яке знаходиться на околицях міста або в селах, що носить несправедливий характер і створює нерівні умови оподаткування.

Така модель оподаткування не забезпечує принцип справедливості оподаткування, оскільки не враховує всіх факторів, які характеризують об'єкт нерухомості, а саме: його місцезнаходження, рік побудови, технічні характеристики, а отже не відображає реальну ринкову вартість таких об'єктів (будівель, споруд).

Більш справедливою моделлю оподаткування може стати запровадження оподаткування нерухомого майна, виходячи з його оціночної вартості, що дозволить уникнути дискримінаційного підходу в оподаткуванні власників майна та забезпечить об'єктивне податкове навантаження, а також сприятиме збільшенню надходжень податку до місцевих бюджетів.

Однак для запровадження нової моделі оподаткування на сьогодні є ряд стримуючих факторів. Так, наразі:

- не сформований в повному обсязі Державний реєстр речових прав на нерухоме майно;
- відсутній інститут оцінки нерухомого майна;
- відсутній орган, на який покладені функції щодо проведення оцінки об'єктів нерухомості для цілей оподаткування (на сьогодні проведення оцінки вартості об'єктів нерухомості здійснюється виключно приватними оцінювачами за рахунок замовників такої оцінки при здійсненні цивільно-правових відносин);
- відсутня методика проведення такої оцінки та чіткі нормативи, за якими можна оцінювати стан і реальну, ринкову вартість тієї чи іншої будівлі і яку можна застосовувати для цілей оподаткування.

Таким чином, запровадження оподаткування нерухомого майна, виходячи з оціночної вартості неможливе без реалізації ряду заходів, які повинні передувати такій реформі.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024–2025 років: розробка та затвердження нормативно-правового акту, який визначатиме правові засади та механізм здійснення оцінки майна, яка відображатиме поточну ринкову вартість об'єктів нерухомості та яку можна буде використовувати в цілях оподаткування майна, включаючи заходи щодо зменшення можливостей для корупції в процесі оцінки.
2. Протягом 2026–2027 років: здійснення оцінки об'єктів нерухомості, які містяться в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно;
3. Протягом 2027 року: наповнення інформаційної бази щодо оціночної вартості об'єктів нерухомості.
4. Протягом 2027–2028 років: розробка моделі оподаткування об'єктів нерухомого майна, виходячи з їх оціночної вартості.

4.3.11. Запровадження єдиного підходу до надання податкових пільг

Проблеми, які потребують вирішення:

Податкові пільги є одним з елементів податкової політики, застосування яких має як економічну, так і соціальну мету. Відповідно до Закону України «Про державну допомогу суб'єктам господарювання» надання податкових пільг віднесено до форм, у яких може реалізовуватися державна допомога. В 2013 році податкові пільги було розподілені на два види: 1) пільги, що є втратами доходів бюджету та 2) інші пільги.

Отримання платниками податків ряду податкових пільг щороку призводить до втрат бюджету (оцінка здійснюється на базі звітних даних ДПС щодо обсягів пільгового оподаткування за даними поданої податкової звітності платників) (таблиця 4.20). Так, втрати державного та місцевих бюджетів від надання податкових пільг збільшилися з 41,9 млрд грн у 2019 році до понад 76,3 млрд грн у 2022 році. Найбільший обсяг коштів, який залишається у бізнесу через надання податкових пільг, припадає на ПДВ. У 2021 році пільги з цього податку вартували для бюджету країни 35,8 млрд грн, у 2022 році – 58,9 млрд гривень. Друга за «вагою» пільга – з податку на майно. Цей податок сплачується до місцевих бюджетів, відповідно – і втрати від надання пільг несуть саме місцеві бюджети. За 3 роки обсяг цієї пільги збільшився з 9,2 млрд грн до 15,8 млрд гривень.

Таблиця 4.20. Втрати доходів бюджету від надання пільг з податків і зборів
(млн грн)

Податкова пільга, що є втратою бюджету	2019 рік		2020 рік		2021 рік		2022 рік		2023 (6 місяців)	
	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%
ПнП	1 725,9	4,12	2 079,6	4,91	1 779,6	3,49	1 610,4	2,11	1 338,4	2,33
ПДВ	30 926,6	73,83	26 926,9	63,63	35 811,6	70,18	58 910,2	77,18	38 283,3	66,55
Податок на майно	9 230,1	22,04	13 315,0	31,41	13 428,0	26,32	15 811,3	20,71	17 906,2	31,12
Збір за місяця для паркування транспортних засобів	4,7	0,01	1,0	0,02	5,2	0,01	0,4	>0,01	0,04	>0,01
Туристичний збір	0,5	>0,01	0,1	>0,01	0,8	>0,01	0,8	>0,01	0,4	>0,01
Разом	41887,8	100	42322,6	100	51025,2	100	76333,1	100	57528,1	100

Джерело: дані ДПС.

Що стосується галузевого розподілу, то за шість місяців 2023 року від загальної суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, 28,6 % пільг отримані суб'єктами господарювання, які здійснюють діяльність у сфері оптової, роздрібною торгівлі. Другою за обсягами отриманих податкових пільг є діяльність у сфері охорони здоров'я та надання соціальної допомоги (25,0 %) (таблиця 4.21). До галузей, суб'єкти господарювання яких отримали значну частину податкових пільг, увійшли, зокрема, освіта, переробна промисловість, транспорт.

Таблиця 4.21. Зведена інформація про суми податкових пільг, що є втратами доходів бюджету, у розрізі кодів видів економічної діяльності (станом на 1 липня 2023 року)

Назва виду діяльності за КВЕД	Кількість пільговиків	Кількість отриманих пільг	Сума податкових пільг, млн грн
Сільське господарство, лісове господарство та рибне господарство	111	1 158	738,12
Добувна промисловість і розроблення кар'єрів	21	49	25,01
Переробна промисловість	657	2 830	5 375,30
Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	89	2 563	162,88
Водопостачання; каналізація, поводження з відходами	335	3 116	205,88
Будівництво	181	749	362,78
Оптова та роздрібно торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів	2 118	10 743	16 463,26
Транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність	255	1 875	1 321,64
Тимчасове розміщування й організація харчування	212	686	123,51
Інформація та телекомунікації	379	1 985	324,67
Фінансова та страхова діяльність	103	426	1 153,87

Назва виду діяльності за КВЕД	Кількість пільговиків	Кількість отриманих пільг	Сума податкових пільг, млн грн
Операції з нерухомим майном	473	1 663	208,06
Професійна, наукова та технічна діяльність	769	5 148	2 136,97
Діяльність у сфері адміністративного та допоміжного обслуговування	1 838	9 270	4 199,97
Державне управління й оборона; обов'язкове соціальне страхування	3 115	61 574	3 917,08
Освіта	5 153	16 302	5 395,51
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	3 572	22 582	14 383,60
Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок	695	2 363	923,17
Надання інших видів послуг	427	949	106,94
Всього по Україні	20 503	146 031	57 528,21

Джерело: дані ДПС.

Отримані галузеві пільги за своїм визначенням або носять соціальний характер і спрямовані на кінцевого споживача послуг, або запроваджувалися для стимулювання економічної діяльності у певній галузі. Проте, згідно з міжнародними дослідженнями пільги не є оптимальним інструментом стимулювання економічної активності. Основні аргументи проти такого стимулювання наступні: (i) стимули є спотвореними, несправедливими і, як правило, надлишковими; (ii) вони розширюють можливості для уникнення та ухилення від сплати податків; (iii) стимули ускладнюють адміністрування податків; і (iv) вони призводять до втрати бюджетних доходів³². Податкові пільги, зазвичай не вважаються належною податковою політикою і, як правило, є економічно виправданими лише за наявності зовнішніх факторів³³.

Можна виділити наступні недоліки, характерні для всього обсягу наявних податкових пільг:

1. В Україні відсутня державна політика з надання податкових пільг, яка б визначала принципи та правила їх надання, а також попередню оцінку майбутніх втрат та вигід запропонованого стимулу та оцінку його впливу на доходи бюджету.
2. Учасники законодавчого процесу часто розглядаються податкові преференції як найпростіший (і «обов'язковий») інструмент стимулювання, що за відсутності стратегічного підходу до визначення потреб економіки, призводить до того, що пільги застосовуються до видів діяльності, які не є цільовими.
3. Щодо великої кількості пільг на момент їх запровадження не обмежувалися часові рамки, передбачався тривалий період їх застосування (більше 5 років), або, якщо обмеження були встановлені, – мало місце відтермінування періоду їх скасування.
4. Відсутність моніторингу впливу наданих податкових стимулів на економічну активність платників податків призводить до того, що пільга перетворюється на джерело прибутку для одержувача, без жодної суспільної користі, але із втратами для бюджету.

³² Платформа для співпраці з питань оподаткування: МВФ, ОЕСР, ООН, Група Світового банку. Варіанти ефективного та раціонального використання країнами з низьким рівнем доходу податкових стимулів для інвестицій – інструменти для оцінки податкових стимулів. Жовтень 2015 року.

³³ Енріко Аав, Ян Лоєпрік, Тібор Ханалпі, Чарльз Дженкінсон, Пітер Маллінз, Джон Райан. Україна: Дорожня карта для завершення підготовки Національної стратегії доходів. МВФ. Липень 2023 року.

5. При запровадженні пільги не оцінюється складність її адміністрування як податковими органами, так і платниками податків; витрати ресурсів на розробку підзаконних нормативно-правових актів, змін до ІТ систем (зокрема, створення та ведення реєстрів), роз'яснення нових правил, можуть бути значними.
6. В контексті євроінтеграційного курсу України збереження окремих податкових стимулів буде суперечити законодавству ЄС щодо регулювання державної допомоги та Директивам ЄС в частині оподаткування (особливо щодо ПнП та ПДВ).

З огляду на зазначене вище, необхідно провести інвентаризацію наявних в Україні податкових пільг та стимулів, надати оцінку їх ефективності. Результатом такого аналізу має стати рішення про збереження чи негайне або поступове скасування пільги³⁴. При цьому не всі пільги можуть бути легко скасовані, оскільки частина з них має соціальну спрямованість (очікується, що запит суспільства та бізнесу про впровадження таких пільг будуть збільшуватися, з огляду на потреби, пов'язані із веденням військових дій, лікуванням поранених, енергетичною безпекою). Враховуючи, що потенціал будь-якої преференції обмежений максимальною сумою, яка не сплачується до бюджету у порівнянні із загальними умовами, державна політика з надання податкових пільг має визначити як пріоритет відмову від окремих загальних звільнень на користь адресності допомоги (прямі дотації), де це можливо.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. До кінця червня 2024 року – із залученням профільних міністерств провести інвентаризацію наявних в Україні податкових пільг та стимулів, надати оцінку їх ефективності та обґрунтованості часових рамок їх дії, розробити єдиний підхід до застосування податкових стимулів у періоді з 2025 до 2030 років та план реформування податкового законодавства щодо впровадження такого підходу. Зазначений план має враховувати:
 - заходи щодо перегляду спеціальних режимів оподаткування як визначено підрозділами 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування», 4.3.3(а) «Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу» та 4.3.5 «Гармонізація із законодавством ЄС щодо ПДВ» відповідно;
 - перегляд преференцій, які суперечать законодавству ЄС щодо регулювання державної допомоги.
2. Протягом 2024 року – закріпити на рівні нормативно правових актів вимоги до постійного моніторингу податкових преференцій, оцінки ефективності та розміру втрат, бюджету а також щодо відкритості інформації щодо їх одержувачів (удосконалення інструментів звітності про податкові витрати).
3. Протягом 2025–2029 років – поступово впроваджувати визначені планом заходи щодо єдиного підходу до застосування податкових стимулів та механізми моніторингу.

³⁴ Регулярні (ex-post) оцінки та положення про закінчення терміну дії звільнень можуть допомогти відсіяти неефективні режими податкових стимулів, забезпечуючи ефективне використання державних коштів. Наприклад, податкові пільги можна запровадити на тимчасовій основі, щоб можна було оцінити їхні витрати та вигоди перед тим, як поновити режим на тимчасовій основі або зробити його постійним. Перевага такого підходу полягає в тому, що неефективні режими, тобто такі, що спричиняють бюджетні витрати без адекватної вигоди, можуть бути скасовані без додаткових законодавчих ініціатив

4. Перегляд пільг з ПДФО з метою їх раціоналізації та впорядкування буде здійснюватися в рамках виконання заходів, визначених підрозділом 4.3.2 «Зміна моделі оподаткування доходів фізичних осіб»

4.3.12. Використання збалансованих стимулів для розвитку переробної промисловості

Проблеми, які потребують вирішення:

Від стану промисловості, ступеня її руйнації і збереження як у галузевому, так і у регіональному вимірах, напряду залежить швидкість і якість повоєнного відновлення економіки України. Ця НСДУ підкреслює необхідність залучення в рівній мірі як іноземних, так і вітчизняних інвестицій не тільки для цілей відбудови, але і в більш загальному сенсі для стимулювання економічного зростання і створення робочих місць. При цьому, питання повоєнного відновлення промисловості не повинно розглядатися лише у контексті повернення виробництва до довоєнних характеристик. Таке відновлення має відкрити можливості для створення в Україні сучасної, розвиненої промисловості у технологічному та організаційному плані.

За даними Організації Об'єднаних Націй з промислового розвитку (UNIDO) Україна має критично малу частку переробної промисловості у ВВП в порівнянні з сусідніми країнами. Так само частка середньо- та високотехнологічної промисловості в Україні в 1,5–2 рази нижча за аналогічний показник лідерів промислового розвитку Європи (таблицю 4.22). З таблиці також добре видно наскільки низьким є показник доданої вартості у переробній промисловості на душу населення (майже в 10 разів у порівнянні з Польщею і більше ніж, у 30 разів – у порівнянні з Німеччиною).

Таблиця 4.22. Порівняння показники індустріального розвитку

Рік	Україна	Польща	Словаччина	Чехія	Румунія	Угорщина	Туреччина	Німеччина	Ірландія
Частка доданої вартості у переробній промисловості у ВВП, %									
2022	9,7	16,6	19,9	24,5	18,4	18,7	17,7	20,0	41,9
2021	11,4	16,2	19,4	24,0	18,3	18,2	17,5	19,9	39,4
2020	11,5	17,0	18,6	23,7	18,1	17,9	16,5	19,5	36,5
2019	11,8	17,0	21,1	25,3	19,0	18,6	16,3	20,4	31,4
2018	12,0	17,3	20,1	24,9	20,0	19,2	16,8	20,9	32,5
Частка доданої вартості середньо- та високотехнологічної промисловості у загальній доданій вартості, %									
2020	32,7	33,3	52,8	52,4	44,4	53,3	36,7	61,3	54,8
2019	31,8	32,3	51,2	51,8	41,0	51,7	35,8	60,4	54,8
2018	27,4	32,2	49,5	51,5	42,8	51,5	33,7	59,9	54,5
Додана вартість у переробній промисловості на душу населення (у постійних цінах 2015 року), долари США									
2022	173	2 607	3 540	5 052	2 166	2 963	2 479	8 669	41 783
2021	265	2 530	3 528	4 824	2 092	2 830	2 339	8 483	35 365
2020	257	2 475	3 270	4 587	1 954	2 588	1 990	8 082	29 079
2019	271	2 523	3 856	5 174	2 116	2 804	1 940	8 810	23 831
2018	267	2 459	3 588	4 944	2 141	2 754	2 005	8 950	23 680

Джерело: дані UNIDO: <https://stat.unido.org/>

При цьому, за даними Мінекономіки, частка сировинних позицій в структурі експорту стабільно перевищувала 50 %, а внаслідок агресії російської федерації ця частка зросла на фоні руйнування промислового потенціалу та загального скорочення експорту. За повідомленням Офісу з розвитку підприємництва та експорту найбільш експортованими товарами у 2022 році серед секторів були агро- та харчова продукція, що становить 53 % від загального експорту товарів. Також значні обсяги експорту становлять метали – 13,6 %. Третім був сектор мінеральних продуктів – 9,8 %.

Таким чином, саме розвиток переробної промисловості може стати рушієм відновлення промислового потенціалу України і підтримка переробної промисловості вже заявлена як один із пріоритетів державної політики. Прикладом цього є режим «Інвестиння», перевагами якого можуть скористатися інвестори, які планують здійснювати діяльність в сфері переробної промисловості. Втім, цей режим доступний лише для проектів із значними інвестиціями (від 20 млн євро) і тривалістю реалізації до 5 років (таблиця 4.10).

Також реалізовано урядовий проект «Робота», який передбачає серед іншого надання грантів для розвитку підприємств у розмірі до 8 млн гривень. Кошти по цьому гранту є цільовими, їх можна витратити лише для придбання основних засобів виробництва (верстати, технологічне обладнання), а також на покриття витрат з доставки та введення в експлуатацію. За повідомленням Мінекономіки з початку запровадження програми Україна підтримала переробну галузь грантами на 2,5 млрд гривень.

При цьому, наявні в Україні програми є або недоступними або неефективними для середніх за розміром підприємств, що певною мірою порушує конкурентність та рівність доступу до державної підтримки в межах однієї і тієї ж галузі.

Тут слід зазначити, що будь-яка державна підтримка потребує виваженого підходу. У дослідженнях ОЕСР наводяться приклади практичних ситуацій, коли неправильний вибір способів державної підтримки виробників (надання значних сум грантів, податкових пільг та запозичень за ставками, нижчими за ринкові) мав в довгостроковій перспективі негативні наслідки для всієї галузі.³⁵ Дослідження ОЕСР вказують на те, що державна підтримка має бути:

- пропорційною до масштабу проблеми, яку вона покликана вирішити (наприклад, провали ринку);
- обмеженою в часі, наприклад, шляхом встановлення кінцевого терміну дії;
- спрямованою на тих, хто її найбільше потребує, щоб мінімізувати непередбачувані ефекти;
- недискримінаційною на основі місцевого контенту або резидентства материнської компанії;
- прозорою через публікацію відповідної інформації урядом.

В свою чергу, у дослідженнях ООН наголошується на тому, що рішення про те, чи інвестувати і куди інвестувати, залежить від багатьох факторів (вставка 4.8). При цьому податкові міркування є лише одним із них. Більше того, іноземний інвестор вирішує як слід структурувати діяльність, щоб мінімізувати податкові зобов'язання не лише на рівні країни, а і на глобальному рівні.³⁶ Отже, податкова політика відіграє певну роль у заохоченні інвестицій, але не обов'язково потребує (нових) стимулів.

³⁵ ОЕСР. Державна підтримка в промислових секторах: Узагальнюючий звіт. Квітень 2023 року.

³⁶ ООН, Міжамериканський центр податкових адміністрацій. Розробка та оцінка податкових стимулів у країнах, що розвиваються. 2018 рік.

Реформи, що пропонуються в цій НСДУ, дозволять усунути наявні невідповідності у доступі до наявних податкових стимулів для всіх платників податків в межах однієї сфери діяльності, незалежно від їх розміру чи джерела інвестицій. Наприклад, як зазначено у підрозділі 4.3.3(а) «Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу», чинні пільгові режими щодо ПнП (в тому числі в межах режиму «Інвест-няня») слід переглянути, зважаючи на запровадження правил Глобального мінімального податку (ГМП). Натомість пропонується запровадити механізм миттєвої амортизації, який надасть доступ до цього виду підтримки для всіх учасників галузі. При цьому перелік активів, на який поширюється цей механізм може бути визначений з огляду на виробничу специфіку та потреби галузі, що дозволить досягти максимального ефекту підтримки та збалансувати вартість такої підтримки для бюджету.

Вставка 4.8.

Неподаткові фактори, що впливають на інвестиційні рішення

- Послідовна та стабільна макроекономічна та фіскальна політика.
- Політична стабільність.
- Належна фізична, фінансова, правова та інституційна інфраструктура.
- Ефективне, прозоре та підзвітне державне управління.
- Кваліфікована робоча сила та гнучкий трудовий кодекс, що регулює відносини між роботодавцем та працівником.
- Наявність адекватних механізмів вирішення спорів.
- Правила обміну іноземної валюти та можливість репатріації прибутків.
- Мовні та культурні умови.
- Характеристики ринків факторів виробництва та товарів – їх розмір та ефективність.

В свою чергу, поступове впровадження заходів щодо реформування ССО (підрозділ 4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування») в довгостроковій перспективі повністю виключить розбіжності, які породжуються різними податковими системами, а також суттєво зменшить негативний вплив факторів тіньової економіки на прозорий бізнес через спотворення конкурентного середовища.

Також, для забезпечення збалансованості стимулів для розвитку переробної промисловості важливо, щоб була проведена оцінка наявних податкових пільг, як описано у підрозділі (підрозділ 4.3.11 «Запровадження єдиного підходу до надання податкових пільг»), а будь які стимулюючі заходи щодо ПДВ не повинні суперечити реалізації євроінтеграційного курсу в післявоєнній Україні (зокрема, підрозділ 4.3.5 «Гармонізація із законодавством ЄС щодо ПДВ»).

Важливо, що наявні стимулюючі режими після їх оцінки можуть бути модернізовані або переглянуті таким чином, щоб вони стали придатними для підтримки промисловості в різних сегментах і забезпечили рівні можливості для інвестиції внутрішніх та зовнішніх, незалежно від їх розміру. В рамках обговорення шляхів модернізації можуть розглядатися інструменти, які не містять ризиків втрати бюджетних надходжень. Наприклад, це може бути дозвіл на відтермінування платежів (запровадження вексельної форми розрахунків) для тих податків, де це може бути прийнятним і не суперечить зобов'язанням України по узгодженню законодавства із законодавством ЄС.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року після завершення заходів, визначених підрозділом 4.3.11 «Запровадження єдиного підходу до надання податкових пільг» із залученням профільних центральних органів виконавчої влади та міжнародних партнерів з розвитку:
 - оцінити збалансованість пакета державної підтримки, який надається сектору переробної промисловості, з врахуванням всього спектру факторів, що впливають на прийняття інвестиційних рішень та визначити, яку роль у такому пакеті відіграють саме заходи податкового стимулювання, з огляду на кінцеву мету надання підтримки; після цього
 - оцінити використання існуючих заходів податкового стимулювання, пов'язаних з інвестиціями та їх недоліки, з огляду на їх ефективність для сектору переробної промисловості та досягнення кінцевої мети надання підтримки (в тому числі міжнародного контексту, як визначено підрозділом 4.3.3(a) «Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу»); після цього
 - визначити шляхи модернізації існуючих заходів податкового стимулювання, які дозволять забезпечити їх рівну доступність для інвесторів внутрішніх та зовнішніх, незалежно від розміру інвестицій; в подальшому
 - застосовувати цей алгоритм для оцінки доцільності запровадження нових або модернізації чинних заходів податкового стимулювання.

4.3.13. Врегулювання обороту віртуальних активів в Україні

Проблеми, які потребують вирішення:

Останніми роками обсяги використання криптоактивів зростають і змінюють підходи як до проведення розрахунків так і способів інвестицій. Через їхній швидкий розвиток для опису цих активів наразі використовується різна термінологія, що ще більше посилює потребу в надійній класифікації, на якій можна будувати регулювання і, зрештою, оподаткування.

Хоча наразі не існує узгодженого на міжнародному рівні стандартного визначення, віртуальні активи, згідно з визначенням Групи розробки фінансових заходів боротьби з відмиванням грошей³⁷, визначаються як «цифрове представлення вартості, якою можна торгувати або передавати в цифровому вигляді, і яку можна використовувати для платежів або інвестицій». Однак ключовим для визначення віртуальних активів є їх функціонування за допомогою використання технології розділеного реєстру (DLT) чи іншої подібної технології, що дозволяє їх випуск, переказ та зберігання децентралізовано, без необхідності залучення традиційних фінансових посередників або централізованих адміністраторів. Класифікація віртуальних активів, що була запропонована ОЕСР у 2020 році, поділяє їх на три категорії залежно від способу використання:³⁸

- Платіжні токени (або віртуальні валюти), які мають функціонувати подібно до традиційних фіатних валют, тобто є законним платіжним засобом, що підтримується урядом країни-емітента;
- Токени цінних паперів, які розроблені як торговельний актив, що використовується для інвестиційних цілей і класифікується як цінний папір;

³⁷ Міжнародна група з протидії відмиванню брудних грошей (ФАТФ). Оновлене керівництво з ризик-орієнтованого підходу до віртуальних активів та постачальників послуг з віртуальних активів. 2021 рік.

³⁸ ОЕСР. Оподаткування віртуальних валют: Огляд податкових режимів та нових питань податкової політики. 2020 рік.

– Утилітні токени, що полегшують обмін або доступ до певних товарів чи послуг.

Оподаткування віртуальних активів є предметом постійних дискусій на національному та міжнародному рівнях. Багато країн G20 та ОЕСР у кращому випадку надають лише часткові рекомендації, а найкращі регуляторні практики ще не з'явилися. Водночас в ЄС в рамках робочих груп щодо змін до Директиви № 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року «Про загальну систему податку на додану вартість», вже ведеться робота над підходом до оподаткування ПДВ операцій з віртуальними активами, з огляду на специфіку їх окремих видів, таких як взаємозамінні токени (non-fungible tokens), що можуть використовуватись як цифрове посилання на об'єкти інтелектуальної власності.

Втім, безумовно ключовим питанням в формулюванні виважених підходів до податкової політики є можливості для податкових органів отримувати якісну інформацію для здійснення належного контролю.

В червні 2023 року Комітет з фіскальних питань ОЕСР затвердив «Систему звітності про криптоактиви» (CARF) та поправки до Загального стандарту звітності (CRS), а також відповідні коментарі та рамки обміну інформацією, які тепер у сукупності представляють міжнародні стандарти автоматичного обміну інформацією з податкових питань³⁹. CARF передбачає автоматичний обмін податковою інформацією про криптоактиви і був розроблений для того, щоб впоратися зі стрімким зростанням ринку криптоактивів і гарантувати, що нещодавні досягнення у сфері глобальної податкової прозорості не будуть поступово нівельовані.

У вересні 2023 року Глобальний форум ОЕСР офіційно розпочав роботу над створенням необхідних рамок для забезпечення широкої імплементації CARF. Мандат «Групи CARF» полягає у виконанні наступних завдань:

- Запровадити процес прийняття юрисдикціями зобов'язань щодо імплементації CARF;
- Встановити відповідні терміни реалізації CARF;
- Встановити процес і критерії для визначення «відповідних юрисдикцій» по відношенню до CARF;
- Визначити відповідні механізми для моніторингу виконання зобов'язань після їх прийняття;
- Забезпечення форуму для дискусій щодо реалізації CARF з метою підвищення обізнаності та розуміння CARF, а також сприяння поширенню інформації та матеріалів серед широкого кола членів Глобального форуму ОЕСР.

В свою чергу Парламент ЄС схвалив Регламент (ЄС) № 2023/1114 від 31 травня 2023 року про ринки криптоактивів (Markets in Crypto-Assets Regulation (MiCA), далі – Регламент MiCA). Цей нормативно-правовий акт покликаний допомогти впорядкувати технологію розподіленого реєстру та регулювання віртуальних активів в ЄС, одночасно захищаючи користувачів та інвесторів. Зокрема, Регламентом MiCA надано чітке визначення основних термінологічних понять на ринку віртуальних активів, класифікацію віртуальних активів та послуг щодо віртуальних активів, які надаються професійними постачальниками таких послуг, а також визначено чітке розмежування повноважень щодо регулювання ринку віртуальних активів між компетентними органами, з одночасним врегулюванням питання боротьби із зловживаннями на ринку віртуальних активів, через встановлення вимог до публічної пропозиції окремих видів віртуальних активів, а також допуску до торгів.

³⁹ ОЕСР. Міжнародні стандарти автоматичного обміну інформацією в податкових питаннях: Система звітності про крипто-активи та оновлення до Загального стандарту звітності 2023 року.

А у жовтні 2023 року були внесені зміни до Директиви Ради ЄС від 15 лютого 2011 року № 2023/2226 «Про адміністративне співробітництво», які передбачають створення системи звітності, яка вимагатиме від постачальників послуг з криптоактивів звітувати про транзакції, здійснені клієнтами з ЄС (далі – Правила DAC8). Це допоможе податковим органам відстежувати торгівлю криптоактивами та отримані доходи, тим самим знижуючи ризик податкового шахрайства та ухилення від сплати податків.

Передбачається, що обмін інформацією про криптоактиви між країнами-членами ЄС набуде чинності з 2026 року. Відповідно до Правил DAC8, перелік віртуальних активів, щодо яких має здійснюватися обмін податковою інформацією, має визначитись відповідно до Регламенту MiCA. Передаватимуться також податкові ідентифікаційні номери (ПІН) зацікавлених осіб. Для цього Єврокомісія планує розробити IT-інструмент для перевірки ПІН. До 31 грудня 2025 року Єврокомісія має намір створити центральний реєстр, доступ до якого матимуть лише органи влади країн-членів та сама Єврокомісія. До 1 січня 2026 року також планується прийняття стандартних форм для обміну інформацією.

Наразі в Україні прийнято Закон від 17 лютого 2022 року № 2074-IX «Про віртуальні активи», для якого передбачено, що він набирає чинності з дня набрання чинності законом України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами. Розробка правил оподаткування віртуальних активів в Україні має відбуватися у відповідності із описаними вище ініціативами, зважаючи на євроінтеграційний курс України, участі України у Глобальному форумі ОЕСР та вже здійснені ініціативи кроки у напрямку приєднання до систем автоматичного обміну інформацією для податкових цілей (підрозділ 4.2.2(d) «Обмін інформацією для податкових цілей»)

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

1. Протягом 2024 року із залученням міжнародних партнерів з розвитку провести аналіз різних варіантів оподаткування віртуальних активів, можливих в українському контексті, з метою розробки керівних принципів узгоджених правилами ЄС щодо обміну інформацією (DAC8) та ініціативами Глобального форуму ОЕСР. Ці керівні принципи будуть основою для розробки проекту закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами.

5. Питання митної політики та митного адміністрування

5.1. Умови впровадження реформ та їх послідовність

У сучасних умовах євроінтеграційного вибору України, який безумовно пов'язаний із системними перетвореннями в усіх сферах державного управління є необхідність переосмислення засад та шляхів діяльності Держмитслужби, яка є невід'ємною складовою органів державної влади України, що забезпечує стан економічної та безпекової стабільності в країні.

Серед заходів з реформування митної політики та митного адміністрування, є три ключові реформи, від успішного та повного виконання яких залежить можливість досягнення стратегічних цілей, передбачених НСДУ:

- виконання заходів, визначених підпунктом 5.2.1 «Посилення антикорупційних заходів та підвищення довіри до митних органів» в частині дотримання режиму, законності та правопорядку в зонах митного контролю, визначення додаткових умов проходження державної служби та наділення підрозділів внутрішньої безпеки Держмитслужби можливістю застосування ОРД для викриття випадків залучення посадових осіб Держмитслужби до протиправної діяльності та сприяння порушенням митного законодавства;
- завершення гармонізації митного законодавства України із законодавством ЄС, передбачене підпунктом 5.3.2 «Гармонізація митного законодавства України до законодавства ЄС»;
- побудова сучасних, гнучких, надійних, сервісно-орієнтованих інформаційно-комунікаційних систем, заміна та модернізація застарілих функціонуючих систем з урахуванням передових міжнародних практик, що базуються на законодавстві ЄС, оновлених положеннях Митного кодексу України, орієнтованих на спрощення та гармонізацію митних процедур та сучасне технічне оснащення пунктів пропуску для оптимізації їх роботи (скануючі системи, системи інтелектуального відеоконтролю, вагові комплекси) в рамках виконання підпункту 5.2.5 «Розвиток ІТ та забезпечення технічними засобами митного контролю».

5.2. Зміст заходів митного адміністрування

5.2.1. Посилення антикорупційних заходів та підвищення довіри до митних органів

Проблеми, які потребують вирішення:

Метою Антикорупційної програми Держмитслужби на 2023–2025 роки є удосконалення системи запобігання і протидії корупції у Держмитслужбі, забезпечення злагодженості антикорупційної діяльності в її апараті та територіальних органах, впровадження механізмів прозорості, доброчесності, зниження корупційних ризиків у її діяльності. Для досягнення мети є потреба у забезпеченні безперервності виконання заходів Антикорупційної програми Держмитслужби, визначення пріоритетів виконання програми та оцінки їх ефективності.

Для усунення (мінімізації) корупційних ризиків також необхідне:

- наділення підрозділів внутрішньої безпеки Держмитслужби можливістю застосування ОРД для викриття випадків залучення працівників Держмитслужби до протиправної діяльності та сприяння порушенням митного законодавства;
- дотримання режиму, законності та правопорядку в зонах митного контролю;

– визначення додаткових умов проходження державної служби, зокрема:

- проходження посадовими особами митних органів психофізіологічного дослідження із застосуванням поліграфа з метою отримання уточнюючої інформації для з'ясування ступеня її достовірності та повноти, отримання додаткових відомостей, які можуть використовуватися в службовій діяльності Держмитслужби та є важливим елементом антикорупційної складової;
- проходження посадовими особами митних органів контрольних заходів з питань дотримання принципу доброчесності при проходженні державної служби;
- здійснення ротації за рішенням суб'єкта призначення, оскільки такий механізм необхідний для запобігання корупційним проявам, недопущення виникнення сталих зв'язків із суб'єктами ЗЕД, встановленню тривалих корупційних мереж або особистих стосунків з місцевими громадами, які можуть вплинути на судження про посадових осіб;

– фіксації робочого процесу посадових осіб митних органів за допомогою натільних відеокамер для зниження корупційних ризиків в пунктах пропуску та для захисту честі і гідності посадових осіб митних органів.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Впровадження механізмів прозорості, доброчесності та усунення (мінімізації) корупційних ризиків у діяльності Держмитслужби передбачає виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024–2025 років: виконання Антикорупційної програми Держмитслужби.
2. Протягом 2024–2026 років: надання повноважень на проведення ОРД підрозділам внутрішньої безпеки Держмитслужби.
3. Протягом 2024–2026 років: запровадження особливих умов проходження державної служби в митних органах та зміцнення доброчесності.
4. Протягом 2024–2027 років: запровадження експерименту із використання натільних відеокамер при виконанні митних формальностей.

5.2.2. Підтримка та співпраця з бізнесом

Проблеми, які потребують вирішення:

Несприятливі та непередбачувані умови для ЗЕД потребують забезпечення ефективності та вибіркової митного контролю, прискорення митного оформлення, оптимізації здійснення контрольних функцій Держмитслужби шляхом фокусування на ризикових операціях та контролі за якістю виконання митних формальностей, підвищення якості сервісних функцій Держмитслужби шляхом надання своєчасних та вичерпних консультацій з митних питань, оперативного реагування на звернення громадян та суб'єктів ЗЕД, розширення використання національної програми АЕО та системи спрощень, подолання негативного іміджу митних органів в очах суспільства.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Посилення підтримки бізнесу, забезпечення більш тісної співпраці та комунікацій передбачає виконання наступних заходів:

1. Протягом 2025–2026 років: розвиток комплексної служби підтримки бізнесу (HelpDesk).

2. Постійно, починаючи з 2024 року: розвиток програми АЕО, системи надання авторизацій на застосування спрощень.
3. Протягом 2024–2026 років: підвищення довіри бізнесу та громадськості, створення позитивного іміджу Держмитслужби.
4. Протягом 2024–2027 років: забезпечення балансу контрольних заходів та спрощення процедур.
5. Протягом 2024–2027 років: забезпечення єдиного підходу до митного оформлення товарів в митних органах України.

5.2.3. Розвиток міжнародного митного співробітництва

Проблеми, які потребують вирішення:

Покращення безпекової, фіскальної та правоохоронної функцій Держмитслужби, підвищення ефективності митного контролю, збільшення надходжень від митних платежів та зменшення переміщення через митний кордон заборонених товарів, прискорення митних процедур в пунктах пропуску, забезпечення ритмічності роботи пунктів пропуску та прогнозованості часу перетину кордону вимагає вирішення питань:

- налагодження обміну попередньою митною інформацією про товари та транспортні засоби для прискорення їх переміщення вантажів через кордон, перевірки законності зовнішньоекономічних операцій, митної вартості товарів, виявлення ризикових зовнішньоекономічних операцій та посилення заходів щодо боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил;
- запровадження спільного контролю у пунктах пропуску, що дозволить збільшити їх пропускну спроможність;
- перегляду домовленостей з суміжними країнами щодо кількості транспортних засобів, які мають синхронно переміщуватися через пункти пропуску (впровадження системи раннього повідомлення про виникнення надзвичайних ситуацій);
- подальшого розширення застосування процедури спільного транзиту шляхом залучення підприємств для надання авторизацій на застосування транзитних спрощень.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Розвиток міжнародного митного співробітництва передбачає виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024–2029 років: забезпечення обміну попередньою митною інформацією з іншими країнами.
2. Протягом 2024–2027 років: запровадження процедур здійснення спільного контролю в пунктах пропуску з суміжними країнами.
3. Протягом 2024–2025 років: створення або оновлення систем раннього попередження про надзвичайні ситуації на кордоні.
4. Протягом 2024–2027 років: підвищення рівня використання процедури спільного транзиту.

5.2.4. Інституційний розвиток митних органів

Проблеми, які потребують вирішення:

Інституційна слабкість, недостатній рівень матеріально-технічного забезпечення митних органів погіршує якість виконання основних функцій Держмитслужбою та підвищує корупційні ризики.

На даний час в Україні реалізується європейська концепція єдиної юридичної особи для Держмитслужби. В рамках реалізації цієї концепції Держмитслужба виділяє ключові ініціативи для посилення власної інституційної спроможності.

Для створення ефективної та добросесної митниці важливе значення має перегляд структури оплати праці.

Забезпечення фінансування програми заробітних плат має здійснюватися у розмірі достатньому для утримання митних органів, виходячи із вартості для держави операцій з митного оформлення товарів, пропуску громадян, транспорту та макропрогнозних показників на відповідний рік.

Крім того, є необхідність відновлення інституту атестації для посилення та підтримання на належному рівні кваліфікації і добросесності посадових осіб митних органів, посилення кадрового потенціалу Держмитслужби.

Необхідним є й перевірка посадових осіб митних органів на добросесність шляхом застосування поліграфу.

Також пріоритетом є підвищення керованості організаційної структури Держмитслужби через створення нової системи оцінки ефективності роботи шляхом впровадження каскадваної системи ключових показників ефективності, яка розкривається з верхнього рівня апарату Держмитслужби на показники територіальних митних органів та відображається в очікуваних показниках ефективності конкретної посадової особи митних органів.

Потребує вирішення питання розвитку управління ризиками в сфері пост-митного контролю, проведення документальних перевірок.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Загальне підвищення ефективності діяльності Держмитслужби, зниження корупційних ризиків в митній сфері, оперативне управління персоналом, покращення підзвітності та керованості роботи, оптимізація основних робочих процесів, збільшення надходжень від митних платежів передбачає виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024–2027 років: забезпечення підвищення заробітної плати посадових осіб митних органів до ринкового рівня.
2. Протягом 2024–2025 років: запровадження нової системи ключових показників ефективності (КПІ) для Держмитслужби та ІТ-рішення для автоматизації моніторингу їх виконання.
3. Протягом 2024 року: реалізація Стратегії управління персоналом Держмитслужби.
4. Протягом 2024–2025 років: підвищення ефективності пост-митного контролю, проведення документальних перевірок та інших заходів з метою дотримання вимог законодавства України з питань митної справи.

5.2.5. Розвиток ІТ та забезпечення технічними засобами митного контролю

Проблеми, які потребують вирішення:

Недостатній рівень матеріально-технічного забезпечення митних органів та автоматизації митних процедур погіршує якість виконання Держмитслужбою основних функцій, підвищує корупційні ризики та збільшує витрати часу на проведення митного контролю та оформлення.

З метою збільшення пропускної спроможності пунктів пропуску та для зменшення часу на проходження митних процедур і мінімізації впливу людського фактору під час здійснення митного контролю необхідно забезпечити посадових осіб митних органів технічними засобами митного контролю.

Інструментальний контроль транспортних засобів забезпечує істотне зменшення часу, необхідного на проведення огляду з метою встановлення відповідності товарів, які в них містяться, товарам, задекларованим до переміщення через митний кордон, а отже, збільшення пропускної спроможності у пунктах пропуску.

Сучасне технічне оснащення пунктів пропуску для оптимізації їх роботи (скануючі системи, системи інтелектуального відеоконтролю, вагові комплекси) є також умовою збільшення товарообігу з країнами ЄС та відновлення економіки зі збереженням належного контролю. Забезпечення надійності виявлення, зокрема й на виїзд з України до країн ЄС, контрабанди товарів та різних видів пов'язаних з нею правопорушень є ключовим завданням для Держмитслужби.

Розвиток і утримання митної інфраструктури потребує значного фінансування. Станом на листопад 2023 року у митницях Держмитслужби обліковується 6 806 одиниць технічних засобів митного контролю, з них у працездатному стані знаходиться 4 959 одиниць обладнання (або 73 % від загальної кількості), із яких 1670 одиниць (або 33 %) морально застаріли (експлуатуються 10 років та більше). Для першочергового забезпечення пунктів пропуску технічними засобами митного контролю орієнтовно необхідно – 352,2 млн євро, з них на скануючі системи різних типів – 273,6 млн євро, на ваги – 0,9 млн євро, на системи відеоконтролю – 69,5 млн євро.

У свою чергу, розвиток митної інфраструктури напряму пов'язаний з цифровізацією Держмитслужби.

У зв'язку з отриманням Україною статусу кандидата на вступ до ЄС основним завданням на цьому етапі є синхронізація принципів роботи у більшості галузей із країнами ЄС.

Забезпечення якісно нових, зручних, надійних та прискорених процесів здійснення митної справи в Україні, які базуються на передових міжнародних практиках та рекомендаціях, може бути досягнуто шляхом побудови сучасних, гнучких, надійних, сервісно-орієнтованих інформаційно-комунікаційних систем, заміни та модернізації застарілих функціонуючих систем з урахуванням передових міжнародних практик, що базуються на законодавстві ЄС, оновлених положеннях МКУ, орієнтованих на спрощення та гармонізацію митних процедур, створення ефективного та прозорого торговельного середовища, покращення позиції України у світових рейтингах, пов'язаних із легкістю ведення бізнесу.

Для цього потрібне формування дорожньої карти цифрової трансформації та розвитку Держмитслужби у вигляді стратегічного плану.

Побудова безперервного процесу підвищення кваліфікації співробітників, формування методології розробки та впровадження програмних продуктів, що базується

на сучасних проектних підходах у сфері інформаційних технологій, цифрових трансформацій і цифровізації, забезпечення неперервності надання сервісно-орієнтовних послуг та мінімізації людського фактору у прийнятті рішень також повинні бути враховані при стратегічному плануванні.

Необхідним є підвищення якості та функціональності інформаційних систем Держмитслужби, удосконалення процесів їх створення, модернізації та підтримки, підвищення рівня захищеності від кіберзагроз шляхом стандартизації та уніфікації процедур.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Підвищення якості та функціональності інформаційних систем Держмитслужби, удосконалення процесів їх створення, модернізації та підтримки, підвищення рівня захищеності від кіберзагроз шляхом стандартизації та уніфікації процедур, технічне оснащення пунктів пропуску для оптимізації їх роботи передбачає виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024–2028 років: розвиток ІТ та діджиталізація Держмитслужби.
2. Протягом 2024–2028 років: удосконалення управління інформаційними системами та технологіями Держмитслужби.
3. Протягом 2024–2029 років: розробка та впровадження нових ІТ-систем, сумісних з ІТ-рішеннями ЄС.
4. Протягом 2024–2028 років: забезпечення митних органів необхідною кількістю технічних засобів митного контролю (сканери, ваги, системи відеоконтролю).

5.3. Зміст заходів митної політики

5.3.1. Пільгове оподаткування при імпорті

Проблеми, які потребують вирішення:

Значна частка товарів, які на сьогодні імпортуються в Україну, оформлюються із застосуванням пільг, що негативно впливає на обсяг надходження митних платежів.

За дев'ять місяців 2023 року митними органами здійснено митне оформлення товарів зі звільненням від оподаткування митними платежами із застосуванням 93-х податкових преференцій.

Не всі преференції є податковими пільгами, значна частина митних платежів нарахована умовно як наслідок застосування спеціальних митних процедур, таких як наприклад митний режим переробки, проте поряд із умовно нарахованими митними платежами і пільгами, які направлені на забезпечення обороноздатності України та надання відсічі російській військовій агресії, залишаються низка пільгових режимів, від яких можливо поступово відмовляться.

З урахуванням проведеного аналізу застосування у поточному році пільг, передбачених законодавством при митному оформленні товарів, визначено наступні поточні проблеми пільгового оподаткування товарів, що ввозяться в Україну:

- не визначеність законами конкретного переліку документів, що є підставами для надання пільг при ввезенні товарів;
- не передбачення деякими законами, якими встановлено пільги, порядку контролю за цільовим використанням товарів;
- відсутність належних обґрунтувань з боку ініціаторів введення пільг;

- не подання фінансових розрахунків бюджетних втрат при підготовці законопроектів;
- відсутність системності введення пільг на державному рівні (хаотичність прийняття, невизначеність точних переліків необхідних товарів, поширення діючих пільг на нетипові групи товарів);
- введення мораторію на проведення документальних перевірок митними органами.

При опрацюванні законопроектів, що направлені на встановлення нових пільг зі сплати митних платежів, просліджується тенденція невиконання приписів Бюджетного кодексу України.

Так, відповідно до частини першої статті 27 Бюджетного кодексу України та частини третьої статті 91 Регламенту Верховної Ради України, затвердженого Законом України від 10 лютого 2010 року № 1861-VI, до законопроекту, прийняття якого призведе до зміни показників бюджету, суб'єкт права законодавчої ініціативи зобов'язаний додати фінансово-економічне обґрунтування (включаючи відповідні розрахунки). Якщо такі зміни показників бюджету передбачають зменшення надходжень бюджету та/або збільшення витрат бюджету, до законопроекту подаються пропозиції змін до законодавчих актів України щодо скорочення витрат бюджету та/або джерел додаткових надходжень бюджету для досягнення збалансованості бюджету.

При цьому пояснювальні записки до значної кількості законопроектів, що надходять на опрацювання від їх розробників, не містять фінансово-економічного обґрунтування (включаючи відповідні розрахунки) щодо можливих втрат державного бюджету від ненадходження митних платежів, відсутні також пропозиції змін до законодавчих актів України щодо скорочення витрат бюджету та/або джерел додаткових надходжень бюджету для досягнення його збалансованості внаслідок прийняття законопроектів.

Разом з цим, відповідно до зобов'язань України в рамках Меморандуму про економічну та фінансову політику від 19 червня 2023 року та впровадження заходів, спрямованих на забезпечення надійного бюджету 2023 року та утримання від будь-якої податкової політики, що може негативно вплинути на базу податкових надходжень у 2023 році та надалі, розширення підстав для надання пільг зі сплати митних платежів (окрім пільг, пов'язаних з ввезенням товарів оборонного призначення) не повинно відбуватися.

За результатами аналізу законодавчо встановлених пільг зі сплати митних платежів, які не впливають із міжнародних договірних зобов'язань України, умовно можна виокремити декілька блоків податкових пільг:

- пільги оборонного призначення;
- пільги, пов'язані із ввезенням лікарських засобів та медичних виробів;
- пільги, пов'язані із ввезенням технічної та гуманітарної допомоги;
- пільги, пов'язані із ввезенням товарів для певних промислових галузей;
- пільги, пов'язані із ввезенням сировини для вироблення підакцизних товарів;
- пільги, пов'язані із ввезенням певних категорій товарів.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Збільшення надходжень з митних платежів до бюджету можна очікувати за результатами вжиття ряду наступних заходів:

1. Постійно: підвищити ефективність контролю за правомірністю застосування звільнень від сплати митних платежів та використанням товарів за кінцевим (цільовим) призначенням;
2. У 2024 році: скасувати мораторій на проведення документальних перевірок митними органами;
3. Протягом 2024–2027 років: розширити застосування процедури кінцевого використання як одного з механізмів надання пільг при імпорті товарів та поширення пільгового оподаткування в рамках процедури кінцевого використання на інші види податків, зокрема, ПДВ та акцизний податок;
4. Протягом 2024–2026 років: забезпечити гармонізацію з вимогами ЄС моделі пільгового оподаткування товарів митними платежами;
5. Протягом 2024–2030 років: вдосконалити IT-рішення, що пов'язані з оподаткуванням товарів.

5.3.2. Гармонізація митного законодавства України до законодавства ЄС

Проблеми, які потребують вирішення:

Наближення митного законодавства України до актів права ЄС здійснюється на виконання зобов'язань України в рамках Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони (далі – Угода про асоціацію), в частині наближення митного законодавства України до митного законодавства ЄС згідно з Додатком XV до цієї Угоди та з урахуванням необхідності забезпечення відповідності критеріям країни-кандидата на вступ до ЄС.

Згідно висновків Європейської комісії у звітах за лютий та листопад 2023 року найвищий рівень готовності України по розділах *acquis* ЄС (хороший рівень підготовки) забезпечено, зокрема, по розділу 29 «Митний союз».

Митне законодавство України в більшості своїй наближене до *acquis* ЄС, у тому числі у таких важливих сферах, як транзит, АЕО, митна оцінка, країна походження, захист прав інтелектуальної власності.

З метою започаткування міжнародного застосування Нової комп'ютеризованої транзитної системи (NCTS) та розширення системи транзитних спрощень було прийняте відповідне нормативно-правове підґрунтя.

До Митного кодексу України внесені зміни для досягнення європейських стандартів та інтеграції у єдиний митний простір ЄС, зокрема врегульовано процедуру складання митних декларацій на товари, які класифікуються у межах однієї товарної позиції згідно з УКТ ЗЕД, надано можливість користуватися спрощеннями під час здійснення митних формальностей усім надійним підприємствам, а не тільки АЕО, запроваджено механізм, аналогічний тому, що функціонує в ЄС, видання рішень митними органами, оцінки відповідності та моніторингу відповідності, а також правила внесення змін, перегляду, скасування, анулювання рішень та застосування «права бути почутим», запроваджено процедуру кінцевого використання тощо. Також були внесені зміни з питань використання митних декларацій та електронної транзитної системи, передбачених Конвенцією про процедуру спільного транзиту, для здійснення транзиту на умовах Митного кодексу України та зміни з метою приведення порядку визначення країни походження товарів у відповідність із Митним кодексом ЄС та забезпечення реалізації угод України про вільну торгівлю, а також зміни щодо уніфікації до європейських та північноатлантичних стандартів процедур декларування військової техніки та інших товарів.

Також для врахування підходів до класифікації товарів згідно з Комбінованою Номенклатурою ЄС, закріплених у відповідних актах права Європейського Союзу (acquis ЄС) прийнято нову редакцію Митного тарифу України, внесено зміни до порядку ведення Української класифікації товарів ЗЕД та Пояснень до Української класифікації товарів ЗЕД.

Водночас незавершеність гармонізації національного законодавства України до митного законодавства ЄС, що уповільнює євроінтеграцію та приєднання до ЄС, недостатня практична реалізація вже запроваджених в Україні європейських практик у сфері митного контролю та митних процедур не сприяють переорієнтації ЗЕД в умовах воєнного стану, наданню інструментів для розвитку внутрішнього виробництва, ускладнюють доступ вітчизняних учасників ЗЕД на європейські та світові ринки, зокрема, як підготовчий крок до єдиного митного простору з ЄС.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Для повної імплементації положень acquis ЄС в рамках виконання зобов'язань за Угодою про асоціацію, підтвердження виконання Україною критеріїв для країни-кандидата на вступ до ЄС у митній сфері, уніфікації проходження митних процедур з ЄС є необхідним виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024–2026 років: розробка нового МКУ.
2. Протягом 2024–2026 років: законодавче врегулювання питань, не охоплених Митним кодексом ЄС.
3. Протягом 2026 року: оцінка відповідності митного законодавства України законодавству ЄС.

5.3.3. Розбудова правоохоронної функції митних органів

Проблеми, які потребують вирішення:

Відповідно до законодавства України за вчинення діянь, пов'язаних з незаконним переміщенням товарів через митний кордон України, настає лише адміністративна відповідальність.

У разі виявлення ознак митного правопорушення митні органи уповноважені скласти протокол про порушення митних правил та здійснити провадження в справі про порушення митних правил в рамках адміністративного провадження.

Водночас на сьогодні нагальним є питання наближення національного законодавства про адміністративну відповідальність за вчинення порушень митних правил до стандартів законодавства країн Європейського Союзу, у тому числі в частині запровадження більш гнучкого механізму притягнення осіб до адміністративної відповідальності за порушення митних правил, забезпечення індивідуалізації адміністративної відповідальності осіб, винних у вчиненні митних правопорушень, а також удосконалення норм, які визначають порядок провадження у справах про порушення митних правил.

Повноваження митних органів України порівняно з іншими правоохоронними органами є значно обмеженими (відсутня можливість негласного збору інформації, оперативного обміну інформацією, у тому числі з митними органами іноземних держав, тощо), що унеможливує якісний збір доказів вчиненого правопорушення. Адміністративне законодавство не передбачає інституту співучасті у разі вчинення правопорушення, у зв'язку з цим фіксується правопорушення, вчинене безпосередньо виконавцем, а інші можливо причетні особи (організатори, посібники, підбурювачі тощо) фактично уникають будь-якої відповідальності.

У разі якщо виявлене правопорушення містить ознаки кримінального діяння, митні органи зобов'язані повідомити про це відповідні правоохоронні органи, які за наявності підстав уповноважені зареєструвати кримінальні провадження.

Ефективність діяльності митних органів може бути значно поліпшена за умови низки додаткових організаційних та нормативно-регуляторних заходів, вжитих на державному рівні.

Одним із першочергових заходів є запровадження кримінальної відповідальності за незаконне переміщення товарів через митний кордон України, у тому числі підакцизних товарів.

Посилення відповідальності за незаконне переміщення товарів, у тому числі підакцизних товарів, через митний кордон України матиме вагомий превентивний та виховний вплив у суспільстві, сприятиме зниженню рівня девіантної поведінки громадян.

Крім того, прогнозованим є те, що криміналізація товарної контрабанди, зважаючи на суворі покарання за її вчинення, стане стримуючим фактором для потенційно несумлінних суб'єктів ЗЕД від порушення законодавства. У свою чергу проведення експортно-імпортних операцій у відповідності до митного законодавства матиме позитивний ефект в частині забезпечення надходження митних платежів у повному обсязі.

Криміналізація відповідальності за незаконне переміщення товарів буде ефективною у поєднанні з наданням митним органам права здійснювати ОРД та проводити досудове розслідування в справах про контрабанду.

На необхідності посилення інституційної спроможності Держмитслужби постійно наголошується представниками Консультативної місії Європейського Союзу в Україні (EUAM), Місії EUBAM, інших міжнародних інституцій.

Всесвітня митна організація в звітах своєї технічної місії в грудні 2022 року та серпні 2023 року зазначила про нагальну необхідність включення Держмитслужби до переліку органів, які здійснюють ОРД та слідчу діяльність.

Як зазначено у звіті МВФ «...в доповнення до криміналізації товарної контрабанди необхідно переглянути роль та повноваження митної служби. Митниця повинна грати центральну роль в виявленні і переслідуванні контрабанди та інших суттєвих злочинів в митній зоні»⁴⁰.

У листопаді 2023 року у своєму звіті Європейська комісія наголосила на тому, що Україна має прийняти законодавство щодо криміналізації товарної контрабанди у великих розмірах та наростити адміністративний потенціал для його застосування. Також Європейською комісією зазначено, що повернення права ОРД Держмитслужбі є необхідним для підвищення її ефективності. Також необхідним є надання митним органам повноважень на проведення слідчих дій у справах про контрабанду.

Можливість виявляти протиправні діяння, пов'язані з контрабандою товарів, у тому числі з використанням оперативно-розшукових заходів, дасть змогу митним органам забезпечити оперативне та якісне розслідування кримінальних правопорушень та притягнення винних осіб до відповідальності. При цьому повноваження на здійснення ОРД сприятимуть виявленню не тільки безпосередніх виконавців, а й організаторів злочинів.

Зосередження в митному органі всього спектру повноважень, починаючи від виявлення, у тому числі шляхом здійснення оперативно-розшукових заходів, продовжуючи документуванням та здійсненням досудового розслідування у

⁴⁰ Енріко Аав, Янош Надь та Урмас Койду. Україна: Митна реформа в Національній стратегії доходів. МВФ. Вересень 2023 року.

кримінальному провадженні, закінчуючи направленням матеріалів справи суду, дасть змогу ефективно протидіяти кримінальним правопорушенням, пов'язаним з незаконним переміщенням товарів.

Реформи, необхідні для вирішення виявлених проблем:

Встановлення кримінальної відповідальності за контрабанду товарів, підвищення безпекової функції Держмитслужби шляхом її перетворення в правоохоронний орган відповідно до міжнародної практики, ефективна боротьба з недобросовісними суб'єктами ЗЕД, усунення дублювання правоохоронних функцій в митній сфері передбачає виконання наступних заходів:

1. Протягом 2024–2025 років: криміналізація контрабанди товарів.
2. Протягом 2024–2027 років: удосконалення системи адміністративної відповідальності за порушення митних правил.
3. Протягом 2024–2027 років: надання митним органам права здійснювати ОРД та проводити досудове розслідування у справах про контрабанду товарів.

6. Впровадження НСДУ

6.1. Фінансове забезпечення реалізації Стратегії

Заходи з реалізації НСДУ здійснюються протягом 2024 – 2030 років за рахунок коштів державного бюджету та інших джерел, не заборонених законодавством, у тому числі міжнародної технічної допомоги.

6.2. Координація, моніторинг і оцінка стану реалізації Стратегії

Координацію дій з реалізації цієї НСДУ здійснює Мінфін. Він є відповідальним за проведення моніторингу реалізації НСДУ, підготовку звітності щодо стану впровадження реформ податкової та митної систем. Відповідальність за здійснення заходів з реалізації НСДУ несуть органи державної влади та місцевого самоврядування (за згодою), визначені виконавцями у індикаторах виконання заходів з її реалізації (операційному плані реалізації стратегії).

Для забезпечення ефективної імплементації реформ у податковій та митній сферах ДПС та Держмитслужба готують плани реформування зазначених служб на 2024 – 2030 роки з визначенням конкретних заходів за напрямками НСДУ та термінів їх реалізації. План реформування Державної податкової служби на 2024 – 2030 роки та План реформування Державної митної служби на 2024 – 2030 роки після їх затвердження відповідним розпорядчим документом є частиною цієї НСДУ.

Органи, відповідальні за здійснення заходів НСДУ, забезпечують своєчасність та достовірність поданих Мінфіну звітів. Звіти повинні містити аналіз діяльності органу, відповідального за здійснення заходів, та змін за рік у відповідних напрямках реалізації НСДУ, аналіз виконання заходів та їх впливу на досягнення визначеної цілі тощо.

Моніторинг стану виконання НСДУ проводиться на постійній основі шляхом узагальнення інформації про стан її реалізації та аналізу ступеня виконання індикаторів у звітному періоді.

У разі потреби, та зокрема, за результатами річного звіту реалізації НСДУ, можуть бути внесені зміни до НСДУ з відповідною зміною Планів реформування Державної податкової служби та Державної митної служби.

Додаток
до Національної стратегії доходів до 2030 року

Індикатори виконання заходів НСДУ (операційний план реалізації стратегії)

Таблиця А.1. Індикатори виконання заходів податкового адміністрування

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
4.2. «Зміст заходів податкового адміністрування»					
4.2.1 «Посилення доброчесності»					
1	4.2.1(а) «Антикорупційна програма та протидія випадкам корупції»	1	ДПС	Забезпечено попередження та усунення корупційних ризиків в діяльності ДПС:	Протягом 2023–2030 років
				– виконано Антикорупційну програму ДПС на 2023–2025 роки та заходи впливу, що визначені Реєстром ризиків;	2023–2025 роки (щороку)
				– оновлено Антикорупційну програму ДПС на 2023–2025 роки відповідно до виявлених нових корупційних ризиків, в тому числі за результатами проведення Глобального опитування;	Один раз на два роки, в разі необхідності частіше
				– впроваджено та оновлено ефективну антикорупційну стратегію, у тому числі розроблено антикорупційні акти та удосконалено податкове законодавства	Один раз на три роки, починаючи з 2026 року
		2	ДПС	Визначено ефективність проведення антикорупційної діяльності ДПС:	Протягом 2024–2026 років
				– внесено зміни до Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки в частині визначення критеріїв результативності та ефективності (за визначеними індикаторами) виконання такої програми;	2024 рік
				– проведено оцінку виконання антикорупційних заходів ДПС відповідно до індикаторів ефективності та результативності;	2026 рік
				– проінформовано громадськість про щорічні результати оцінки виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки та розміщення на вебпорталі ДПС тощо	2026 рік

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		3	ДПС	Розроблено, затверджено та виконано План заходів щодо виконання Антикорупційної програми ДПС на 2023–2025 роки	Протягом 2024–2026 років
		4	ДПС	Розроблено та оприлюднено план заходів щодо усунення недоліків, виявлених за результатами дослідження думки платників податків про антикорупційну діяльність ДПС у межах Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків	Постійно, починаючи з 2025 року (один раз на два роки)
2	4.2.1(б) «Підвищення довіри громадськості та створення позитивного іміджу ДПС»	1	ДПС	Здійснено регулярне вивчення оцінки якості надання послуг та проблем, що виникають в діяльності ДПС та опубліковано результати такого опитування:	Постійно (один раз на два роки), починаючи з 2024
				– проведено Глобальне опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків за підтримки Світового банку у 2024 та 2026 роках;	
				– з 2027 року проведено раз на два роки незалежне опитування щодо оцінки діяльності ДПС;	
				– розміщено на вебпорталі ДПС результати проведених незалежних опитувань	
		2	ДПС	Розроблено методологію оцінки впливу вжитих заходів за результатами виконання плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС	Протягом 2024 року
		3	ДПС	Розроблено та виконано план заходів з підвищення рівня довіри до ДПС щодо врегулювання виявлених проблем в діяльності податкового органу та підвищення рівня довіри до податкової служби за результатами проведених незалежних опитувань	Постійно, починаючи з 2024 року (один раз на два роки)
		4	ДПС	Публічно прозвітовано про результати вжитих заходів виконання плану з підвищення рівня довіри до ДПС:	Постійно (щороку), починаючи з 2025 року
				– розміщено на вебпорталі ДПС звіт про виконання заходів плану з підвищення рівня довіри до ДПС.	
		5	ДПС	Здійснено оцінку впливу вжитих заходів за результатами виконання плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС	Постійно, починаючи з 2025 року
				– проведено оцінку впливу вжитих заходів за результатами виконання плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС;	Щороку

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
				– внесено зміни до плану заходів з підвищення рівня довіри до ДПС за результатами проведеної оцінки, у разі необхідності.	
4.2.2 «Підвищення рівня дотримання податкового законодавства»					
3	4.2.2(а) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)»	1	Мінфін; ДПС	Розроблено, прийнято за погодженням з Мінфіном методологічні документи, а також нормативно-правові та інші законодавчі акти для функціонування системи управління податковими ризиками на основі Концепції СУР	Протягом 2024 року
		2	ДПС; Мінфін	Внесено зміни до організаційної структури ДПС, необхідні для впровадження системи управління податковими ризиками:	Протягом 2024 року
				– створено й введено в дію в ДПС організаційну структуру для реалізації системи управління ризиками.	
				– укомплектовано підрозділ, відповідальний за впровадження податкового комплаєнсу, висококваліфікованими аналітиками, ІТ-фахівцями для забезпечення безперебійного функціонування системи управління податковими ризиками в ДПС;	
				– створено в ДПС Експертну комісію ДПС із застосування системи управління податковими ризиками;	
				– закріплено функції щодо управління податковими ризиками за відповідними структурними підрозділами ДПС, приведено у відповідність положення про підрозділи, посадові інструкції працівників	
		3	ДПС	Сформовано перелік податкових ризиків, здійснено підтримання його в актуальному стані та запроваджено моніторинг ідентифікованих податкових ризиків	Постійно (щороку), починаючи з 2024 року
		4	ДПС	Розроблено, затверджено та впроваджено та переглянуто на щорічній основі у відповідності до Концепції СУР та Порядку функціонування системи управління податковими ризиками у ДПС сегментарні, секторальні плани покращення комплаєнсу	Постійно, починаючи з 2024 року (щороку)
		5	ДПС	Розроблено, затверджено та впроваджено у відповідності до Концепції СУР та Порядку функціонування системи управління податковими ризиками у ДПС загального плану покращення комплаєнсу як комплексного документу щодо ідентифікації, оцінки, аналізу та мінімізації податкових ризиків	Постійно (один раз на два роки), починаючи з 2024 року

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		6	Мінфін; ДПС; Мінекономіки; Мінцифри; Мін'юст	Розроблено зміни до законодавства та підзаконних нормативно-правових актів на підставі висновків, сформованих за результатами опрацювання сегментарних, секторальних планів, загального плану вдосконалення у 2024–2025 роках (у разі виявлення питань, що потребують законодавчого врегулювання)	Протягом 2025–2026 років
		7	ДПС	Розроблено, протестовано та впроваджено інформаційно-технічні засоби підтримки системи управління податковими ризиками, в тому числі спеціалізованої системи (автоматизованої системи управління податковими ризиками), яка має стати допоміжним інструментом для підвищення ефективності та якості процесу виявлення та оцінки податкових ризиків, забезпечуватиме швидку та точну обробку великих обсягів інформації, зменшуватиме вплив людського фактору на процеси прийняття рішень.	Протягом 2024–2028 років
		8	ДПС	Здійснена підтримка зворотного зв'язку із зацікавленими сторонами щодо ефективності системи управління ризиками ДПС з метою виявлення недоліків та негайного їх усунення:	Постійно, починаючи з 2024 року
				— проведено дослідження думки платників податків щодо чинної в ДПС системи управління ризиками (зокрема щодо ефективності та якості контрольно-перевірочної роботи) в межах Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків;	Один раз на два роки
				— здійснено підтримку комунікації із зацікавленими сторонами, зокрема експертним середовищем, платниками податків тощо, шляхом проведення навчальних семінарів, просвітницьких кампаній інформування про підсумки виконання загального плану вдосконалення управління податковими ризиками, сегментарних (секторальних) планів покращення комплаєнсу за звітний період;	Постійно, протягом кожного року
				— здійснено аналіз одержаної інформації на рівні Експертної комісії ДПС, розроблено та впроваджено заходи реагування на виявлені недоліки та підтримання комунікації щодо їх виконання	Щороку
		9	ДПС	Підвищено кваліфікацію персоналу ДПС та професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків з урахуванням вимог системи управління податковими ризиками	Постійно, починаючи з 2024 року (щороку)

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		10	ДПС	Отримано доступ ДПС до банківської таємниці, таємниці надавача платіжних послуг про обсяг та обіг коштів/електронних грошей на рахунках	Протягом 2025–2027 років, після реалізації інших заходів ⁴¹
4	4.2.2(b) «Удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок»	1	ДПС	Удосконалено методики перевірки дотримання платниками податків податкового законодавства в цілому та окремих методик проведення перевірок достовірності, повноти нарахування та сплати податків, зборів (окремо за кожним податком, збором)	Протягом 2023–2027 років
		2	ДПС	Розроблено, протестовано та впроваджено ІТ-рішення для обробки даних стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA), зокрема:	Поступово протягом 2024–2026 років
				– з 2025 року – впроваджено ІТ-рішень для обробки даних SAF-T UA для великих платників податків (запуск у використання системи «Е-аудит»);	
				– з 2027 року – впроваджено ІТ-рішень для обробки даних SAF-T UA для всіх платників податків, які є платниками ПДВ.	
		3	ДПС	Розроблено нові та удосконалено існуючі алгоритми/тести для аналізу даних SAF-T UA	Постійно (щороку)
		4	ДПС	Підвищено кваліфікацію персоналу ДПС та професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків із проведення електронного аудиту. Визначено потреби у підготовці персоналу, підготовлено навчальні програми/програми підвищення кваліфікації, проведено навчання персоналу ДПС роботі в інформаційно-комунікаційній системі «Е-аудит», тощо	Постійно протягом кожного року, починаючи з 2024 року
		5	Мінфін; ДПС; Мінекономіки; Мінцифри; Мін'юст	Підготовлено законодавчі зміни, щодо впровадження Е-аудиту, зокрема, щодо обов'язкового подання усіма великими платниками податків, а в подальшому усіма платниками податку на додану вартість, стандартного аудиторського файлу (SAF-T UA). Внесено зміни до підзаконних нормативно-правових актів з метою їх приведення у відповідність до законодавчих змін	Протягом 2024–2027 років
		6	ДПС	Розроблено програмне забезпечення щодо цифровізації формування матеріалів фактичних перевірок	Протягом 2023–2025 років

⁴¹ Після реалізації заходів щодо побудови, удосконалення системи захисту інформації в ДПС, передбачених підпунктом підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках»)

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		7	ДПС	Підвищено кваліфікацію персоналу ДПС та професійні навички, необхідні для виконання їх посадових обов'язків із цифровізації матеріалів фактичних перевірок. Визначено потреби у підготовці персоналу, підготовлено навчальні програми/програми підвищення кваліфікації	Постійно, починаючи з 2024 року (щороку)
		8	ДПС	Забезпечено підтримку зворотного зв'язку із заінтересованими сторонами щодо удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок з метою виявлення недоліків та їх усунення:	Постійно, починаючи з 2024 року
				— проведено дослідження думки платників податків щодо якості контрольно-перевірочної роботи в ДПС в межах Глобального опитування щодо оцінки діяльності ДПС платниками податків	Один раз на два роки
				— забезпечено комунікацію із зовнішніми заінтересованими сторонами, експертним середовищем, платниками податків тощо шляхом проведення роз'яснювальної кампанії, навчальних семінарів, та популяризації застосування нових методів і підходів до проведення документальних та фактичних перевірок	Постійно, протягом кожного року
5	4.2.2(с) «Автоматизація процедур податкового контролю за трансфертним ціноутворенням»	1	ДПС	Завершено розробку, протестовано та впроваджено ІКС «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення»	Протягом 2024 року
		2	ДПС	Проведено навчання щодо роботи в ІКС «Автоматизована система роботи з великими масивами даних для проведення аналізу ризиків з трансфертного ціноутворення»	Протягом 2024–2025 років
6	4.2.2(d) «Обмін інформацією для податкових цілей»	1	ДПС	Отримано позитивну оцінку Глобального форуму ОЕСР щодо зрілості системи управління інформаційною безпекою	Протягом 2024 року
		2	ДПС	Розроблено, протестовано та впроваджено ІКС «Обмін інформацією з іноземними компетентними органами» з подальшою інтеграцією в ІКС ДПС	Протягом 2024–2026 років
		3	ДПС	Здійснено контроль за поданням платниками податків-резидентами України (материнськими компаніями) звітів в розрізі країн, та забезпечено аналіз повноти і достовірності інформації, наданої у цих звітах	Постійно (щороку), починаючи з 2024 року

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		4	ДПС	Здійснено моніторинг звітів в розрізі країн, отриманих від держав-партнерів, для підвищення рівня податкового контролю	Постійно (щороку) після проходження Глобального форуму ОЕСР
		5	ДПС	Проведено моніторинг звітів про підзвітні рахунки за Загальним стандартом звітності (CRS), отриманих від держав-партнерів, з метою підвищення рівня податкового контролю за податковими зобов'язаннями податкових резидентів України	Постійно (щороку), після проходження Глобального форуму ОЕСР
		6	ДПС	Здійснено контроль за поданням платниками податків-резидентами України (підзвітними фінансовим установами) звітів про підзвітні рахунки за Загальним стандартом звітності (CRS)	Постійно (щороку), після початку здійснення міжнародного обміну звітами про фінансові рахунки із партнерами по обміну
	4.2.2(е) «Удосконалення адміністрування акцизного податку»	1	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Розроблено проекти законів та підзаконних нормативно-правових актів, необхідних для реалізації законодавчого врегулювання відображення даних про власників пального в автоматизованій системі контролю за обігом пального та спирту етилового (СЕА РПСЕ)	Протягом 2024–2025 років
		2	ДПС; Мінфін; Мінцифри	Впроваджено IT-рішення для вдосконалення автоматизованої системи контролю за обігом пального та етилового спирту	Протягом 2024–2025 років
		3	Мінфін; Мінцифри; ДПС; ЦОВВ	Розроблено підзаконні акти щодо впровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах (електронна простежуваність, Закон України від 29 червня 2023 року № 3173-ІХ).	Протягом 2024–2025 років
		4	Мінцифри; ДПС; Мінфін	Впроваджено IT-рішення, необхідні для функціонування Електронної системи контролю за обігом тютюнових виробів, алкогольних напоїв та рідин, що використовуються в електронних сигаретах	Протягом 2024–2025 років
		5	Мінцифри, ДПС;	Забезпечено функціонування Електронної системи контролю за обігом тютюнових виробів, алкогольних напоїв і рідин, що використовуються в електронних сигаретах	Починаючи з 2025 року
8	4.2.2(f) «Усунення проблем із збором, передачею, зберіганням та аналізом даних про проведені розрахункові операції»	1	ДПС; НБУ	Удосконалено технологію передачі даних з РРО до ДПС та забезпечено передачу від СОД РРО до РРО повідомлень про отримання та результати валідації електронних документів	Протягом 2024 року

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		2	Мінфін; Мінцифри; ДПС; Держспецзв'язку	Розроблено зміни до законодавства, спрямовані на удосконалення процедур збору, передачі, зберігання та аналізу даних про проведені розрахункові операції, а також запровадження альтернативного (порівняно з технологією НБУ) способу захисту та передачі до ДПС даних, що формуються РРО	Протягом 2024–2027 років
		3	ДПС	Доопрацьовано ІКС ДПС для забезпечення прийому даних РРО відповідно до нового порядку передачі	Протягом року після запровадження альтернативного порядку передачі даних РРО до ДПС
		4	ДПС	Доопрацьовано ІКС ДПС з метою завершення створення аналітичної складової СОД РРО, а також для виявлення та усунення причин неможливості обробки даних, що надходять від РРО та ПРРО	Протягом 2024 року
9	4.2.2(g) «Покращення роботи з податковим боргом фізичних та юридичних осіб»	1		Удосконалено процедуру стягнення коштів з банківських рахунків боржників, шляхом налагодження інформаційної взаємодії ДПС з Держказначейством та банками щодо направлення електронних платіжних інструкцій (інкасових доручень) на примусове списання (стягнення) коштів з рахунків платника у банках:	Протягом 2024 року
			Мінфін; НБУ; ДПС; Держказначейство	– Розроблено зміни до підзаконних нормативно-правових актів	
			ДПС; Держказначейство	– Розроблено, протестовано та впроваджено механізм електронної взаємодії з надавачами платіжних послуг у процесі формування органами ДПС, надсилання та виконання платіжних інструкцій на примусове списання коштів з рахунків платників податків, які мають податковий борг.	
		2	ДПС	Розроблено, протестовано та впроваджено підсистему «Робота з боргом» ІКС ДПС	Протягом 2024–2025 років
		3	Мінфін; ДПС; Мінекономіки; Мінцифри; Мін'юст	Розроблено зміни до законодавства та підзаконних нормативно-правових актів щодо:	Протягом 2025–2027 років, після реалізації інших заходів ⁴²

⁴² Після реалізації заходів щодо побудови, удосконалення системи захисту інформації в ДПС, передбачених підрозділом 4.2.3(b) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках» та заходів щодо впровадження системи управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиків) та електронного аудиту (Е-аудит), передбачених підрозділами 4.2.2(a) «Управління податковими ризиками (комплаєнс-ризиками)» та 4.2.2(b) «Удосконалення процесів організації та проведення документальних і фактичних перевірок»

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
				– надання податковим органам прав та обов'язків щодо сегментації категорій боржників та пріоритезації погашення податкового боргу платників податків;	
				– надання можливості погашення (стягнення) податкового боргу за рішенням керівника органу ДПС без рішення суду;	
				– посилення адміністративних повноважень податкових органів щодо погашення податкового боргу, арешту рахунків (майна) без рішення суду, тощо;	
				– збільшення строку давності для стягнення податкового боргу (з 3 до 6 років);	
				– запровадження обов'язкового електронного листування з платниками податків з питань, що стосуються повідомлень про наявність податкового боргу та застосування визначених Податковим кодексом України процедур його стягнення;	
				– запровадження безтермінової дії платіжної інструкції (до повного погашення податкового боргу);	
				– спрощення процедури розстрочення та відстрочення податкових зобов'язань/податкового боргу для юридичних та фізичних осіб;	
				– розкриття для органів ДПС банківської таємниці про наявність та рух коштів на рахунках боржника	
		4	ДПС	Удосконалено підсистему «Робота з боргом» ІКС ДПС	Після виконання заходу № 3 цього підрозділу
		5	ДПС	Підвищено кваліфікацію персоналу податкових органів та професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків з урахуванням вимог системи управління податковим боргом.	Постійно, починаючи з 2024 року (щороку)
4.2.3 «Цифровізація та дані»					
10	4.2.3(а) «ІТ-консолідація інформаційних ресурсів та забезпечення їх адміністрування незалежним адміністратором»	1	Мінфін; Держаудитслужба; Держказначейство; Держмитслужба; ДПС; Держфінмоніторинг	Внесено зміни до Стратегії здійснення цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації системи управління державними фінансами на період до 2025 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 17 листопада 2021 № 1467-р та узгоджено цю Стратегію з НСДУ.	Протягом 2024 року

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		2	ДПС; Мінфін	Створено довгостроковий План цифрового розвитку ДПС до 2030 року у відповідності до НСДУ.	Протягом 2024 року
		3	Мінфін; Державна установа «Відкриті публічні фінанси»	Впроваджено систему управління інформаційної безпеки в ІТ-установі, впроваджено стандарт ISO/IEC 27001:2005 та проведено сертифікаційний аудит на відповідність системи управління інформаційної безпеки вимогам стандарту ISO.	Протягом 2024–2025 років
		4	Мінфін; Державна установа «Відкриті публічні фінанси»; Держаудитслужба; Держказначейство; Держмитслужба; ДПС; Держфінмоніторинг	Побудовано єдину інформаційно-комунікаційну систему для суб'єктів системи управління державними фінансами.	Протягом 2024–2025 років
		5	Мінфін; Державна установа «Відкриті публічні фінанси»; Держаудитслужба; Держказначейство; Держмитслужба; ДПС; Держфінмоніторинг	Забезпечено ІТ-консолідацію інформаційних ресурсів суб'єктів системи управління державними фінансами, зокрема ДПС на рівні Мінфіну та забезпечено адміністрування цих інформаційних ресурсів незалежним адміністратором (ІТ-установою).	Протягом 2025–2030 років
11	4.2.3(б) «Безпека використання даних та доступ до інформації про обсяг та обіг коштів платників податків на їх рахунках у банках»	1	Мінфін; ДПС	Розроблено концепцію використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків.	Протягом 2024 року
		2	Мінфін; ДПС	Внесено зміни до законодавства України в частині встановлення правил використання податковими органами (персоніфікованої) деперсоніфікованої інформації про платників податків.	Протягом 2024–2025 років
		3	Мінфін; Державна установа «Відкриті публічні фінанси»; ДПС	Визначено адміністратора ІТ-платформи, яка буде забезпечувати функціонування окремого захищеного контуру.	Протягом 2024 року

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		4	Мінфін; Державна установа «Відкриті публічні фінанси»; ДПС	Створено в єдиній інформаційно-комунікаційній системі системи управління державними фінансами окремого захищеного контуру, з кодуванням (декодуванням) відкритих на сьогодні персональних ідентифікаторів платників податків з метою забезпечення функціонування інформаційних систем контролюючих органів в режимі обробки деперсоніфікованої інформації про таких платників податків.	Протягом 2025–2026 років
12	4.2.3(с) «Інтеграція інформаційно-комунікаційних систем ДПС із системами ЄС»	1	ДПС; Мінфін	Забезпечено інтеграцію з Європейськими системами ПДВ, відшкодування ПДВ, моніторингу руху акцизних товарів.	Протягом 2024–2030 років
		2	ДПС; Мінфін	Забезпечено підключення України до системи безпекового обміну інформацією між податковими адміністраціями країн ЄС.	Протягом 2024–2030 років
		3	ДПС; Мінфін	Забезпечено інтеграцію із системою транскордонних онлайн-продажів В2С, центральною електронною системою платіжної інформації «Central Electronic System of Payment information» (CESOP) для виявлення можливого шахрайства з ПДВ в електронній комерції, що здійснюється продавцями, створеними в інших державах-членах чи країнах, що не входять до ЄС.	Протягом 2024–2030 років
		4	ДПС; Мінфін	Забезпечено інтеграцію з європейською системою моніторингу руху акцизних товарів – «Excise Movement and Control System» (EMCS).	Протягом 2024–2030 років
4.2.4 «Організаційні та кадрові заходи ДПС»					
13	4.2.4(а) «Перегляд організаційної структури ДПС»	1	ДПС; Мінфін	Запроваджено ефективну організаційну структуру, що побудована за функціональним принципом:	Протягом 2024 року
				– здійснено функціональне обстеження ДПС та її територіальних органів;	
				– за результатами проведеного функціонального обстеження затверджено зміни до організаційних структур та штатних розписів апарату ДПС та її територіальних органів з метою оптимізації штатної чисельності;	
				– здійснення аналізу, формування переліку функцій (процесів) ДПС, в тому числі з урахуванням переліку функцій (процесів) з Реєстру ризиків, який є додатком до Антикорупційної програми ДПС на 2023 – 2025 роки, що потребують автоматизації	

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		2	ДПС; Мінфін	Забезпечено гарантії незалежності уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції, впроваджено ефективну систему відомчого контролю стану організації роботи структурних підрозділів ДПС та територіальних органів ДПС:	Протягом 2024 року
				— забезпечено внесення пропозицій щодо зміни граничної чисельності працівників апарату ДПС та територіальних органів ДПС шляхом перерозподілу чисельності за рахунок зменшення чисельності територіальних органів в наслідок ліквідації уповноважених підрозділів з питань запобігання та виявлення корупції та забезпечення відомчого контролю, та збільшено чисельність відповідних підрозділів апарату ДПС, забезпечено їх безпосереднє підпорядкування Голові ДПС;	
				— забезпечено затвердження та погодження з Міністром фінансів змін до структури територіальних органів ДПС;	
				— затверджено зміни до організаційних структур та штатних розписів апарату ДПС та територіальних органів ДПС.	
		3	ДПС; Мінфін	Здійснено регіональну консолідацію окремих структурних підрозділів територіальних органів (ДП) зі зменшенням площ офісних приміщень:	Протягом 2024–2025 років
				здійснено організаційні заходи щодо регіональної консолідації ДП, зокрема затверджено новий перелік ДП, зміни до організаційних структур та штатних розписів територіальних органів ДПС тощо;	
		4	ДПС; Мінфін	Здійснено консолідацію міжрегіональних управлінь ДПС по роботі з великими платниками податків в єдину організаційну структуру: здійснено організаційні заходи щодо консолідації міжрегіональних управлінь по роботі з великими платниками податків, розроблено та погоджено з Міністром фінансів структуру єдиного офісу по роботі з великими платниками податків, затверджено його організаційну структуру та штатний розпис тощо.	Протягом шести місяців після припинення військового стану, але не раніше 2025–2026 років
		5	ДПС	Розроблено та затверджено План відновлення ДПС після припинення/скасування воєнного стану з метою визначення загального переліку дій податкового органу, в тому числі щодо відновлення роботи офісів, які наразі знаходяться на територіях активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях.	Протягом трьох місяців після припинення військового стану
		6	ДПС	Розроблено, затверджено та виконано План інформаційної компанії щодо впровадження та реалізації реформ та управління змінами, як викладено у відповідних підрозділах розділу 4.2 «Зміст заходів податкового адміністрування» з	Постійно, починаючи з 2024 року (щорічно)

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
				метою підвищення рівня довіри громадськості та платників податків до ДПС.	
		7	ДПС	Визначено завдання для державних службовців, які забезпечують розробку (участь у розробці) стратегії розвитку ДПС та плану заходів з її реалізації, та забезпечення їх виконання, у т. ч. щодо виконання НСД.	Протягом місяця після надходження НСДУ до ДПС на виконання
14	4.2.4(б) «Вдосконалення кадрової політики ДПС»	1	ДПС	Визначено потреби у професійному навчанні державних службовців органів ДПС відповідно до індивідуальних програм професійного розвитку державного службовця, підвищено кваліфікацію працівників органів ДПС та розвиток професійних навичок, необхідних для виконання їх посадових обов'язків, у тому числі щодо реалізації реформ та управління змінами, як викладено у відповідних підрозділах розділу 4.2 «Зміст заходів податкового адміністрування».	Постійно, починаючи з 2024 року (щороку)
		2	ДПС	Розроблено та впроваджено модель управління людськими ресурсами на основі компетенцій:	Постійно, починаючи з 2024 (щороку)
				– розроблено та видано розпорядчий документ ДПС щодо затвердження компетенцій (як інструмент для членів конкурсних комісій під час відбору на посади державної служби);	
				– складено індивідуальні програми професійного розвитку державних службовців ДПС з урахуванням затверджених компетенцій;	
				– організовано професійне навчання державних службовців ДПС та оцінювання службової діяльності державних службовців на ДПС основі затверджених компетенцій.	
		3	ДПС; Державний податковий університет	Проведено навчання працівників ДПС на базі Державного податкового університету (відповідно до бюджетного фінансування): розроблено та запроваджено спеціальні професійні (сертифікатні) програми підвищення кваліфікації для державних службовців органів ДПС.	Постійно, починаючи з 2025 року (щороку)
		4	ДПС	Вдосконалено системи управління ефективністю персоналу ДПС:	Протягом 2024–2026 років
				– розроблено, протестовано та впроваджено автоматизований моніторинг виконання завдань і ключових показників ефективності, результативності та якості службової діяльності державних службовців	
		5	ДПС	Удосконалено системи електронного документообігу в ДПС	Протягом 2025–2026 років

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		6	ДПС	Розроблено заходи щодо повернення персоналу, його добору до відновлених офісів, які наразі знаходяться на територіях активних бойових дій та тимчасово окупованих територіях, повернення на роботу працівників ДПС, які наразі призвані на військову службу.	Протягом трьох місяців після припинення військового стану, одночасно з виконанням інших заходів ⁴³
		7	ДПС	Переглянуто завдання і ключові показники ефективності, результативності та якості службової діяльності для державних службовців, які забезпечують розробку (участь у розробці) стратегії розвитку ДПС та плану заходів з її реалізації, та забезпечення їх виконання, у т. ч. щодо виконання НСД.	Упродовж кварталу після надходження НСДУ до ДПС на виконання

⁴³ Одночасно з виконанням заходу щодо розроблення та затвердження Плану відновлення ДПС після припинення/скасування воєнного стану з метою визначення загального переліку дій податкового органу, передбаченого підрозділом 4.2.4(а) «Перегляд організаційної структури ДПС».

Таблиця А.2. Індикатори виконання заходів податкової політики

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
4.3. «Зміст заходів податкової політики»					
4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування»					
1	4.3.1 «Реформа спрощеної системи оподаткування»	1	Мінфін; ДПС	Для юридичних осіб третьої та четвертої груп ССО ставки єдиного податку збільшено до значення, еквівалентного розміру звичайної ставки ПнП.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Друга та третя групи ССО для фізичних осіб-підприємців об'єднані в одну групу.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Для платників ССО об'єднаної другої групи встановлено ставки податку від обсягу отриманого доходу на основі диференційованої шкали для окремих видів діяльності.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Для платників ССО об'єднаної другої групи встановлено обов'язок застосування реєстраторів розрахункових операцій.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Для платників першої групи ССО встановлено ставку податку від обсягу отриманого доходу.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Скорочено перелік видів діяльності, дозволених для участі в першій групі ССО.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Для усіх платників ССО встановлено обов'язок реєстрації в системі оподаткування ПДВ у разі досягнення порогу реєстрації платником ПДВ.	
				Запроваджено обов'язок щодо ведення обліку та документального підтвердження походження товарів.	
				Для селянських фермерських господарств (фізичних осіб) четвертої групи ССО розширено базу оподаткування.	Починаючи з року, у якому буде запроваджено оподаткування землі на основі її масової оцінки

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
4.3.2 «Зміна моделі оподаткування доходів фізичних осіб»					
2	4.3.2 «Зміна моделі оподаткування доходів фізичних осіб»	1	Мінфін; ДПС	Встановлено прогресивну шкалу ставок ПДФО.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Проведено заміну мінімального неоподаткованого доходу на надання персональної соціальної допомоги особам з низьким рівнем доходу.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Пільги з ПДФО, спеціальні умови оподаткування та виключення з податкової бази переглянуто з метою їх раціоналізації та впорядкування.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
				Впроваджено ефективну стимулюючу систему податкових вирахувань (повернень сплачених податків) пов'язаних із витратами платників.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
		2	Мінфін; ДПС	Знівельовані чинники для підміни офіційних трудових відносин цивільно-правовими відносинами із фіктивними самозайнятими особами	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
		3	Мінфін; ДПС	Контролюючим органам надано доступ до банківської інформації про рух коштів на рахунках платників податків.	Через рік після виконання заходів визначених підрозділом 4.2.3(b)
4.3.3 «Удосконалення законодавства щодо оподаткування прибутку підприємств»					
3	4.3.3(a) «Ефективне використання податкових стимулів для заохочення післявоєнної відбудови та реінвестування капіталу»	1	Мінфін; ДПС; Мінекономіки; Мінстратегпром	Переглянуто режими інвестиційного стимулювання з метою скасування пільг з ПнП. Визначено новий підхід, що базується на витратах шляхом запровадження норм щодо повного вирахування витрат (миттєвої амортизації).	Протягом 2024–2025 років
		2	Мінфін; ДПС; Мінекономіки; Мінстратегпром	Визначено перелік активів, щодо яких можуть застосовуватися правила миттєвої амортизації.	Протягом 2024–2025 років

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		3	Мінфін; ДПС; Мінекономіки; Мінстратегпром	Припинено запровадження вузько спрямованих та дорогих інвестиційних податкових пільг. Розглянуто можливість застосування пільги, обмеживши її певним відсотком від загальних податкових зобов'язань платника податків, щоб гарантувати, що ефективні податкові ставки бенефіціарів залишатимуться вище 15 % мінімальної ставки оподаткування.	Протягом 2024–2030 років
4	4.3.3(b) «Приведення правил корпоративного оподаткування у відповідність до законодавства ЄС»	1	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Прийнято Закон України про внесення змін до Податкового кодексу України щодо імплементації правил протидії практикам ухилення від сплати податків, які мають безпосередній вплив на функціонування ринку ЄС і України (імплементація Директиви ATAD), та підзаконні нормативно-правові акти.	Протягом 2024–2025 років
		2	Мінфін; ДПС	Забезпечено проведення заходів, спрямованих на посилення спроможності компетентних органів з питань міжнародного оподаткування та застосування законодавства ЄС у сфері корпоративного оподаткування (проведено тренінги та семінари за участі міжнародних експертів ОЕСР, EU Public Finance Management Support Programme for Ukraine (EU4PFM) та Світового банку).	Протягом 2024–2025 років
		3	Мінфін; ДПС	Розроблено та видано узагальнюючі податкові консультації з питань застосування нових правил оподаткування пов'язаних з протидією практикам ухилення від сплати податків (GAAR)	Протягом 2025 року
		4	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Внесено зміни до Податкового кодексу України з метою імплементації Директиви про материнські та дочірні компанії і Директиви про відсотки та роялі	Протягом 2026 року
		5	Мінфін; ДПС	Проведено оцінку можливих втрат бюджету у зв'язку із транспозицією норм Директиви про материнські та дочірні компанії і Директиви про відсотки та роялі до національного законодавства. Підготовка аналітичних матеріалів для перемовин	Протягом 2025–2026 років
		6	Мінфін; ДПС	Запроваджена модель оцінки ефективності правил BEPS відповідно до Дії 11 Плану дій BEPS.	Протягом 2024–2026 років
5	4.3.3(c) «Впровадження правил щодо двокомпонентного рішення»	1	Мінфін; ДПС	Здійснено приєднання до Багатосторонньої Конвенції (MLC) щодо запровадження Amount A (Сума А) Pillar 1.	Протягом 2024–2027 років
		2	Мінфін; ДПС	Здійснено приєднання до Багатостороннього Інструменту (MLI) щодо запровадження правила Subject to Tax Rule (STTR)	Протягом 2024–2027 років

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		3	Мінфін; ДПС	Розроблено проекти Законів та підзаконних нормативно-правових актів, необхідних для впровадження правил щодо двокомпонентного рішення ОЕСР (Two-Pillar Solution).	Протягом 2024–2027 років
6	4.3.3(d) «Удосконалення правил трансфертного ціноутворення»	1	Мінфін; ДПС	Розроблено проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого удосконалення правил трансфертного ціноутворення» з метою приведення правил трансфертного ціноутворення в Україні у відповідність до положень Настанов ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб у редакції 2022 року.	Протягом 2024 року
7	4.3.3(e) «Оподаткування непередбачених прибутків»	1	Мінфін; ДПС; Мінекономіки	Проведено детальне обговорення принципів оподаткування надприбутків суб'єктів господарювання, включаючи вказівки щодо надзвичайних обставин, в яких такі податки можуть застосовуватись.	Протягом 2024 року
		2	Мінфін; ДПС; Мінекономіки	Підготовлено економічне обґрунтування та моделювання впливу оподаткування непередбачених прибутків на інвестиційну привабливість України та збереження конкурентної нейтральності.	Протягом 2024 року
4.3.4 «Вирішення питань, пов'язаних із застосуванням міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування»					
8	4.3.4 «Вирішення питань, пов'язаних із застосуванням міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування»	1	Мінфін; ДПС	Проведено аналіз діючих МПДУ на предмет їх ефективності та дієвості щодо захисту податкової бази України	Протягом 2024 року
		2	Мінфін	Розроблено проект еталонного МПДУ, що враховуватиме національні економічні інтереси України	Протягом 2025–2027 років
		3	Мінфін; ДПС	Проведено аналіз національного податкового законодавства та розроблено законопроект з метою усунення невідповідності національного законодавства правилам міжнародного оподаткування	Протягом 2024–2025 років
		4	Мінфін; ДПС	Розроблено проект змін до законодавства щодо удосконалення процедури взаємного узгодження для забезпечення дотримання Україною зобов'язань за Угодою про уникнення подвійного оподаткування відповідно до рекомендацій Дії 14 Плану дій BEPS.	Протягом 2024 року
		5	Мінфін	Підготовлено, узгоджено з договірними державами та оприлюднено на офіційному сайті Мінфіну синтезовані тексти МПДУ з врахуванням впливу положень MLI	Протягом 2024 року

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		6	Мінфін	Розроблено та видано узагальнюючі податкові консультації з питань застосування норм міжнародного оподаткування	Протягом 2024–2030 років
4.3.5 «Гармонізація із законодавством ЄС щодо ПДВ»					
9	4.3.5 «Гармонізація із законодавством ЄС щодо ПДВ»	1	Мінфін; ДПС; Держмитслужба; ЦОВВ	Приведено податкові пільги у відповідність до вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість	Протягом 2025–2027 років
		2	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Здійснено аналіз знижених ставок ПДВ та приведено у відповідність до вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість	Протягом 2025–2027 років
		3	Мінфін; ДПС	Модернізовано системи адміністрування ПДВ з урахуванням вимог законодавства ЄС	Протягом 2025–2030 років
4.3.6 «Реформа акцизного оподаткування»					
10	4.3.6 «Реформа акцизного оподаткування»	1	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Приведено ставки податків на тютюнові вироби в євро.	Протягом 2024–2029 років
		2	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Продовжено графік наближення до мінімальних акцизів для забезпечення повного наближення до 2029 року.	Протягом 2024–2029 років
		3	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Приведено рівень оподаткування акцизним податком на пальне у відповідність до мінімальних стандартів ЄС, шляхом підвищення ставок протягом 5-річного періоду	Протягом 2024–2029 років
		4	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Запроваджено мінімальні ставки акцизного податку, встановлених у ЄС, для алкогольних напоїв.	Протягом 2028 року
		5	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Запроваджено акцизний податок на підсолоджені цукром напої	Протягом 2027 року
		6	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Проведено аналіз світового досвіду по роботі з автоматами з продажу тютюнових виробів, як інструменту боротьби з тіньовим ринком	Протягом 2024–2028 років
		7	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Розроблено підзаконні акти щодо впровадження автоматизованої системи контролю за обігом алкогольних напоїв, тютюнових виробів і рідин, що використовуються в електронних сигаретах (електронна простежуваність, Закон України від 29 червня 2023 року № 3173-IX) та впроваджено ІТ-рішення, необхідні для функціонування Електронної системи контролю за обігом тютюнових виробів, алкогольних напоїв та рідин, що використовуються в електронних сигаретах	Протягом 2024–2025 років

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
4.3.7 «Оподаткування екологічним податком викидів двоокису вуглецю»					
11	4.3.7 «Оподаткування екологічним податком викидів двоокису вуглецю»	1	Міндовкілля; Мінфін; Міненерго; ДПС	Розроблено модель оподаткування екологічним податком викидів двоокису вуглецю щодо переходу від оподаткування цим податком фактичних обсягів викидів двоокису вуглецю до оподаткування обсягів видобутку (імпорту) викопного палива (нафта, газ, вугілля, тощо) в залежності від вмісту двоокису вуглецю.	Протягом 2024–2025 років
		2	Міндовкілля; Мінфін; Міненерго; ДПС	Визначено графік впровадження змін до екологічного та до податкового законодавства на підставі розробленої моделі.	Протягом 2024–2025 років
4.3.8 «Реформування законодавства щодо рентних платежів»					
12	4.3.8(a) «Реформування рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України»	1	Мінфін; Мінцифри; НКЕК (за згодою); ДПС	Скасовано усі підвищуючі та понижуючі коефіцієнти, які застосовуються до ставок рентної плати за користування радіочастотним ресурсом України для стільникового зв'язку.	Протягом 2024 року
13	4.3.8(b) «Реформування режиму оподаткування видобувного сектору»	2	Мінфін; Міненерго; Міндовкілля; Держгеонадра; ДПС	Розроблено законодавчі зміни щодо обмеження часу, протягом якого свердловина може вважатися новою в цілях оподаткування рентною платою за користування надрами для видобування газу природного.	Протягом 2024 року
14	4.3.8(b) «Реформування режиму оподаткування видобувного сектору»	3	Мінфін; ЦОВВ	Здійснено аналіз та оцінювання оподаткування видобувних галузей у відповідності до потреб післявоєнної відбудови країни	У післявоєнний період
4.3.9 «Посилення функцій органів місцевого самоврядування в частині адміністрування податків, які зараховуються до місцевих бюджетів»					
15	4.3.9 «Посилення функцій органів місцевого самоврядування в частині адміністрування податків, які зараховуються до місцевих бюджетів»	1	Мінфін; Мінінфраструктури; ДПС	Підготовлено законодавчі зміни щодо надання додаткових повноважень ОМС в частині адміністрування місцевих податків і зборів.	Протягом 2024 року
		2	ОМС (за згодою)	Встановлено в законодавчому порядку обов'язок ОМС провести інвентаризацію об'єктів нерухомого майна та земельних ділянок на предмет їх наявності в державних реєстрах, як об'єктів оподаткування майновими податками.	Протягом 2024–2025 років

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		3	ОМС (за згодою); Мінюст	Законодавчо закріплено повноваження ОМС щодо наповнення інформаційних баз Мінюсту інформацією про зареєстровані об'єкти та власників нерухомого майна, перенесеною з паперових носіїв, що міститься в архівах ОМС.	Протягом 2024–2025 років
		4	Мін'юст; ОМС (за згодою)	Законодавчо закріплено обов'язок Мінюсту щодо актуалізації даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно на підставі наданої ОМС інформації про зареєстровані об'єкти та власників нерухомого майна.	Постійно, починаючи з 2024
		5	ДПС; ОМС (за згодою)	Законодавчо закріплено право ОМС отримувати доступ до інформаційних баз ДПС щодо об'єктів та суб'єктів оподаткування місцевими податками і зборами, зареєстрованими на території відповідних місцевих громад.	Постійно, починаючи з 2024
		6	ДПС; ОМС (за згодою)	Встановлено законодавчі підстави для проведення перевірки контролюючими органами на підставі зібраної ОМС інформації щодо власників або користувачів нерухомого майна, яке не було оподатковано належним чином.	Постійно, починаючи з 2024 року
4.3.10 «Удосконалення законодавства щодо оподаткування нерухомого майна»					
16	4.3.10 «Удосконалення законодавства щодо оподаткування нерухомого майна»	1	Фонд держмайна	Затверджено нормативно-правовий акт, який визначає правові засади здійснення процедури оцінки майна, яка відображає поточну ринкову вартість об'єктів нерухомості та яку можна використати в цілях оподаткування майна.	Протягом 2024–2025 років
		2	Фонд держмайна	Проведено оцінку об'єктів нерухомості, які містяться в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно.	Протягом 2026–2027 років
		3	Фонд держмайна; Мін'юст	Наповнено інформаційну базу щодо оціночної вартості об'єктів нерухомості.	Протягом 2027 року
		4	Мінфін; ДПС; Фонд держмайна; Мін'юст	Розроблено модель оподаткування об'єктів нерухомого майна, виходячи із їх оціночної вартості.	Протягом 2027–2028 років
4.3.11 «Запровадження єдиного підходу до надання податкових пільг»					
17	4.3.11 «Запровадження єдиного підходу до надання податкових пільг»	1	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Розроблено єдиний підхід до застосування податкових стимулів у період з 2025 по 2030 роки та план реформування податкового законодавства для реалізації такого підходу.	Протягом 2024 року

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		2	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Закріплено на рівні нормативно-правових актів вимоги щодо постійного моніторингу податкових преференцій, оцінки ефективності та розміру втрат бюджету.	Протягом 2025 року
		3	Мінфін; ДПС; ЦОВВ	Реалізовано заходи, визначені планом щодо єдиного підходу до застосування податкових стимулів.	Протягом 2025–2029 років
4.3.12 «Використання збалансованих стимулів для розвитку переробної промисловості»					
18	4.3.12 «Використання збалансованих стимулів для розвитку переробної промисловості»	1	Мінекономіки; Мінстратегпром; Мінфін	Проведено оцінку збалансованості пакету державної підтримки, який надається сектору переробної промисловості.	Протягом 2024 року, після завершення заходів, визначених підрозділом 4.3.11
		2	Мінекономіки; Мінстратегпром; Мінфін; ДПС	Проведено оцінку використання існуючих заходів податкового стимулювання, пов'язаних з інвестиціями, та їх недоліки, з огляду на їх ефективність для сектору переробної промисловості та досягнення кінцевої мети надання підтримки	Протягом 2024 року
		3	Мінекономіки; Мінстратегпром; Мінфін; ДПС	Визначено шляхи модернізації існуючих заходів податкового стимулювання, які дозволять забезпечити їх рівну доступність для інвесторів внутрішніх та зовнішніх, незалежно від розміру інвестицій	Протягом 2024 року
4.3.13 «Врегулювання обороту віртуальних активів в Україні»					
	4.3.13 «Врегулювання обороту віртуальних активів в Україні»	1	НКЦПФР (за згодою); НБУ (за згодою); Мінфін; ДПС	Проведено аналіз різних варіантів оподаткування віртуальних активів, можливих в українському контексті.	Протягом 2024–2025 років
		2	НКЦПФР (за згодою); НБУ (за згодою); Мінфін; ДПС	Розроблено керівні принципи оподаткування віртуальних активів, узгоджені з правилами ЄС щодо обміну інформацією (DAC8) та ініціативами Глобального форуму ОЕСР.	Протягом 2024–2025 років
		3	НКЦПФР (за згодою); НБУ (за згодою); Мінфін; ДПС	Розроблено проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування операцій з віртуальними активами.	Протягом 2024–2025 років

Таблиця А.3. Індикатори виконання заходів митного адміністрування

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
5.2. «Зміст заходів митного адміністрування»					
5.2.1 «Посилення антикорупційних заходів та підвищення довіри до митних органів»					
1	5.2.1 «Посилення антикорупційних заходів та підвищення довіри до митних органів»	1	Держмитслужба; Мінфін	Удосконалено систему запобігання та протидії корупції у Держмитслужбі, посилено механізми прозорості, доброчесності, зниження корупційних ризиків у її діяльності. Оприлюднено звіт про виконання Антикорупційної програми.	Протягом 2024–2025 років
		2	Держмитслужба; Мінфін	Реформовано підрозділи внутрішньої безпеки, надано їм повноваження на проведення ОРД. Ефективність викриття випадків залучення посадових осіб Держмитслужби до протиправної діяльності та сприяння порушенням митного законодавства підвищено.	Протягом 2024–2026 років
		3	Держмитслужба; Мінфін	Запроваджені особливі умови проходження державної служби в митних органах (атестація посадових осіб, систематична перевірка на доброчесність особового складу, у тому числі на поліграфі, ротація, формування кадрового резерву, система мотивації та соціальних гарантій, тощо).	Протягом 2024–2026 років
		4	Держмитслужба; Мінфін	Проведено пілотний проект із використання натільних відеокамер при виконанні митних формальностей. Підготовлено звіт про реалізацію пілотного проекту. Запроваджено фіксацію робочого процесу посадових осіб митних органів за допомогою натільних відеокамер для зниження корупційних ризиків, а також з метою захисту честі і гідності посадових осіб митних органів.	Протягом 2024–2027 років
5.2.2 «Підтримка та співпраця з бізнесом»					
	5.2.2 «Підтримка та співпраця з бізнесом »	1	Держмитслужба; Мінфін	Створено HelpDesk підрозділ, відповідальний за оперативне реагування на звернення громадян та суб'єктів ЗЕД, врегулювання проблемних питань, координацію митних органів в частині їх вирішення, підготовку пропозицій щодо врегулювання нормативних прогалин.	Протягом 2025–2026 років
		2	Держмитслужба; Мінфін	Розширено використання національної програми АЕО та системи спрощень. Оптимізовано здійснення контрольних функцій Держмитслужби шляхом фокусування на ризикових операціях та контролі за якістю виконання митних формальностей.	3 2024 року

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		3	Держмитслужба; Мінфін	Рівень довіри бізнесу та громадськості до роботи митних органів підвищений. За результатами оцінки задоволеності роботою митних органів усунуто виявлені недоліки та реалізовано отримані пропозиції.	Протягом 2024–2026 років
		4	Держмитслужба; Мінфін	Забезпечено ефективність та вибірковість митного контролю, прискорення митного оформлення, оптимізовано здійснення контрольних функцій Держмитслужби.	Протягом 2024–2027 років
		5	Держмитслужба; Мінфін	Забезпечено єдиний підхід до митного оформлення товарів в митних органах України. Підвищено якість виконання митних формальностей шляхом запровадження підрозділів митних компетенцій. Мінімізовано корупційні прояви.	Протягом 2024–2027 років
5.2.3 «Розвиток міжнародного митного співробітництва»					
	5.2.3 «Розвиток міжнародного митного співробітництва»	1	Держмитслужба; Мінфін	Налагоджений обмін попередньою митною інформацією з іншими країнами, прискорено переміщення товарів та транспортних засобів через митний кордон, забезпечено перевірку законності зовнішньоекономічних операцій, митної вартості товарів, виявлення ризикових операцій та посилення заходів щодо боротьби з контрабандою та порушеннями митних правил.	Протягом 2024–2029 років
		2	Держмитслужба; Мінфін	Запроваджено спільний контроль осіб, транспортних засобів та товарів у пунктах пропуску. Пропускна спроможність пунктів пропуску збільшена.	Протягом 2024–2027 років
		3	Держмитслужба; Мінфін	Забезпечено дотримання домовленостей з суміжними країнами щодо кількості транспортних засобів, які синхронно переміщуються через пункти пропуску, що сприяє ритмічності роботи пунктів пропуску та прогнозованості часу перетину кордону.	Протягом 2024–2025 років
		4	Держмитслужба; Мінфін	Кількість підприємств, яким надано транзитні спрощення збільшено. Ефективність митного контролю підвищено.	Протягом 2024–2027 років
5.2.4 «Інституційний розвиток митних органів»					
	5.2.4 «Інституційний розвиток митних органів»	1	Держмитслужба; Мінфін	Забезпечено підвищення заробітної плати посадових осіб митних органів до ринкового рівня.	Протягом 2024–2027 років
		2	Держмитслужба; Мінфін	Розроблено проект нової системи ключових показників ефективності (KPI) для апарату Держмитслужби та її територіальних органів, впроваджено ІТ систему для автоматичного моніторингу їх виконання. Проведено відповідний пілотний проект. Забезпечено поетапне розповсюдження застосування зазначеної системи.	Протягом 2024–2025 років

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		3	Держмитслужба; Мінфін	Удосконалено методологічні засади системи управління персоналом Держмитслужби на основі європейських практик та інструментів. Забезпечено технологічну підтримку механізму впровадження та функціонування інформаційної системи управління людськими ресурсами HRMIS для митних органів.	Протягом 2024 року
		4	Держмитслужба; Мінфін	Удосконалено підходи та процедури проведення пост-митного контролю та планування проведення документальних перевірок шляхом розвитку управління ризиками.	Протягом 2024–2025 років
5.2.5 «Розвиток ІТ та забезпечення технічними засобами митного контролю»					
	5.2.5 «Розвиток ІТ та забезпечення технічними засобами митного контролю»	1	Держмитслужба; Мінфін	Удосконалено ІТ-рішення, що використовується для цілей захисту прав інтелектуальної власності, уніфіковано і стандартизовано автоматизовані системи митного оформлення та управління ризиками.	Протягом 2024–2028 років
		2	Держмитслужба; Мінфін	Впроваджено нову захищену модель управління ІТ-системами та технологіями з використанням сучасних підходів до управління проектами.	Протягом 2024–2028 років
		3	Держмитслужба; Мінфін	Розроблено та затверджено довгостроковий національний стратегічний план цифрового розвитку, цифрових трансформацій і цифровізації Держмитслужби та її територіальних підрозділів на основі багаторічного стратегічного плану митниці ЄС (multi-annual strategic plan for customs, MASP-C).	Протягом 2024–2029 років
		4	Держмитслужба; Мінфін	Забезпечено сучасне технічне оснащення пунктів пропуску для оптимізації їх роботи (скануючі системи, системи інтелектуального відеоконтролю, вагові комплекси).	Протягом 2024–2028 років

Таблиця А.4. Індикатори виконання заходів митної політики

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
5.3. «Зміст заходів митної політики»					
5.3.1 «Пільгове оподаткування при імпорті»					
1	5.3.1 «Пільгове оподаткування при імпорті»	1	Мінфін; Держмитслужба	Ефективність контролю за правомірністю застосування звільнень від сплати митних платежів та використанням товарів за кінцевим (цільовим) призначенням підвищено.	Постійно
		2	Мінфін; Держмитслужба	Внесено зміни до Митного кодексу України щодо скасування мораторію на проведення митними органами у період дії воєнного стану в Україні документальних перевірок дотримання вимог законодавства України з питань митної справи, у тому числі щодо своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати митних платежів.	Протягом 2024 року
		3	Мінфін; Держмитслужба	Забезпечено внесення змін до Податкового кодексу України та Митного кодексу України щодо посилення контролю за звільненням від оподаткування ПДВ та акцизним податком товарів, поміщених у митний режим імпорту (в частині процедури кінцевого використання), знижено ставки ввізного митна на окремі іноземні товари, що поміщуються у митний режим імпорту (в частині процедури кінцевого використання).	Протягом 2024–2027 років
		4	Мінфін; Держмитслужба	Забезпечено гармонізацію з вимогами ЄС моделі пільгового оподаткування товарів митними платежами.	Протягом 2024–2026 років
		5	Мінфін; Держмитслужба	Вдосконалено ІТ-рішення, пов'язані з контролем за дотриманням вимог митних режимів, які передбачають звільнення від оподаткування митними платежами.	Протягом 2024–2030 років
5.3.2 «Гармонізація митного законодавства України до законодавства ЄС»					
	5.3.2 «Гармонізація митного законодавства України до законодавства ЄС»	1	Мінфін; Держмитслужба	Модель пільгового оподаткування товарів митними платежами гармонізовано з вимогами ЄС	Протягом 2024–2026 років

№ п/п	Розділ НСДУ	№ заходу	Виконавець заходу	Найменування індикатора виконання заходу НСДУ	Дата виконання заходу
		2	Мінфін; Держмитслужба	Забезпечено розробку та прийняття нового Митного кодексу України, який відповідає Регламенту ЄС і Ради (ЄС) № 952/2013, Делегованому регламенту Комісії (ЄС) № 2015/2446, Імплементційному регламенту Комісії (ЄС) № 2015/2447, Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 2022/2399, Регламенту Ради (ЄС) № 1186/2009, Регламенту Європейського Парламенту і Ради (ЄС) № 608/2013 та пов'язаних НПА для забезпечення його реалізації.	Протягом 2024–2026 років
		3	Мінфін; Держмитслужба	Забезпечено законодавче врегулювання питань, не охоплених Митним кодексом ЄС	Протягом 2024–2026 років
		4	Мінфін; Держмитслужба	Отримано висновок Європейської Комісії про відповідність законодавства України митному законодавству ЄС.	Протягом 2026 року
5.3.3 «Розбудова правоохоронної функції митних органів»					
	5.3.3 «Розбудова правоохоронної функції митних органів»	1	Мінфін; Держмитслужба	Забезпечено внесення змін до Кримінального та Кримінального процесуального кодексів України щодо криміналізації контрабанди товарів та підакцизних товарів, а також недостовірного декларування товарів.	Протягом 2024–2025 років
		2	Мінфін; Держмитслужба	Забезпечено внесення змін до Митного кодексу України щодо деяких питань адміністративної відповідальності за порушення митних правил, та організацію навчальних заходів для посадових осіб митних органів, відповідальних за протидію митним правопорушенням.	Протягом 2024–2027 років
		3	Мінфін; Держмитслужба	Забезпечено прийняття закону щодо надання митним органам права здійснювати ОРД та проводити досудове розслідування у справах про контрабанду товарів.	Протягом 2024–2027 років