

# РИЗИКИ РОЗРОБКИ ТА ЗАПРОВАДЖЕННЯ УНІФІКОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ З ПОДАТКУ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ ТА ЄДИНОГО ВНЕСКУ НА ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВЕ ДЕРЖАВНЕ СОЦІАЛЬНЕ СТРАХУВАННЯ

© 2017 ТИМЧЕНКО О. М., СИБІРЯНСЬКА Ю. В., СВИРИДЕНКО О. О.

УДК 336.02

**Тимченко О. М., Сибірянська Ю. В., Свириденко О. О. Ризики розробки та запровадження уніфікованої звітності з податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування**

Розробка єдиної форми звітності з податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) є актуальним питанням, зважаючи на поставлене в ході податкової реформи завдання – спрощення процедур заповнення та подання звітності до фіскальних органів. Незважаючи на наявність відповідної бази для розробки уніфікованої форми, дії з об'єднання, трансформації, скорочення кількості звітних форм несуть певні ризики. Авторами систематизовано дискусійні та проблемні аспекти процесу розробки і запровадження уніфікованої форми звітності з ПДФО та ЄСВ. Виявлено ризики, пов'язані з невизначеністю результатів податкової та пенсійної реформ, різним баченням змістовного наповнення звітності з боку фіскальних органів та органів Пенсійного фонду України, уніфікацією строків подання звітності та її типів. Акцентовано увагу на зовнішніх і внутрішніх джерелах ризиків. Аргументовано застереження щодо об'єднання ПДФО і ЄСВ в один податок. Запропоновано рекомендації щодо подолання перешкод у процесі уніфікації.

**Ключові слова:** податок на доходи фізичних осіб, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, податкова звітність, податковий агент, страховальник.

**Табл.:** 2. **Бібл.:** 10.

**Тимченко Олена Миколаївна** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03680, Україна)

**E-mail:** o\_tymchenko@ukr.net

**Сибірянська Юлія Володимирівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри фінансів, Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана (пр. Перемоги, 54/1, Київ, 03680, Україна)

**E-mail:** sybirianska@gmail.com

**Свириденко Олександр Олександрович** – аспірант, Державний науково-дослідний інститут інформатизації та моделювання економіки (бульв. Дружби Народів, 38, Київ, 01014, Україна)

**E-mail:** yivga\_83@ukr.net

УДК 336.02

**Тимченко Е. Н., Сибирянская Ю. В., Свириденко А. А. Риски разработки и внедрения унифицированной отчетности по налогу на доходы физических лиц и единого взноса на обязательное государственное социальное страхование**

Разработка единой формы отчетности по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) и единого взноса на обязательное государственное социальное страхование (ЕСВ) является актуальной проблемой, принимая во внимание поставленную в ходе налоговой реформы задачу – упрощение процедур заполнения и предоставления отчетности фискальным органам. Несмотря на наличие соответствующей базы для разработки унифицированной формы, действия по объединению, трансформации, сокращению количества отчетных форм сопровождаются определенными рисками. Авторами систематизированы дискуссионные и проблемные аспекты процесса разработки и внедрения унифицированной формы отчетности по НДФЛ и ЕСВ. Выявлены риски, связанные с неопределенностью результатов налоговой и пенсионной реформ, разным видением содержательного наполнения отчетных форм со стороны фискальных органов и органов Пенсионного фонда Украины, унификацией сроков предоставления отчетности и ее типов. Акцентируется внимание на внутренних и внешних источниках рисков. Аргументировано предостережение относительно возможного объединения НДФЛ и ЕСВ в один налог. Предложены рекомендации по устранению препятствий в процессе унификации.

**Ключевые слова:** налог на доходы физических лиц, единый взнос на обязательное государственное социальное страхование, налоговая отчетность, налоговый агент, страховщик.

**Табл.:** 2. **Библ.:** 10.

**Тимченко Елена Николаевна** – доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры финансов, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03680, Украина)

**E-mail:** o\_tymchenko@ukr.net

**Сибирянская Юлия Владимировна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов, Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана (пр. Победы, 54/1, Киев, 03680, Украина)

**E-mail:** sybirianska@gmail.com

**Свириденко Александр Александрович** – аспирант, Государственный научно-исследовательский институт информатизации и моделирования экономики (бульв. Дружбы Народов, 38, Киев, 01014, Украина)

**E-mail:** yivga\_83@ukr.net

UDC 336.02

**Tymchenko O. M., Sybirianska Yu. V., Svyrydenko O. O. The Risks of Development and Implementation of Unified Reporting on the Income Tax of Natural Persons and the Single Contribution to Compulsory State Social Insurance**

The development of a uniform reporting form on the income tax of natural persons (ITNP) and a single contribution to compulsory State social insurance (SSC) is a topical issue, taking into account the objective, set in the course of tax reform, to simplify the procedures for completing statements and reporting to fiscal authorities. Despite the existence of a suitable framework for the development of a uniform form, the activities of merging, transforming, reducing the number of reporting forms are accompanied by certain risks. The authors have systematized the discussion and problem aspects of the process of developing and implementing a unified reporting format for ITNP and SSC. The article identifies the risks associated with uncertainty of the results of tax and pension reforms, different views as to content of the reporting forms on the part of fiscal authorities and on the part of bodies of the Pension fund of Ukraine, harmonization of the timing of accounting and its types. Attention is focused on the internal and the external risk sources. A warning about the possible amalgamation of ITNP and SSC into one tax has been reasoned. Recommendations for removing obstacles to the harmonization process have been proposed.

**Keywords:** income tax of natural persons, single contribution to compulsory State social insurance, tax accounting, tax agent, insurer.

**Tbl.:** 2. **Bibl.:** 10.

**Tymchenko Olena M.** – D. Sc. (Economics), Professor, Professor of the Department of Finance, Kyiv National Economic University named after V. Hetman (54/1 Peremohy Ave., Kyiv, 03680, Ukraine)

**E-mail:** o\_tymchenko@ukr.net

**Sybirianska Yuliia V.** – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Finance, Kyiv National Economic University named after V. Hetman (54/1 Peremohy Ave., Kyiv, 03680, Ukraine)

**E-mail:** sybirianska@gmail.com

**Svyrydenko Oleksandr O.** – Postgraduate Student, State Scientific Research Institute for Informatization and Modeling Economy (38 Druhby Narodiv Blvd, Kyiv, 01014, Ukraine)

**E-mail:** yivga\_83@ukr.net

**Н**а виконання завдань податкової реформи в Україні розпочалася робота з об'єднання звітності з податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), яка має бути запроваджена з 1 січня 2019 р. [1]. Незважаючи на наявність відповідної бази для розробки уніфікованої форми, яка ґрунтується на наявності спільних компонентів як у механізмах справляння зазначених видів обов'язкових платежів, так і в чинних формах звітності, будь-які дії з об'єднання, трансформації, скорочення звітних форм несуть певні ризики. Отже, актуальним є питання їх вивчення, систематизації та обґрунтування пропозицій з мінімізації. Йдеться не стільки про оцінювання ймовірності настання небажаної події внаслідок допущених помилок у процесі розробки єдиного звітного документа, скільки про проблеми, які не варто ігнорувати, про складнощі, які можуть виникнути у процесі розробки, та про питання, які потрібно вирішити, щоб запобігти негативним ефектам впровадження уніфікованої форми.

Зазначена проблема не була предметом дослідження вітчизняних науковців. Уперше вивчення даного питання і безпосередньо розробка уніфікованої форми здійснюються саме авторами цієї статті. Тому у фаховій літературі немає публікацій з цієї проблематики. Дана стаття – це перша спроба розпочати дискусію, яка б у результаті привела до формування нової, зручної форми звітності з ПДФО і ЄСВ. Разом з тим, експерти МВФ, які співпрацювали з органами влади України в межах програми технічної допомоги (Б. Квіглі, Е. Коулман), у своїх Звітах зазначали необхідність підвищення дотримання законодавства про єдиний соціальний внесок і податок на доходи фізичних осіб, а також вказали можливі ризики гармонізації податкового законодавства через існуючі відмінності в базах нарахування ПДФО та ЄСВ [2–4].

Незважаючи на відсутність публікацій, слід відмітити, що практиками ще у 2014 р. був запропонований проект нової, уніфікованої, форми. Не зупиняючись на його аналізі, оскільки це не є предметом даної статті, ще раз підкреслимо, що ризики, проблемні та дискусійні питання, які можуть виникнути і вже виникли у процесі розробки і впровадження уніфікованої форми, не досліджувалися.

*Мета* статті – виявити та систематизувати ризики та проблеми процесу розробки та імплементації нової, об'єднаної, форми звітності з ПДФО і ЄСВ, встановити джерела ризиків і запропонувати рекомендації з їх мінімізації.

**Перша проблема** запровадження уніфікованої форми звітності полягає в тому, що податок на доходи фізичних осіб (як форма індивідуального прибуткового оподаткування) і соціальні внески є різними за своєю природою платежами. Індивідуальний прибутковий податок є результатом довготривалої еволюції податків з фізичних осіб. І хоча дохід як об'єкт оподаткування став застосовуватися значно пізніше, ніж виникли самі податки, при майнових формах оподаткування, які передували прибутковому, явно простежувалася залежність між зовнішніми ознаками майна та рівнем доходів фізичної особи – платника. Опускаючи історичні деталі

введення індивідуального прибуткового податку, які в різних країнах мають свою специфіку, зазначимо, що загальною причиною була гостра потреба держави в додаткових коштах, викликана зростанням заборгованості, військовими та іншими витратами. Водночас набрали обертів соціальні рухи за реалізацію принципу справедливості, рівності в оподаткуванні. Саме тому і було введено податок на доходи, який, крім суто фіскального призначення, був покликаний згладжувати нерівномірний розподіл доходів між верствами населення. Реалізація принципу справедливості оподаткування має надважливий ефект – це підтримка платоспроможності населення (як через безпосередньо оподаткування (прогресивна шкала, пільги), так і через перерозподіл коштів на користь бідніших верств населення за допомогою видатків бюджету)). Рівень доходів громадян, своєю чергою, впливає на споживчий попит, який є рушійною силою розвитку бізнесу. Отже, податок на доходи фізичних осіб, не маючи, по своїй суті, конкретного цільового призначення, виконує важливі функції, а саме: фіскальну – забезпечення уряду коштами, необхідними для виконання ним конституційно закріплених функцій, та регульовальну – згладжування ефекту нерівномірного розподілу доходів для забезпечення споживчого попиту.

**Н**а противагу податку на доходи фізичних осіб соціальні внески мають цільове призначення – забезпечення соціального захисту населення. Через соціальні внески функціонує система загальнообов'язкового державного соціального страхування. Не зупиняючись на значимості соціального захисту як функції держави, зазначимо, що різна природа ПДФО і ЄСВ, яка обґрунтована науковцями в теоретичній площині, чітко простежується в законодавстві України. По-перше, це проявляється в дефініціях податку і внеску. Так, згідно з Податковим кодексом України, по-різному трактується їх сутність. У п. 6.1. статті 6 ПКУ знаходимо, що податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку [5]. У п. 6.2. статті 6 ПКУ внесок визначається як обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [5]. Оскільки справляння ЄСВ не регламентується Податковим кодексом, наведемо його визначення згідно із Законом «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»: єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок, збір якого здійснюється до системи загальнообов'язкового державного соціального страхування в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення захисту у випадках, передбачених законодавством, прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за діючими видами загальнообов'язкового державного соціального страхування [6].

З одного боку, сам факт уніфікації звітності не може змінити сутнісних характеристик і призначення цих видів платежів. Тобто, при об'єднанні форм зазначена сутнісна різниця може чітко проявлятися у структурі нового документа. До того ж, якщо ПДФО надходить до бюджету, а ЄСВ – до Пенсійного фонду, то це також зберігатиме відмінність між цими видами обов'язкових платежів. Однак, з іншого боку, нам остаточно невідомо результат Податкової реформи. Йдеться про те, чи буде ЄСВ збережений як окремий цільовий платіж, чи відбудеться об'єднання ЄСВ і ПДФО (як це, до речі, пропонувалося під час каденції Міністра фінансів Н. Яресько). Ризик, на нашу думку, полягає в тому, що уніфікація звітності може стати першим кроком до об'єднання ПДФО і ЄСВ. Ми вважаємо, що цього не можна робити. Прихильники об'єднання аргументують це тим, що дефіцит Пенсійного фонду покривається з бюджету, що фактично нівелює цільову спрямованість ЄСВ. Певною мірою це так. Але цій негативній тенденції необхідно запобігти та зберегти ПДФО і ЄСВ як окремі, різні за сутністю і призначенням платежі, як це обумовлено їх природою. На наше переконання, прийняття управлінських рішень, які суперечать або не враховують об'єктивні закономірності, притаманні тим чи іншим економічним категоріям, не приведе до позитивних ефектів. Необхідно працювати над удосконаленням механізмів функціонування кожного із зазначених платежів. Унормований у Податковому кодексі порядок справляння ПДФО не дає змогу реалізувати регульовальний потенціал цього податку. Єдина ставка не сприяє згладжуванню нерівномірного розподілу доходів, який має місце в Україні.

У ході Пенсійної реформи, на нашу думку, необхідно вирішити проблему відсутності взаємозв'язку між сумою сплачених внесків та розміром пенсії. В іншому випадку доцільність сплати таких внесків, дійсно, є сум-

нівною. Це теж неможливо буде зробити, якщо ПДФО і ЄСВ будуть об'єднані в один платіж.

**Друга проблема.** Розробка уніфікованої форми звітності відбувається в той час, коли Пенсійна реформа не завершена. Будь-які зміни, прийняті в ході реформи, можуть позначатися на змістовному наповненні уніфікованої форми, адже вона має містити відомості про застраховану особу, зокрема необхідні для визначення страхового стажу. З цього питання точаться дискусії, особливо критикуються фактори, що на нього впливають. Фактично, кожний чинник є видом даних, який має заноситися у звітність. Отже, існує ризик, що після розробки макета уніфікованої форми доведеться вносити зміни до неї, відповідно до прийнятих нових рішень, а це може виявитися непростим завданням, оскільки будь-який новий показник може порушувати логіку структурної побудови форми.

Ризик перебудови дизайну уніфікованої форми збільшується, враховуючи, що її запровадження планується з 1 січня 2019 р. Це досить тривалий період, протягом якого можливі різні корективи податкового та пенсійного законодавства, що впливатимуть на кількість показників, про які треба звітувати.

**Третя проблема.** Складання та подання звітності з ПДФО і ЄСВ регламентується різними нормативними документами, які передбачають різну кількість і різний дизайн форм звітності. По ПДФО це форма 1ДФ, по ЄСВ – 4 форми: Д4, Д5, Д6 і Д7. Різниця в кількості форм зумовлена особливостями нарахування ЄСВ різними категоріями страхувальників. До того ж, залежно від виду платежу (ПДФО чи ЄСВ) та категорії страхувальника встановлено різні строки подання звітності (табл. 1).

Наведені у табл. 1 дані свідчать, що по ПДФО звітність подається 1 раз на квартал, по ЄСВ – 1 раз на місяць, 1 раз на рік або по закінченні терміну договору. Зауважимо, що за результатами опитування на 01.03.2017 р.

Таблиця 1

Строки подання форм 1ДФ, Д4, Д5 і Д6

Форма	Суб'єкт, що подає форму	Податковий період і термін подання
1ДФ	Податкові агенти: юридичні особи (їх філії, відділення, інші відокремлені підрозділи); самозайняті особи, представництва нерезидентів – юридичних осіб, інвесторів (операторів) за угодою про розподіл продукції	Квартал. Протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу
Д4	Страховальники, фізичні особи – підприємці, у тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування; особи, які провадять незалежну професійну діяльність, які використовують працю фізичних осіб; районні (міські) управління праці та соціального захисту населення	Місяць. Не пізніше, ніж через 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного місяця
Д5	Фізичні особи – підприємці, у тому числі, які обрали спрощену систему оподаткування за себе; особи, які провадять незалежну професійну діяльність	Рік. До 10 лютого року, що настає за звітним періодом. До 1 травня року, що настає за звітним періодом
Д6	Особи згідно із статтею 10 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», члени фермерського господарства, особистого селянського господарства, фізичні особи – підприємці; особи, які провадять незалежну професійну діяльність	Протягом 30 календарних днів після закінчення строків дії договору або протягом одного календарного місяця після здійснення доплати

Джерело: складено за [7; 8].

26% респондентів висловилися за подання об'єднаної звітності щомісячно, 49% – щоквартально і 25% – раз на рік [9; 10].

З одного боку, при прийнятті остаточного рішення даними результатами опитування можна знехтувати, оскільки вони не відображають інтереси більшості платників через нерепрезентативну вибірку, і встановити податковий період 1 місяць для роботодавців і 1 рік для фізичних осіб – підприємців та осіб, що провадять незалежну професійну діяльність. Проте, з іншого боку, роботодавці краще б сприйняли встановлення податкового періоду тривалістю 1 квартал, оскільки заповнювати по кожному працівникові дані, пов'язані із нарахуванням ПДФО, вимагає більше часу, отже, це суперечить реалізації принципу зручності, який задекларований у Податковому кодексі України. І навіть незважаючи на те, що зміст цього принципу чітко не визначений і стосується сплати податків та зборів, а не подання звітності (згідно із п. 4.1.10 ПКУ, *рівномірність та зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, виходячи із необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками* [5]), кожний податковий агент вважає формування і подання звітності невід'ємною складовою процесу сплати податків. Тому, якщо він раніше подавав розрахунок щоквартально, навряд чи сприйматиме звуження податкового періоду позитивно. Отже, існує ризик втратити кількох позицій у рейтингу Doing Business.

Різняться також критерії вибору способу подання звітності для ПДФО і ЄВ (електронний, паперовий). Розглянемо, як спосіб подання звітності трактується в нормативних документах (табл. 2).

Відмінність між способами подання звітності полягає: 1) у кількості осіб, якщо форма подається тільки на паперових носіях; 2) у наявності додаткового способу подання звітності з ЄСВ (надсилання поштою). Отже, у процесі уніфікації необхідно узгодити способи подання звітності та кількість осіб – найманих працівників, що дає право на подання звітності тільки на паперовому носії. Можливий варіант – повна відмова від паперового

способу. Хоча це позбавляє суб'єкта вибору зручного для нього способу подання звітності. Таким чином, знову актуалізується питання реалізації принципу зручності.

До цього слід додати, що Податковий розрахунок готується у двох примірниках. Перший подається до контролюючого органу, другий – з підписом особи, відповідальною за приймання розрахунку, штампом і проставленим номером порції, отриманим при обов'язковій реєстрації розрахунку в контролюючому органі, повертається податковому агенту. Такі правила не прописані у Порядку, що регламентує формування і подання звітності з ЄСВ, і другий примірник платник формує тільки за своїм бажанням.

Також зауважимо, що Форма 1ДФ подається лише податковими агентами, тобто тими суб'єктами господарської діяльності (СГД), які використовують працю найманих працівників і виплачують їм доходи. ЄСВ ж мають нараховувати і звітувати про суми нарахованого і сплаченого внеску не лише податкові агенти, а й ФОП – платники єдиного податку та особи, які провадять незалежну професійну діяльність і не використовують працю найманих працівників. Ця обставина генерує ризик, що не вдасться обійтися лише однією формою. До того ж, нотаріуси, які провадять операції, що мають податкові наслідки, мають інформувати про це фіскальні органи. Однак, оскільки вони не є податковими агентами і не зобов'язані звітувати, для них необхідно передбачити форму документа, який міститиме відомості про проведені операції.

Наступна відмінність між формами звітності з ПДФО і ЄСВ, яка може спричинити певні ризики, – це тип форми. З типом форми пов'язаний порядок виправлення помилок. Згідно із чинним законодавством він різний для форми 1ДФ і форм звітності з ЄСВ. Отже, необхідно вибрати найбільш раціональний з них. Інакше знову постане питання зручності складання та подання звітності.

Вирішення означених проблем вимагає створення єдиного нормативного документа, який регламентуватиме порядок заповнення звітності, обґрунтованого вибору терміну її подання та уніфікації умов для вибору форми подання (електронна, паперова). Вважаємо, що дана про-

Таблиця 2

Способи подання Податкового розрахунку (форма 1ДФ) і форм звітності з ЄСВ

Форма 1ДФ	Форми Д4, Д5, Д6
Засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо використання електронного цифрового підпису відповідальної особи податкового агента	Засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації ЕЦП відповідальних осіб
На паперовому носії разом з електронною формою на електронному носії інформації	На паперових носіях, завірених підписом керівника страховальника та скріплені печаткою (за наявності), разом з електронною формою на електронних носіях інформації
На паперовому носії, якщо кількість рядків у податковому розрахунку не перевищує <b>десяти</b>	На паперових носіях, якщо у страховальника кількість застрахованих осіб не перевищує <b>п'яти</b> Надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення за умови, що у страховальника кількість застрахованих осіб не перевищує <b>п'яти</b>

Джерело: складено за [7; 8].

блема може бути вирішена в процесі уніфікації звітності. Однак існує ризик конфлікту інтересів між Міністерством фінансів, з одного боку, і органами державної фіскальної служби та Пенсійного фонду – з іншого, викликаного різним баченням дизайну та змістовного наповнення уніфікованої форми з боку зазначених відомств.

**Четверта проблема.** Чинні форми податкової звітності з ПДФО та ЄСВ включають різні обсяги інформації, побудовані на різних засадах її систематизації. Незважаючи на те, що загалом у формах звітності проглядаються три основні частини, вони різняться як за кількістю і змістом показників, так і за логічною послідовністю їх відображення. У звітності з ЄСВ в ідентифікаційній частині додатка Д4 міститься 15 пунктів реквізитів, більшість з яких можуть використовуватися для аналізу, моніторингу та контролю не лише фіскальними органами, а й органами Пенсійного фонду України та Державної служби статистики України. Зокрема, з огляду податкового моніторингу та подальшої аналітичної роботи зі звітністю важливою є інформація про вид економічної діяльності та тип підприємства або організації, що сплачує внески, кількість створених нових робочих місць, штатну чисельність працівників та їх гендерний склад. Дана інформація відсутня у формі 1ДФ, тому в процесі уніфікації можуть виникнути дискусії стосовно доцільності включення до нової форми означених вище даних. З одного боку, їх можна використовувати: 1) для оцінювання впливу оподаткування на діяльність суб'єктів господарської діяльності; 2) для розробки пропозицій щодо змін податкового законодавства, зокрема в частині запровадження стимулів для економічно активних суб'єктів господарської діяльності. З іншого боку, наявність таких реквізитів перевантажує форму, потребує часу для її заповнення.

Різні показники передбачаються також у шапках таблиць, які містяться у відповідних формах звітності ПДФО та ЄСВ. Зокрема, у табл. 6 Додатка Д4 з ЄСВ передбачено 20 видів показників (з шостого по двадцять п'ятий), а у формі 1ДФ – 10. З них збігаються лише два: податковий номер (або серія та номер паспорта) та сума нарахованого доходу. При цьому, у формі 1ДФ зазначається сума «нарахованого» і «виплаченого» доходу, а також сума «нарахованого» та «перерахованого» податку, у звітності ж з ЄСВ зазначається сума «нарахованого доходу» та «утриманого» і «нарахованого» ЄСВ. Проблема об'єднання полягає в тому, що показники нарахованого та виплаченого доходу потрібні для контролю за повнотою нарахування ПДФО, у той час як для контролю за ЄСВ сума виплаченого доходу значення не має.

Стосовно показника «утриманого єдиного внеску» (п. 20 табл. 6 Додатка 4 Наказу МФУ № 435 від 14.04.2015 р.) зазначимо, що у зв'язку зі скасуванням єдиного внеску для найманих працівників з 01.01.2016 р. він втратив актуальність. Його виключення з таблиці певною мірою спростить уніфікацію форм звітності.

Поряд з цим, у обох формах звітності наявна як зайва з точки зору податкового моніторингу та контролю інформація, так і інформація, яка потребує персоніфікації. Зокрема, зайвою є інформація у табл. 6 Додатка

Д4 з ЄСВ «код типу нарахувань» (достатньо мати код ознаки доходу), «місяць та рік, за які проведено нарахування» (звітний період вказується в загальній частині форми звітності), «прізвище, ім'я, по батькові» (достатньо податкового номера або серії та номера паспорта). З метою запобігання переобтяженню форми звітності інформацією ряд показників (які не мають загального характеру, а виникають в окремих категорій платників) можна представити в інший спосіб, відображаючи їх в додатку до основної форми у випадку виникнення відповідних підстав.

Що стосується персоніфікації даних (форма 1ДФ), то трансформації цієї частини звітності мають передувати зміни в законодавстві. Вважаємо, що інформація про нараховані проценти, виграші, призи має відображатися по кожній фізичній особі окремо, що сприятиме підвищенню результативності податкового моніторингу та контрольних заходів.

Крім того, у звітності з ЄСВ звітна інформація подається за принципом від загального до конкретного, а з ПДФО навпаки – через агрегування індивідуальних показників. Це означає, що у формах звітності з ЄСВ спочатку відображаються загальні суми нарахованого доходу та ЄСВ по страхувальнику в цілому, а потім у додаткових таблицях (табл. 5 Додатка 4 (необов'язкова для подання) і табл. 6 Додатка 4 (обов'язкова для подання) здійснюється розшифрування загальних показників у розрізі податкових номерів (або серії та номеру паспорта) та ПІБ працівників. У формі 1ДФ навпаки, інформація подається в розрізі найманих працівників, а загальна сума нарахованого та перерахованого ПДФО зазначається в підсумковому рядку таблиці. Вважаємо, що другий принцип є доцільнішим при об'єднанні звітності.

Узагальнюючи, можна зробити висновок, що розбіжності в показниках, що містяться в чинних формах звітності з ПДФО і ЄСВ, генерують ризик дискусій між фахівцями ДФС і Пенсійного фонду у процесі узгодження оптимального складу показників, що мають включатися до уніфікованої форми.

**П'ята проблема.** У законодавчих актах, що регламентують облік та складання звітності з ПДФО та ЄСВ, застосовуються різні підходи до ідентифікації та систематизації доходів, що є об'єктами оподаткування. Згідно з Довідником ознак доходів, який відображений у Додатку до Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 13.01.2015 р. № 4, виокремлено 85 ознак доходів, які корелюють із відповідними статтями Податкового кодексу України (по кожній ознаці в Довіднику є посилання на відповідний пункт у ПКУ). Стосовно ж ЄСВ, база для нарахування визначається статтею 7 розділу III Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (від 2010 р., зі змінами від 06.12.2006 р.). У цій статті база ідентифікується за категорією платників.

Крім того, існує Додаток 2 до Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахо-

ваного єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, у якому база для нарахування ЄСВ деталізована за категоріями застрахованих осіб, та Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (затверджено Постановою КМУ від 22.12.2010 р. № 1170).

**П**орівнюючи зазначені вище нормативні документи в частині, що визначають доходи, які є базою оподаткування ПДФО і базою нарахування ЄСВ, робимо висновок, що існують суттєві розбіжності в базах нарахування обох видів обов'язкових платежів, які зараз відображаються у відповідних формах звітності окремо. Тобто, є:

- ✦ види доходів, які оподатковуються ПДФО і на які нараховується ЄСВ (це заробітна плата та прирівняні до неї доходи, а також деякі види соціальних виплат);
- ✦ види доходів, які оподатковуються тільки ПДФО (процентні доходи, дивіденди, страхові відшкодування, виграші, призи, доходи від операцій з майном);
- ✦ види доходів, на які нараховується тільки ЄСВ (грошове забезпечення військовослужбовців, допомога по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку) [8];
- ✦ види доходів, на які ні ПДФО, ні ЄСВ не нараховується.

Отже, при розробці єдиної форми звітності необхідно зіставити бази для нарахування ПДФО і ЄСВ і розробити єдину базу, що неможливо здійснити простим технічним об'єднанням існуючих нині форм, зважаючи на різні засади систематизації доходів, що зараз включаються до відповідних баз нарахування двох окремих видів обов'язкових платежів.

Особлива увага має бути приділена персоніфікації додаткових благ, які надаються роботодавцям своїм працівникам. В умовах відсутності обов'язку роботодавця персоніфікувати певні види витрат, зокрема оплата вартості оренди житла для працівників, компенсації витрат, пов'язаних з користуванням транспортними засобами працівниками, створюється сприятливе середовище для маніпуляції при розрахунку бази для нарахування ПДФО і ЄСВ. До того ж, ускладнюється контроль достовірності нарахування ПДФО та ЄСВ з боку фіскальних органів.

**Шоста проблема.** З об'єднанням форм звітності виникає потреба уніфікації облікових реєстрів платників ПДФО і ЄСВ. Згідно з ПКУ обліковим реєстром платників ПДФО є Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та обов'язкових платежів. Водночас, згідно із Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», ведеться Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування, який включає реєстр страхувальників та реєстр застрахованих осіб. Отже, має місце дублювання інформації, що є недоцільним у контексті спрощення податкового адміністрування та контролю.

**Сьома проблема.** Запровадження уніфікованої форми звітності щодо ПДФО і ЄСВ ставить питання щодо порядку користування інформацією, отриманою ДФС України, іншими державними органами (зокрема, Пенсійним фондом, Фондом соціального страхування, Міністерством фінансів України, Державною казначейською службою України, Державною службою статистики України, НАБУ). З метою спрощення процедур подання звітності уніфікована форма з ПДФО і ЄСВ має подаватися платником тільки до ДФС України. Інші органи державної влади повинні мати доступ до цієї інформації в онлайн-режимі з урахуванням установлених законодавством обмежень. Вирішення даної проблеми потребує чіткого розмежування функцій між державними органами з метою уникнення їх дублювання і права доступу їх до відповідних даних.

**Восьма проблема.** Будь-які новації з боку держави як суб'єкта податкових відносин можуть з насторогою або скептично сприйматися платниками. Передусім спрацьовує ефект звички. Тобто платники звикли до старих (навіть недосконалих) форм, а на осмислення нових потрібен час. Іншими словами, дія часу заганяє платників на певну траєкторію, з якої важко звернути. До того ж, у новій формі платники (податкові агенти) вишукуватимуть спробу фіскальних органів розширити можливості для результативного контролю. Для мінімізації даного ризику необхідно створити максимально зручну для заповнення форму з мінімумом показників і, можливо, залучити до процесу обговорення представників бізнесу.

## ВИСНОВКИ

Систематизація проблем, які можуть виникнути у процесі розробки уніфікованої форми звітності, дає змогу виокремити зовнішні та внутрішні джерела ризиків. Зовнішні генеруються поза межами діяльності Державної фіскальної служби України та Пенсійного фонду України. Вони пов'язані з: 1) прийняттям нових політичних рішень, коригуванням стратегічних цілей та поточних завдань податкової реформи; 2) особливостями сприйняття платниками змін в оподаткуванні взагалі та у формах податкової звітності зокрема. Першу групу джерел неможливо мінімізувати, однак, на нашу думку, ймовірність небажаних ситуацій під впливом даного джерела є низькою, оскільки основні елементи податку на доходи фізичних осіб та єдиного внеску на обов'язкове державне соціальне страхування, а також правила визначення страхового стажу навряд чи будуть суттєво змінені в найближчій перспективі. Що стосується ризику, який генерується платниками, то його можливо мінімізувати через створення форми звітності, яка реально в порівнянні із чинними формами буде мати переваги відносно кількості показників, які будуть до неї заноситися.

Внутрішні джерела генеруються в полі діяльності Державної фіскальної служби України та Пенсійного фонду України. Вони пов'язані з: 1) наявними розбіжностями в дизайні, кількості показників, що містяться в чинних формах; 2) різним баченням працівників зазначених відомств щодо змістовного наповнення та ло-

гічної послідовності відображення показників у новій формі. Зазначені ризики можливо мінімізувати шляхом сумісної роботи з обґрунтування показників, які доцільно включати у форму, відповідно до повноважень контролюючих органів і органів соціального страхування та покладених на них функцій, уникаючи включення показників, доступ до яких можливий через автоматизований зв'язок електронних баз даних. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження Плану пріоритетних дій Уряду на 2017 рік» від 03.04.2017 р. № 275-р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/en/275-2017-p>

2. Radcliffe P. State Fiscal Service. Filing and Payment Review for Personal Income Tax and Unified Social Security. September, 2015.

3. Україна: зміцнення дотримання законодавства про єдиний соціальний внесок і податок на доходи фізичних осіб: звіт МВФ про надання технічної допомоги Україні. Вересень 2016 р. 16 с.

4. Україна: гармонізація стягнення єдиного соціального внеску та податку на доходи фізичних осіб: звіт МВФ про надання технічної допомоги Україні. Вересень 2016 р. 21 с.

5. Податковий кодекс України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

6. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

7. Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, затверджений наказом Міністерства фінансів України 13 січня 2015 р. № 4. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>

8. Порядок формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загально-

обов'язкове державне соціальне страхування, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 11 квітня 2016 р. № 441. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15>

9. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://www.minfin.gov.ua/>

10. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України. URL: <https://www.sfs.gov.ua/>

## REFERENCES

[Legal Act of Ukraine] (2017). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/en/275-2017-p>

[Legal Act of Ukraine]. <http://zakon.rada.gov.ua/go/2755-17>

[Legal Act of Ukraine]. <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>

[Legal Act of Ukraine] (2015). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15>

[Legal Act of Ukraine] (2016). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15>

Ofitsiyniy sait Ministerstva finansiv Ukrainy. <https://www.minfin.gov.ua/>

Ofitsiyniy sait Derzhavnoi fiskalnoi sluzhby Ukrainy. <https://www.sfs.gov.ua/>

Radcliffe, P. *State Fiscal Service. Filing and Payment Review for Personal Income Tax and Unified Social Security*. September 2015.

*Ukraina: zmitsnennia dotrymannia zakonodavstva pro yedyniy sotsialnyi vnesok i podatok na dokhody fizychnykh osib: zvit MVF pro nadannia tekhnichnoi dopomohy Ukraini* [Ukraine: strengthening compliance with the law on single social contribution and tax on income of individuals: the IMF report on the provision of technical assistance to Ukraine], 2016.

*Ukraina: harmonizatsiia stiahnennia yedynoho sotsialnoho vnesku ta podatku na dokhody fizychnykh osib: zvit MVF pro nadannia tekhnichnoi dopomohy Ukraini* [Ukraine: the harmonization of charging a single social contribution and tax on income of individuals: the IMF report on the provision of technical assistance to Ukraine], 2016.