

Ключові зміни в реформуванні податкової системи України: реалії та перспективи

Круковська О.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів
Херсонського державного аграрного університету

У статті досліджено кількість діючих загальнодержавних та місцевих податків в Україні. Вивчено зміни, внесені до Податкового кодексу України (ПКУ), та ключові ставки, які почали діяти, їх порівняння з минулим періодом і перспективами на майбутнє. Обґрунтовано наукові знання щодо правової природи податкової системи країни.

Ключові слова: податки, податкова система, реформування, бюджет, підприємство, інвестиційний податок, база оподаткування.

Круковская Е.В. КЛЮЧЕВЫЕ ИЗМЕНЕНИЯ В РЕФОРМИРОВАНИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ: РЕАЛИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

В статье исследовано количество действующих общегосударственных и местных налогов в Украине. Изучены изменения, внесенные в Налоговый кодекс Украины (НКУ), и ключевые ставки, которые начали действовать, их сравнение с прошлым периодом и перспективами на будущее. Обоснованы научные знания относительно правовой природы налоговой системы страны.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, реформирование, бюджет, предприятие, инвестиционный налог, база налогообложения.

Krukivska O.V. KEY CHANGES IN TAX REFORM UKRAINE: REALITIES AND PROSPECTS

Investigated the number of existing national and local taxes in Ukraine. The changes made to the Tax Code of Ukraine (GCC) and key rates, which began to operate, their comparison with the previous period and prospects for the future. Substantiated scientific knowledge on the legal nature of the tax system.

Keywords: taxes, tax system, reform, budget, business, investment tax base.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Податки виконують ключову роль для держави в накопиченні матеріально-фінансових ресурсів, необхідних для їх функціонування, управління суспільними справами, підтримання громадського правопорядку, проведення необхідної суспільству господарської діяльності, вирішення різноманітних соціальних проблем і питань духовно-культурного життя, оборони країни. Проте еволюція формування державних доходів протягом століть зазнала істотних змін – від натуральної форми за умов нерозвиненого ринкового господарства до абсолютного використання грошової форми зараз. Найважливішим методом акумуляції державою суспільного продукту стали податки, які забезпечують левову частку бюджетних надходжень [8]. Сьогодні податки зазнали суттєвих змін, які потребують вивчення, їх порівняння з минулими роками та надання об'єктивної оцінки їх застосування в сучасних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Ключові зміни в реформуванні податкової

системи були предметом дослідження таких учених, як: І.Є. Криницький, М.П. Кучерявенко, О.А. Лукашев, Н.Ю. Пришва та ін. Разом із тим окремі питання щодо кількості податків та зборів, а також їх співвідношення до бюджетних потреб, їх навантаження на підприємства потребують поглибленого опрацювання, у т. ч. шляхом порівняння діючих ставок податків із минулим періодом і перспективами на майбутнє.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета дослідження полягає в поглибленні наукових знань щодо правової природи податкової системи та виокремленні ключових змін у реформуванні податкової системи України.

Виклад основного матеріалу дослідження. За економічною сутністю податки є обов'язковими платежами, що виплачується державою з доходів юридичних та фізичних осіб до відповідного бюджету для фінансування витрат держави, передбачених її Конституцією та іншими законодавчими актами. Це одна з форм вирівнювання доходів юридичних і фізичних осіб із метою досягнення

соціальної справедливості й економічного ринку. Вилучаючи частину доходів підприємців і громадян, держава гарантує їх ефективне використання для задоволення потреб суспільства в цілому і досягнення на цій основі зростання його добробуту. На перший погляд, податки виражають односторонні відносини держави з підприємцями та населенням під час їх сплати. Надалі податки дають змогу встановлювати зворотній зв'язок із платниками завдяки фінансуванню відповідних витрат [5].

Кожна держава має свою сукупність податків, зборів, відрахувань і платежів, які в загальній кількості складають структуру податкової системи країни. Дана структура займає вагомий місце у визначенні рівня економічного розвитку держави. В Україні структура податкової системи зазнала істотних змін у зв'язку з прийняттям Верховною Радою 24 грудня 2015 р. Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [1]. Огляд змін, внесених до Податкового кодексу України (ПКУ), та ключові ставки, які почали діяти, а також їх порівняння з перспективами на майбутнє наведені на рис. 1.

Порівняно з 2015 р. у 2016 р. кількість податків у новій редакції Податкового кодексу скорочено з 22 до дев'яти. Серед загальнодержавних податків залишились: податок на

прибуток підприємств, податок на доходи фізичних осіб, ПДВ, акцизний податок, екологічний податок, рентна плата, мито. До місцевих податків належать (ст. 10 ПКУ) [2]: податок на майно (нерухомість, землю); транспортний податок; єдиний податок (єдиний, ФСП). До місцевих зборів належать: збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір. Розглянемо більш детально зміни основних ставок оподаткування.

Податок на прибуток. Ставки податку на прибуток, як бачимо, залишаються на рівні 2015 р. Як і раніше, податок на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету, зменшується на суму нарахованого за звітний період податку на нерухоме майно. Йдеться саме про житлову нерухомість, а не земельні ділянки. Крім того, новий Податковий кодекс більше не визначає періодичність та строки подання декларації з податку на прибуток, а також порядок сплати авансових внесків. Із 1 січня авансові внески у розмірі 1/12 від суми податку за попередній рік скасовуються. Але авансові внески при виплаті дивідендів залишаються і сплачуватимуться так само, як і раніше [2].

Зміни по цьому податку не настільки суттєві, як очікувалося. З підстав анулювання реєстрації платником ПДВ виключено підставу щодо анулювання реєстрації платника ПДВ у разі наявності запису про відсутність юридичної особи або фізичної особи за її місцезнаходженням (місцем проживання), або запису

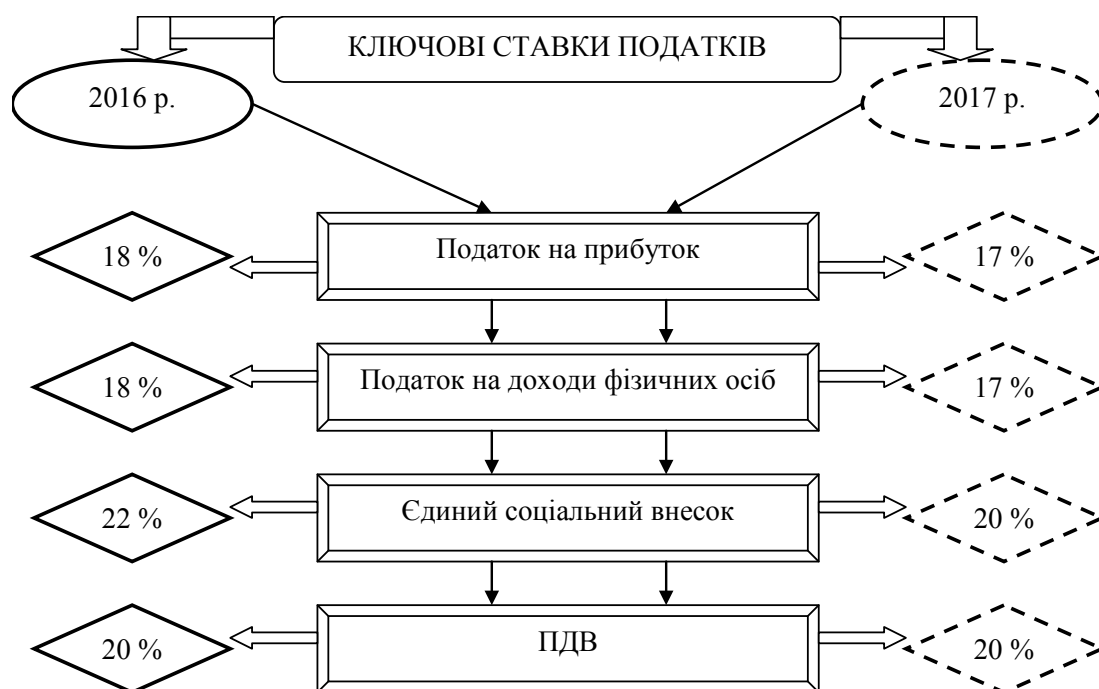


Рис. 1. Ключові ставки податків згідно з ПКУ

про відсутність підтвердження відомостей про юридичну особу. Тобто тепер податківці не зможуть анулювати реєстрацію платника ПДВ через те, що його не знайшли за податковою адресою. Звільнення від оподаткування поставок певних видів зернових та технічних культур із ПКУ виключено. Виключено відповідні пільги для таких поставок і з підрозділу 2 п. XX ПКУ. Полегшується система бюджетного відшкодування. Система електронного адміністрування ПДВ залишається без змін [1].

Діючі ставки податку на прибуток та його порівняння до попереднього та наступного років наведено на рис. 2.

Отже, для платників податку на прибуток у 2016 р. повертається квартальний звітний

період лише для тих, хто має доходи більш ніж 20 млн. грн. (п. 137.4-137.5 ПКУ). Скасовано авансові платежі з податку на прибуток, проте є виняток для сплати авансового внеску у розмірі 2/9 суми податку, визначеного до сплати в декларації за дев'ять місяців 2016 р. Цей авансовий внесок слід сплатити до 31.12.2016 р., і сплачуватимуть його, відповідно, лише ті, хто подаватиме декларацію поквартально. Крім того, необхідно зазначити, що ставки з податку на прибуток залишаються на рівні 2015 р. [4].

ПДВ. Склад платників податку, об'єкт оподаткування та ставки ПДВ фактично залишаються такі ж самі, як і в 2015 р. Головна зміна, яка викликала шалений опір із боку сільсько-

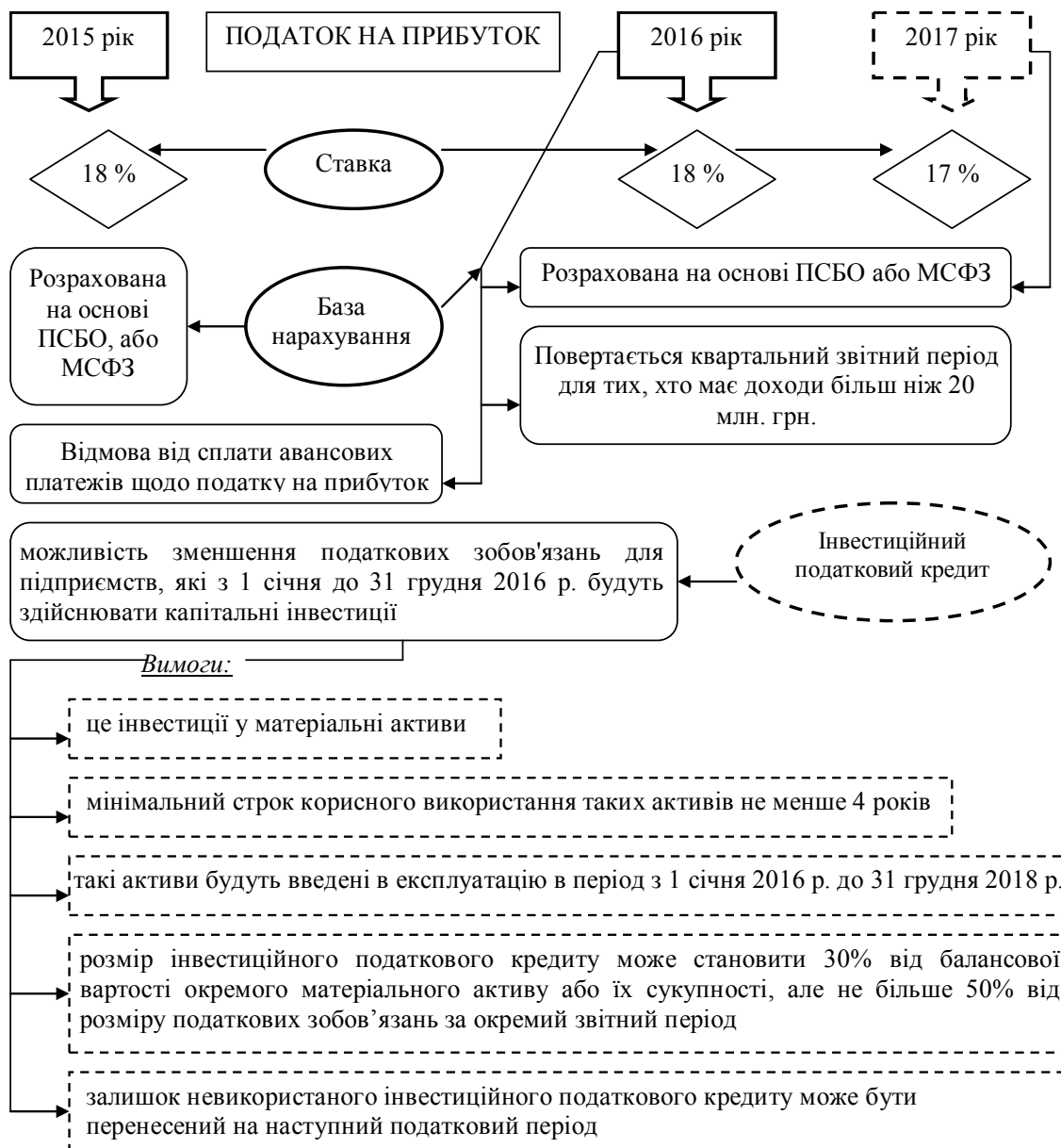


Рис. 2. Реформування податку на прибуток

господарських підприємств і призвела до скандалу в Раді, – це спецрежим ПДВ. Його вирішили зберегти лише на 2016 р., а повне скасування відбудеться з 1 січня 2017 р.

Інші зміни стосується бюджетного відшкодування, зокрема про ведення та офіційну публікацію двох реєстрів бюджетного відшкодування ПДВ. Один – для реєстрації заяв так званих «автоматників», в яких частка експорту в обсязі виручки перевищує 40,0%, а вартість основних фондів – не менше 1/3 заявлених до відшкодування сум. Другий – для всіх інших. При цьому податковий орган може виключити платника податку з числа «автоматників», наприклад, якщо податківці

не знайдуть його за його юридичною адресою. В обох реєстрах зазначатимуться дані не тільки про надходження заяв та їх обробку, а й дані про дату висновку, який надісланий Держказначейству для перерахування відповідних сум на рахунок платника ПДВ, дату і суму ПДВ, яка була фактично відшкодована. Мета впровадження змін – допомогти зробити систему повернення ПДВ із бюджету прозорою та зручнішою для платників податку. Як застосовуватимуться ці реєстри на практиці і чи допоможуть платникам ПДВ у боротьбі за повернення податку із бюджету, можна визначити тільки по закінченні поточного року.

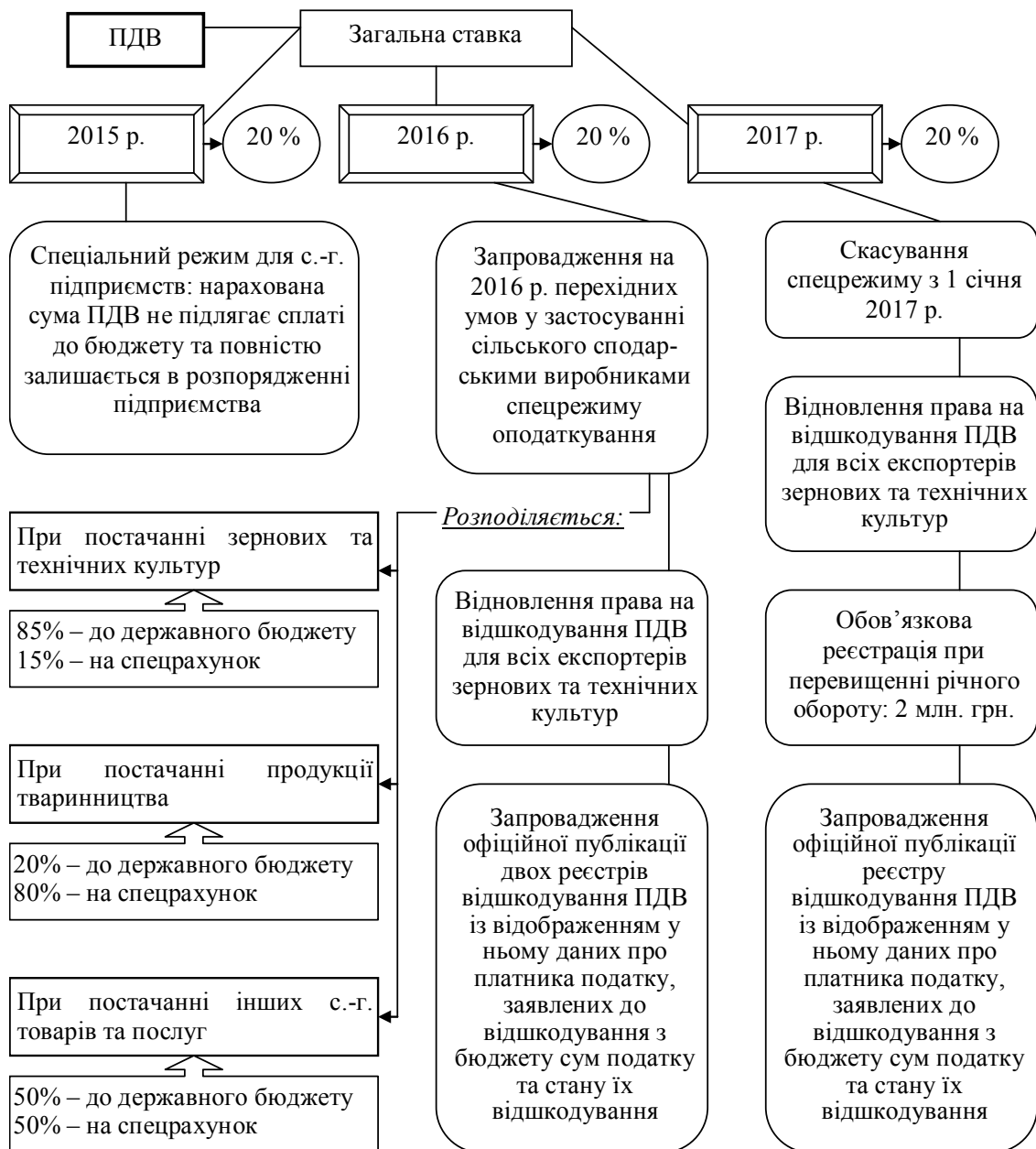


Рис. 3. Реформування податку на додану вартість

Є нововведення і в частині використання ПДВ-рахунків. Формулу для розрахунку даного податку доповнили овердрафтом. Це середньомісячне значення суми ПДВ за останні 12 місяців, яка сплачена до бюджету та яка переглядається щоквартально. Але суть у тому, що овердрафт дає можливість знизити обсяги депонування на ПДВ-рахунках, що, своєю чергою, скорочує обсяги вимивання обігових коштів із бізнесу [7].

Діючі ставки ПДВ та зміни в реформуванні наведені на рис. 3.

Найбільш фундаментальні зміни по ПДВ торкнулися агропромислового виробництва в частині перерозподіл сум ПДВ для аграріїв. Спеціальний режим для сільськогосподарських підприємств залишається, але лише до 1 січня 2017 р. Проте, як повідомляють ЗМІ [3], на сьогодні в парламенті зареєстровано уже три законопроекти, які передбачають повернення спецрежиму ПДВ для сільськогосподарських виробників на 100%, як це було раніше.

Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО). У 2016 р. застосовуватиметься базова ставка 18,0% до усїєї суми бази оподаткування, незалежно від її розміру. Відмінено обов'язок подавати річну декларацію фізичними особами, якщо протягом податкового (звітного) року оподатковувані доходи нараховувалися одночасно двома або більше податковими агентами і при цьому загальна річна сума таких оподатковуваних доходів перевищує 120 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року. Також:

- якщо це передбачено окремими нормами розділу IV ПКУ, ставка ПДФО може становити 0%;

- для пенсій або довічного грошового утримання, розмір яких більше, ніж три розміри мінімальної заробітної плати (у розрахунку на місяць), установленої на 1 січня звітного податкового року (4 134 грн.), до суми перевищення застосовуватиметься ставка ПДФО у розмірі 15%;

- для пасивних доходів зберігатиметься окрема ставка 5% для доходів у вигляді дивідендів, нарахованих резидентами – платниками податку на прибуток підприємств. Решта пасивних доходів (а до них належать, окрім дивідендів, проценти, роялті та інвестиційний прибуток) оподатковуватимуться ПДФО за базовою ставкою – 18 %.

Базовий розмір податкової соціальної пільги (ПСП) зменшився до 50% розміру про-

житкового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленого законом на 1 січня звітного податкового року. Тобто базовий розмір ПСП у 2016 р. становитиме 689 грн. При цьому гранична сума доходу, яка даватиме право на застосування ПСП, не змінилася та дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 грн. – 1 930 грн. Отже, підприємці на загальній системі оподаткування сплачуватимуть ПДФО за ставкою 18%.

Військовий збір залишається без змін і сплачуватиметься у такому ж самому порядку. Базовий розмір податкової соціальної пільги зменшується до 50,0% розміру прожиткового мінімуму на 1 січня звітного податкового року. Так, у 2016 р. це буде 689 грн. Крім того, гранична сума доходу, яка даватиме право на застосування податкової соціальної пільги, не зміниться. Вона становитиме у 2016 р. 1 930 грн. [4]. Основні зміни в реформуванні податку на доходи фізичних осіб наведені на рис. 4.

Єдиний соціальний внесок (ЄСВ). У 2016 р. встановлено єдину ставку нарахування ЄСВ у розмірі 22% до всіх видів доходів, на які раніше нараховувався ЄСВ. Виняток становитимуть тільки спеціальні ставки нарахування ЄСВ для інвалідів (8,41%, 5,3% і 5,5%), які залишатимуться без змін. Скасовується утримання ЄСВ із доходів і визначення класу професійного ризику для роботодавців та відповідні перевірки з боку Фонду соцстрахування щодо правильності такого визначення. Максимальна величина місячного доходу, на який нараховується ЄСВ, становитиме 25 прожиткових мінімумів (раніше – 17), тобто:

- з 01.01.2016 р. – 34 450 грн. (25 × 1 378 грн.);

- з 01.05.2016 р. – 36 250 грн. (25 × 1 450 грн.);

- з 01.12.2016 р. – 38 750 грн. (25 × 1 550 грн.).

При цьому якщо база нарахування ЄСВ не перевищує розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід, сума ЄСВ, як і раніше, розраховується як добуток розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на місяць, за який отримано дохід (прибуток), та ставки ЄСВ (22%). Також у 2016 р. сума мінімального страхового внеску з ЄСВ становитиме:

- з 01.01.2016 р. – 303,16 грн. (22% × 1 378 грн.);

- з 01.05.2016 р. – 319 грн. (22% × 1 450 грн.);

- з 01.12.2015 р. – 341 грн. (22% × 1 550 грн.).

Як і раніше, якщо підприємець – платник єдиного податку є інвалідом або пенсіонером

за віком та отримує відповідну пенсію або соціальну допомогу, він звільняється від обов'язку сплати ЄСВ (ч. 4 ст. 4 Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 8 липня 2010 р. № 2464). База для нарахування ЄСВ залишилася без змін. [4]. Окрім того, у 2016 р. скасовується і визначення класу професійного ризику для роботодавців та відповідні перевірки з боку Фонду соцстрахування щодо правильності такого визначення. Незалежно від системи оподаткування для всіх підприємців база нарахування ЄСВ залишається без змін (рис. 5).

За даними Євростату, Європейський Союз перебуває на першому місці у світі за виділенням коштів на соціальний захист своїх громадян – до 30% від ВВП, в Україні – лише 8%. Особливо ця різниця помітна у сфері пенсійного забезпечення, що його українці фінансують із державного бюджету через Пенсійний фонд. У Німеччині мінімальна пенсія становить 350 євро за умови відсутності жодного дня трудового стажу, середня пенсія наближається до 800 євро на місяць. У Франції мінімальна пенсія становить 500 євро на місяць, у Великобританії – 760 євро. В Україні середня пенсія становить приблизно 47 євро

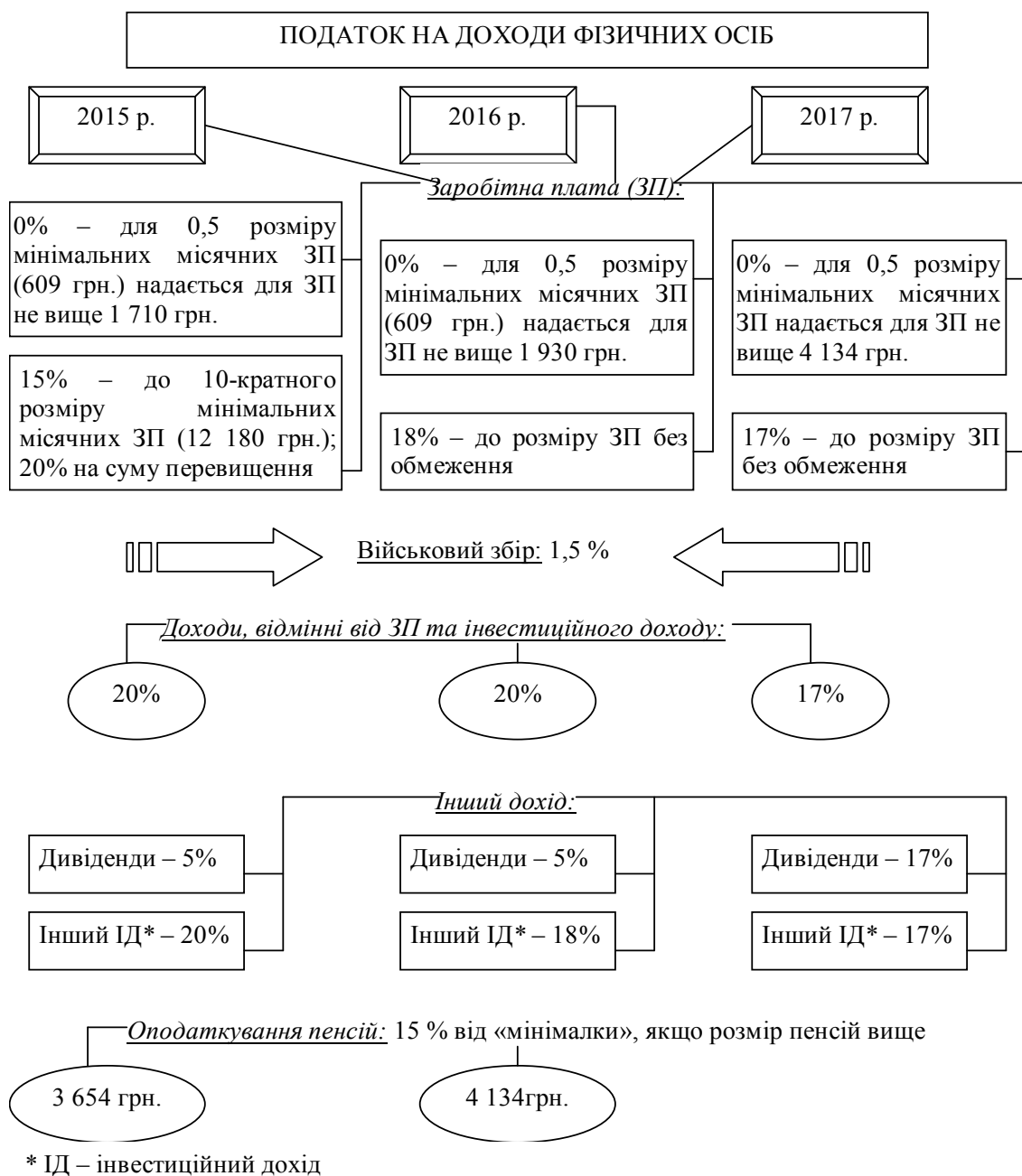


Рис. 4. Реформування податку на доходи фізичних осіб

(понад 1 400 грн.). До інших негативних чинників в Україні, за словами П. Шеремети [3], є, по-перше, недовіра до місцевих влад в Україні щодо використання сплачених податків, бюджетних коштів; по-друге, це корупція, яка пронизує державу зверху донизу чи знизу догори, яка існує практично на всіх рівнях. Вона ж не дає змоги чесно розподіляти місцеві бюджети, від чого страждають і медицина, і освіта, і пенсійне забезпечення.

Таким чином, згідно зі змінами прийнятими до Податкового кодексу України, пропонується: вдосконалення порядку відшкодування ПДВ із бюджету, застосування до 1 січня 2017 р. спеціального режиму оподаткування ПДВ сільськогосподарським підприємством, встановлення єдиної базової ставки єдиного соціального внеску у розмірі 22%, застосовуватиметься до усіх видів доходів, крім того, їх платитиме тільки роботодавець.

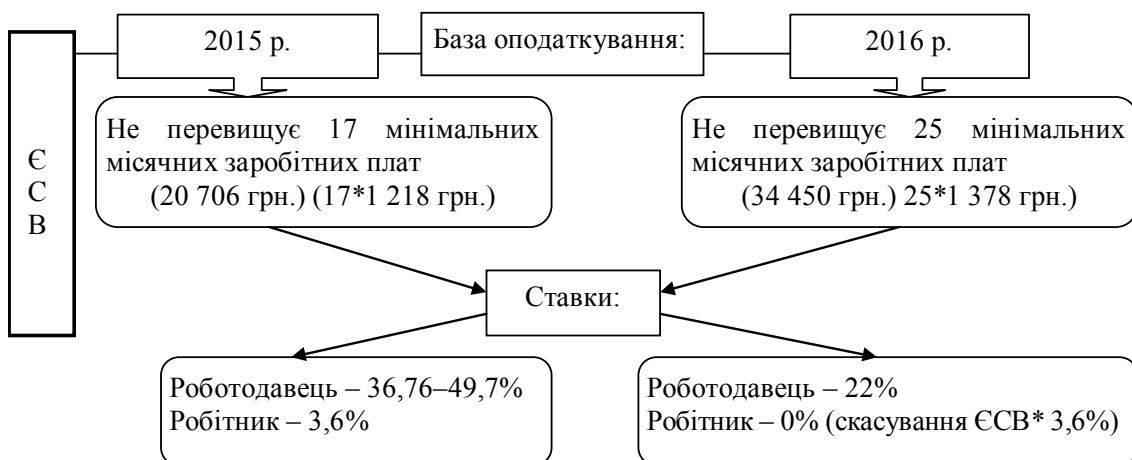
Сьогодні на вибір системи оподаткування підприємствами впливають різні фактори, до яких слід віднести: вид діяльності (виробництво, реалізація продукції, надання послуг, виконання робіт тощо); наявність або відсутність вхідного ПДВ чи вигода для партнерів; обсяг реалізації продукції; кількість найманих працівників.

В умовах євроінтеграційних процесів внесені зміни до податкової системи України є однією з домінант структурної перебудови національної економіки, які мають забезпечити достатність фінансових ресурсів для реалізації соціально-економічних функцій держави, виникнення додаткових фінансових потреб унаслідок загострення геополітичної, соціальної та фінансової криз, підвищення податкової конкурентоспроможності України.

Висновки з цього дослідження. Структурну побудову податкової системи у контексті дослідження доцільно розглядати у вигляді сукупності суб'єктів (органи державної та місцевої влади, уповноважені у сфері оподаткування, податкові органи та платники податків), які ілюструють тристоронній характер податкових відносин; об'єктів (у загальному вигляді об'єкт оподаткування – доходи, операції, майно тощо, з якими пов'язано виникнення податкового зобов'язання) та інструментів (усі складові податкового механізму – види податків і зборів, податкові ставки, податкові пільги та ін.). У ході проведених досліджень огляду змін, внесених до Податкового кодексу України, нами висвітлено ключові зміни в системі реформування податкової системи України. Безумовно, реформування податкової системи, повинно враховувати граничну межу податкового тиску на підприємства [6].

Так, починаючи з 1 січня 2016 р. щомісячні авансові внески з податку на прибуток підприємств не сплачуються. При цьому платники податку на прибуток підприємств сплачують до 31.12.2016 р. авансовий внесок із цього податку в розмірі 2/9 податку на прибуток, нарахованого в податковій звітності за три квартали 2016 р.

Ключові ставки податку ПДВ залишилися у 2016 р., як і до попереднього року, на рівні 20% для більшості операцій, 7% – за реалізації фармацевтичної продукції та 0% – для експортних операцій. Проте база оподаткування при продажу товарів власного виробництва тепер розраховується по-новому виходячи із собівартості виробництва конкретної продукції (для решти товарів базою оподаткування є договірна вартість). У 2016 р. встановлено



* ЄСВ – єдиний соціальний внесок

Рис. 5. Реформування єдиного соціального внеску

єдину ставку нарахування ЄСВ. Підприємства, які перебувають на загальній системі оподаткування, сплачуватимуть ЄСВ із чистого доходу (різниці між отриманим доходом та понесеними витратами, відповідно до норм ст. 177 ПКУ), а підприємства, які знаходяться на єдиному податку, сплачуватимуть ЄСВ на суми, що визначаються такими платниками самостійно. При цьому сума ЄСВ не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску. Необхідно відзначити низький рівень соціального захисту населення, який у 10 разів менше, ніж у розвинутих країнах.

У 2016 р. оподаткування ПДФО застосовуватиметься базова ставка 18% до всієї бази оподаткування, у 2017 р. передбачається її зменшення до 17%, а також вирівнювання інших видів ставок до цієї ж базової ставки.

Що стосується спецрежиму ПДВ для сільськогосподарських виробників, у 2016 р. він ще діє, але із застереженнями. При операціях із зерновими та технічними культурами платник податку тепер буде 85% податку перераховувати в бюджет і лише 15% ПДВ залишиться в його розпорядженні. Для компаній у сфері тваринництва співвідношення більш поблажливе – 20% на користь бюджету і 80% – платнику податків. По іншим опера-

ціям сплата податку буде ділитися в пропорції 50 на 50. При цьому якщо підприємство здійснює декілька видів діяльності (як у сфері АПК, так і паралельно в інших галузях), то підсумкові суми, що підлягають розподілу, розраховуються виходячи з питомої ваги кожного виробничого напрямку.

Отже, ключові зміни, яві відбулися в реформуванні податкової системи України, орієнтовані на європейське податкове законодавство і враховують досвід реформування країн ЄС у зв'язку з євроінтеграційними процесами, які відбуваються в країні.

Питання межі податкового навантаження на підприємства може бути предметом окремого ґрунтовного дослідження, у ході якого необхідно врахувати загальні умови розвитку економіки країни, підвищення рівня взаємодії суб'єктів податкової системи, що дасть змогу покращити якість податкового процесу, укладення міжнародних договорів у сфері оподаткування з метою, з одного боку, уникнути подвійного оподаткування, а з іншого – привести національну податкову систему у відповідність міжнародним нормам податкового законодавства. Проте західні концептуальні підходи в податковій сфері мають бути максимально адаптованими до українських умов.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Лисканич Х. Зміни до Податкового кодексу України, або Податкова реформа без реформ / Х. Лисканич [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.bc-club.org.ua/news/items/zmini-do-podatkovogo-kodeksu-ukrajini-abo-podatkova-reforma-bez-reform.html>.
2. Податковий кодекс України, затверджений Верховною Радою України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
3. Податкова система України є однією з найгірших у світі – експерти // Українська правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.pravda.com.ua/inozmi/svoboda/2014/01/16/7009754/>.
4. Податкова реформа: основні зміни, які вступили в дію з 1 січня 2016 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://tr.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/231988.html>.
5. Податковий облік : [підручник] / В.М. Панасик, С.К. Ковальчук, С.В. Бобрівець. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 352 с.
6. Самусевич Я.В. Дослідження моделей податкової конкуренції у контексті визначення впливу оподаткування на економіку країн / Я.В. Самусевич // Фінансовий простір. – 2013. – № 2(10). – С. 56–65 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [fp.cibs.ck.ua/files/1302/wholertext.pdf](http://www.cibs.ck.ua/files/1302/wholertext.pdf).
7. Ульянова Н. ПДВ-2016: нововведення у сплаті / Н. Ульянова // РБК – Україна [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.rbc.ua/ukr/opinion/nds-2016-novshestva-uplate-administririvani-1453898874.html>.
8. Які податки українцям доведеться платити у 2016 році // Українська правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2016/01/11/575819/>.