

УДК 342

## НЕОБХІДНІСТЬ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ДЛЯ ПОКРАЩЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОГО КЛІМАТУ

Голоядова Т.О.

Національний університет «Одеська юридична академія»

В українських реаліях стимулювання бізнесу з рівнем тіньової економіки 40% не завжди обіцяє однозначні наслідки. Був підписав Закон від 21.12.2016 р. № 1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» (законопроект №5368). Цим Законом звільняються на три роки від будь-яких перевірок новостворені підприємства, якщо вони мають обіг менше 3 млн грн. Впровадження на рівні ПКУ норм щодо електронного кабінету платника податків. Дана ініціатива дозволить платникам менше контактувати з контролюючими органами, що, як результат, знизить корупційні ризики. Крім того, використання електронного кабінету дозволить платникам витратити менший обсяг часу і ресурсів на реалізацію своїх прав і виконання обов'язків – іншими словами, це призведе до спрощення / здешевлення адміністрування податків. У сфері ПДВ в числі нововведень варто виділити, перш за все, заміну двох реєстрів заяв на бюджетне відшкодування одним. Це дозволить уникнути правової невизначеності, що мала місце в 2016 році. Таким чином, всі платники ПДВ при подачі заяв на бюджетне відшкодування будуть потрапляти в один і той же реєстр, в хронологічному порядку.

**Ключові слова:** інвестиційний клімат, електронний кабінет платника податків, адміністрування податків, податкова політика.

Податкові зміни – це перманентний стан української податкової системи. Свідченням цього є Податковий кодекс України та його постійне удосконалення й доповнення [1]. Попри існуючу недостатню ефективну практику, яка проявляється в ряді випадків у процесі здійснення удосконалюючих заходів, прагнення до формування оптимально збалансованої системи оподаткування продовжує бути актуальним. Значимо, що податкове реформування – це проблема, яка була, є і буде завжди залишатися актуальною.

З 2000–2015 рр. податкова система України стала потужним джерелом доходів держави, забезпечуючи понад 70% доходів Зведеного бюджету України. За цей період уряд постійно шукав шляхи вдосконалення податкової політики. Розпочавши з високого рівня податкових ставок і надвисокого податкового тягаря, держава перейшла до зменшення податків та оптимізації пільг, проте питання податкової реформи перманентно не втрачає своєї актуальності. В значній мірі це обумовлено розгортанням фінансових кризових явищ і наростанням зовнішньої агресії. Нові умови створили потребу в подальшому реформуванні податкової системи.

Проблеми, пов'язані з податковою реформою, постійно перебувають в полі зору відомих вітчизняних вчених, таких, як О. Василук, В. Геєць, Т. Сфименко, П. Мельник, Ю. Каспрук, Ю. Касперович, О. Крайник, Л. Тарангул та ін. Їх дослідження окреслюють важливість ефективного функціонування податкової системи для розвитку національної і регіональних економік. Разом з тим сучасні вимоги часу висувають потребу в нових дослідженнях податкової системи, які дозволять окреслити особливості реформування податкової системи в умовах фінансової кризи та зовнішньої агресії, здатні забезпечити зростання ефективності функціонування економічних систем національної економіки різного ієрархічного рівня.

Прийняття Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» від 21 грудня

2016 року №1797-VIII (далі Закон) реалізує намір максимально перевести відносини з фіскальними органами у цифровий формат [2]. На основі цього Закону відбулися суттєві зміни в оподаткуванні, які почали діяти 01.01.2017. Відтепер новація сприятиме мінімізації часових витрат для обох сторін, та найважливіше, кажуть експерти, спростить доступ до інформації. На офіційному сайті кожен може отримати індивідуальні податкові консультації. Згідно Закону, створюється Єдиний державний реєстр таких податкових консультацій.

Водночас запроваджено на період до 31 грудня 2021 року податкові канікули (застосування нульової ставки податку на прибуток підприємств), для підприємств у яких річний дохід не перевищує 3-х мільйонів гривень та розмір нарахованої за кожний місяць звітного періоду заробітної плати (доходу) працівників є не меншим, ніж дві мінімальні заробітні плати, за умови відповідності критеріям:

1) утворених в установленому законом порядку після 1 січня 2017 року;

2) діючих, у яких протягом трьох послідовних попередніх років, щорічний обсяг доходів задекларовано в сумі, що не перевищує 3-х мільйонів гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду становила від 5 до 20 осіб;

3) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до 1 січня 2017 року та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів робіт, послуг) становив до 3-х мільйонів гривень та середньооблікова кількість працівників становила від 5 до 50 осіб.

Водночас змінено критерії належності платника податків до категорії великих платників податків: зокрема з 12 до 20 млн. грн збільшено показник сплати платежів до державного бюджету за платежами, які контролюються ДФС; та критерій обсягу доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали з 500 млн. грн. до 1 млрд. грн.

Вже з 1 січня окремі категорії ФОПів, зокрема другої та третьої груп, будуть змушені платити єдиний соціальний внесок 704 гривні на місяць, навіть якщо тимчасово не мають жодного прибутку. При цьому ФОПи-спрошенці першої групи оподаткування матимуть можливість платити половину мінімального внеску в розмірі 352 грн на місяць.

Раніше ФОП, який у певному періоді мав прибуток, то сплачував 5% податок та ЄСВ. Якщо ж рух коштів не було, то сплачувати не було необхідності. Тому багато підприємців тримали відкриті ФОПи, а платили податки тільки тоді, коли мали реальні прибутки. Відтак зазначені зміни до ПКУ призвели до численних черг у Центрах надання адміністративних послуг, адже «ФОПи-невидимки» почали масово закриватися, щоб не сплачувати податки, не маючи при цьому прибутку.

Встановлено оподаткування у половинному розмірі загальної ставки (18%), тобто за ставкою 9%, пасивних доходів у вигляді дивідендів по акціях, інвестиційних сертифікатах та корпоративних правах, що виплачуються нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток підприємств. Така ж ставка податку встановлена і для пасивних доходів у вигляді дивідендів з іноземних джерел.

Розмір добових, які не потребують документального підтвердження та не оподатковуються ПДФО, у 2017 році буде становити: для відряджень в межах України – 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня (320 грн), для відряджень за кордон – 0,375 розміру МЗП (1200 грн або близько 40 євро).

Розширено перелік витрат фізичної особи-підприємця від провадження господарської діяльності на: суми податків, зборів, які пов'язані з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця (крім податку на додану вартість для фізичної особи-підприємця, зареєстрованого як платник ПДВ, та акцизного податку, податку на доходи фізичних осіб з доходу від господарської діяльності, податку на майно); суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розмірах і порядку встановлених законом; платежів, сплачених за одержання ліцензій на провадження певних видів господарської діяльності ФОП; одержання дозволу, іншого документа дозвільного характеру, які пов'язані з господарською діяльністю.

У аграріїв заберуть пільги, але до 2020 року проведуть земельну реформу.

З 1 січня 2017 року всі аграрії переходять на загальну систему оподаткування. Отже, для аграріїв буде скасовано спеціальний режим оподаткування галузі. Зокрема у 2016 році сільськогосподарські товаровиробники мали можливість обрати 4 групи спрощеної системи оподаткування.

Водночас держбюджетом на 2017 рік передбачено, що дотації на сільське господарство збільшаться удвічі і становитимуть 5,5 млрд грн. Також у 5 разів зросте бюджет Міністерства аграрної політики і становитиме 7,4 млрд. Передбачається запровадження повноцінного електронного кабінету платника податків, який дозволить листування з контролюючим органом

в електронному вигляді: подавати та отримувати документи (податкову звітність, скарги, акти перевірок, заперечення на акт, довідки та інші документи); переглядати в режимі реального часу інформацію по платнику податків, а також одержувати таку інформацію у вигляді документа, який формується автоматизовано тощо.

Функцію контрольно-перевірочної роботи закріплено виключно за обласним рівнем.

За районними податковими інспекціями закріплено виключно сервісні функції: сервісне обслуговування платників податків, реєстрація та ведення обліку платників податків та платників єдиного внеску, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб – платників податків, Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб та ін.

Податкові перевірки: план-графік документальних планових перевірок повинен завчасно оприлюднюватися на сайті Державної фіскальної служби до 25 грудня року, що передуює проведенню таких перевірок. Порядок формування та затвердження плану-графіка, перелік ризиків та їх поділ за ступенями встановлюються Міністерством фінансів, за яким крім того також закріплені такі повноваження: координація діяльності контролюючих органів, затвердження нормативно-правових актів з питань, що належать до компетенції контролюючих органів, прогнозування, аналіз надходження податків, зборів, платежів, видача узагальнюючих податкових консультацій та ін.

При цьому до 31 грудня 2017 року позапланові перевірки можуть здійснюватися держорганами: 1) за письмовою заявою суб'єкта господарювання; 2) за рішенням суду; 3) у разі настання аварії, смерті потерпілого внаслідок нещасного випадку, що було пов'язано з діяльністю суб'єкта господарювання.

Під дію мораторію не підпадають держоргани, робота яких не впливає на малий і середній бізнес (Національна комісія, що здійснює регулювання у сфері енергетики і комунальних послуг, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національний банк України, Антимонопольний комітет), а також Державна фіскальна служба та Державна фінансова інспекція, обмеження на перевірки яких регламентуються змінами в Податковий кодекс від 28 грудня 2014 року (обмеження на перевірки підприємств, дохід яких за попередній рік склав менше 20 млн грн).

Податковою реформою передбачено ліквідацію податкової міліції та створення нового органу – центрального органу виконавчої влади, на який покладається обов'язок забезпечення запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття кримінальних правопорушень, об'єктом яких є фінансові інтереси держави та/або місцевого самоврядування. Діяльність такого органу – фінансова поліція, регламентуватиметься окремим Законом.

Ухвалення електронного обміну інформацією з податковими органами можна було б віднести до беззаперечних переваг Закону. Однак експерти попереджають, що при введенні тільки електронного документообігу складно буде захистити

конфіденційну інформацію. Не виключений і ризик несанкціонованого проникнення в електронні системи.

Загалом потрібні не точкові зміни, а комплексний підхід до податкової реформи. Це визнають і в Комітеті з питань податкової та митної політики, і в діловому експертному середовищі. Закон визначає нову систему сплати єдиного соціального внеску та розрахунки щодо оплати податку. Якщо раніше ставка єдиного податку для платників першої та другої груп встановлювалась у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, то тепер показники змінилися. Для платників першої групи, фізичних осіб – підприємців (ФОП) – у відсотках до прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня. Для платників другої групи, в яких кількість найманих працівників не перевищує 10 осіб, – у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня. І для платників третьої групи – відсоток від доходу.

Для платників єдиного податку першої групи фіскальне навантаження практично не змінилось. А ось платники податків другої групи будуть сплачувати вдвічі більше – пропорційно зростанню мінімальної заробітної плати. Якщо минулого року 20% «мінімалки» складала 320 грн на місяць, то нині – 640.

Що стосується єдиного соціального внеску, то його доведеться сплачувати навіть фізичним особам – підприємцям з нульовим доходом, які перебувають на загальній системі оподаткування. Згідно із Законом, підприємців зобов'язують сплачувати єдиний соціальний внесок не нижче мінімального страхового внеску. Останній, своєю чергою, у зв'язку із збільшенням мінімальної зарплати, зростає до 704 грн. Тож фізичним особам – підприємцям на загальній системі оподаткування варто очікувати додаткових щомісячних витрат у розмірі 704 грн, навіть якщо вони в цей період не отримували доходів. Раніше фізична особа – підприємець, яка перебувала на загальній системі оподаткування, не зобов'язана була сплачувати ЄСВ, якщо не отримувала доходу.

Раніше платник, який не отримав дохід (прибуток) у звітному році або окремому місяці, мав право самостійно визначити базу нарахування у межах максимальної величини бази нарахування єдиного внеску, але не менше розміру мінімального страхового внеску.

Аналітики прогнозують масове закриття тих ФОП, які не мають стабільного заробітку.

Натомість економічний експерт Андрій Вігінський вважає, що такий підхід потрібен. Ті, хто насправді використовував форму підприємця, подавав порожні звіти про дохід, будуть змушені, нарешті, виконувати свій конституційний обов'язок. «Податкова культура – теж потрібна річ у нашому суспільстві, її інакше, як примусом, не вдасться виховати», – вважає аналітик [3].

Втім, тільки час покаже, чи дійсно Україна втратила значну частину якісних представників малого та середнього бізнесу, чи податкові новації таки підуть на користь українцям і державі.

Податкові канікули, стверджують аналітики, мають на меті підвищення підприємницької активності. Відтак з початку року можна очікува-

ти істотного збільшення кількості новостворених підприємств та фірм.

Голова Комітету економістів України Андрій Новак застерігає: запроваджувати податкові канікули на 5 років для всіх підприємств малого бізнесу нерозсудливо. «Податкові канікули можуть бути виключно для нових суб'єктів господарювання. І навіть тут треба все дуже ретельно перевіряти, аби підприємство не перереєструвалося під іншою назвою. У такому разі проблема недоотримання надходжень до бюджету знімається» [4].

Чи зможе бізнес у такий короткий термін підготуватися до змін і встигнути адаптуватися до нових умов, покаже час.

У структурі державних доходів України домінують два податки – єдиний соціальний внесок та податок на додану вартість (у ряді зарубіжних країн – податок з обороту). Єдиний соціальний внесок, або 41% податку з фонду заробітної плати, приносить 14% ВВП. В Європейському Союзі середня ставка відповідного податку становить 36% від заробітної плати, а в США – 15%. Надходження ж від податку на додану вартість (ПДВ) разом з акцизними податками складають 14% ВВП. Майже фіксований податок на доходи фізичних осіб приносить 5% ВВП, а податок на прибуток підприємств – 4% ВВП. Податкові надходження від зовнішньоекономічної діяльності приносять майже 1% ВВП. Неподаткові надходження, в основному розподіл дивідендів у державних компаніях і доходи від приватизації, додають 5,5% ВВП [5]. Проте практика показує, що існуючі надходження до бюджету є величиною віртуальною. Дефіцит держбюджету в 71 млрд грн. та фіскальний розрив в 289 млрд. – найкраще тому підтвердження. У зв'язку з цим компенсаційна модель себе не виправдовує. А тому необхідно науково обґрунтувати обсяги коштів, які без шкоди для економіки можна вилучати у вигляді податків та зборів. Можливо, при цьому навіть законодавчо встановити обмеження, скільки максимально у відсотках від ВВП держава може перерозподіляти через себе. Розуміння цього, пошук балансу і стане початком реальної реформи з метою покращання економічної ситуації в країні.

У податковій політиці України за минулі кілька років не відбулося реальних перетворень у напрямку зростання інвестиційної привабливості та активізації економіки, натомість на фоні запроваджених змін, політичної та економічної нестабільності очікувані тенденції зростання рівня тінізації, падіння ключових індикаторів конкурентоспроможності.

Досвід країн, які своєю економічною політикою продемонстрували «економічне диво» (зокрема Китай, Сінгапур, Грузія та ін.) свідчать, що всі заходи антикризового управління держави спрямовувалися на залучення інвестора: це усунення бюрократичних бар'єрів, скорочення кількості податків, зниження ставок оподаткування, надання податкових канікул. Україна має ряд переваг в боротьбі за інвестиційні ресурси, зокрема:

- економіко-географічне положення – Україна розміщена в центрі Європи, що мінімізує втрати на транспортування;

- європейська культура та звичаї – українці по ментальності є близькими до інших європейських народностей, що розширює можливості спілкування та домовленостей;

- наявність висококваліфікованої робочої сили. Українці – освічена нація, яка є мобільною до підвищення кваліфікації та перекваліфікації.

Крім того, девальвація гривні впродовж останніх років обумовила ситуацію, коли робоча сила в Україні стала найдешевшою серед європейських країн – середня заробітня плата близько 135 євро (для прикладу, найменш оплачувані сусіди: Молдова – 181 євро, Болгарія – 333 євро, Білорусь – 353 євро, Румунія – 395 євро) [6].

Безумовним підґрунтям для залучення інвестицій та активізації господарської діяльності є зниження рівня податкового навантаження та усунення обмежень у провадженні господарської діяльності, яке з певним часовим лагом забезпечить зростання податкового потенціалу, тобто рівня податкових надходжень у бюджеті усіх рівнів.

**Висновки.** Проте разом зі зниженням ставок податків обов'язковою умовою ефективної реалізації податкової реформи мають стати супроводжувальні та не менш важливі заходи, насамперед:

1. Забезпечення стабільності податкового законодавства в Україні.

2. Спрощення процедур адміністрування податків.

3. Створення системи податкового контролю, яка обумовить невідворотність покарання за вчинення податкового правопорушення та водночас не обтяжуватиме законослухняних платників податків податковими перевітками.

4. Подолання корупції та підвищення ефективності витрачання бюджетних коштів [7].

Здійснити невеличке зростання індексу України вдалося завдяки збільшенню суспільного осуду корупціонерів, створенню антикорупційних органів та появі руху викривачів корупції [8].

Таким чином, проведене дослідження демонструє відсутність дієвих заходів щодо лібералізації податкової системи України в період трансформації 2014–2016 рр., спрямованих на активізацію інвестиційних процесів та підвищення рівня господарської ініціативи в Україні. З метою досягнення ефективних зрушень у реалізації податкової реформи варто дотримуватись комплексного підходу, який базується на засадах лібералізації оподаткування, стабільності та уніфікації податкових правил для всіх суб'єктів господарювання, жорсткого контролю та невідворотності покарання за податкові правопорушення і подолання корупції, що позитивно сприятиме розвитку економіки нашої держави та залученню інвестицій.

## Список літератури:

1. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI (в ред. від 01.01.2017) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.
2. Про внесення змін до податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні: Закон України від 21 грудня 2016 року № 1797-VIII // Відомості Верховної Ради. – 2016. – № 251.
3. Вігірінський А. Податкова культура – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://lb.ua/blog/andriy\\_vigirinskiy](http://lb.ua/blog/andriy_vigirinskiy)
4. Новак А. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://conference.finance.ua/ru/respondent/-/novak>
5. Ослунд А. Україні потрібна радикальна, але розумна податкова реформа / А. Ослунд / Українська правда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [pravda.com.ua](http://pravda.com.ua)
6. Розмір середньомісячної зарплати в країнах Європи (Інфографіка) // 24 канал. – 8 березня 2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://24tv.ua/rozmir\\_serednomisyachnoyi\\_zarplati\\_v\\_krayinah\\_yevropi\\_infografka\\_n552142](http://24tv.ua/rozmir_serednomisyachnoyi_zarplati_v_krayinah_yevropi_infografka_n552142)
7. Прес-реліз: Україна // Transparency International Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ti-ukraine.org/CPI-2015/press\\_ukraine\\_CPI-2015](http://ti-ukraine.org/CPI-2015/press_ukraine_CPI-2015)
8. Порівняльна таблиця CPI-2015 // Transparency International Україна [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://ti-ukraine.org/cpi-2015/table\\_data\\_cpi-2015](http://ti-ukraine.org/cpi-2015/table_data_cpi-2015)

**Голоядова Т.А.**

Национальный университет «Одесская юридическая академия»

## НЕОБХОДИМОСТЬ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ ДЛЯ УЛУЧШЕНИЯ ИНВЕСТИЦИОННОГО КЛИМАТА

### Аннотация

В украинских реалиях стимулирование бизнеса с уровнем теневой экономики 40% не всегда обещает однозначные последствия. Был подписан Закон от 21.12.2016 г. № 1797-VIII «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно улучшения инвестиционного климата в Украине» (законопроект № 5368). Этим Законом освобождаются на три года от любых проверок вновь созданные предприятия, если они имеют оборот меньше 3 млн грн. Внедрение на уровне НКУ норм по электронному кабинету налогоплательщика. Данная инициатива позволит плательщикам меньше контактировать с контролирующими органами, что, как результат, снизит коррупционные риски. Кроме того, использование электронного кабинета позволит плательщикам тратить меньший объем времени и ресурсов на реализацию своих прав и выполнения обязанностей – то есть, это приведет к упрощению/удешевлению администрирования налогов. В сфере НДС в числе нововведений стоит выделить, прежде всего, замену двух реестров заявлений на бюджетное возмещение одним. Это позволит избежать правовой неопределенности, которая имела место в 2016 году. Таким образом, все

плательщики НДС при подаче заявлений на бюджетное возмещение будут попадать в один и тот же реестр, в хронологическом порядке.

**Ключевые слова:** инвестиционный климат, электронный кабинет налогоплательщика, администрирование налогов, налоговая политика.

**Holoiadova T.O.**

National University “Odessa Law Academy”

## **THE NECESSITY OF DEVELOPMENT OF THE TAX SYSTEM OF UKRAINE FOR THE INVESTMENT CLIMATE IMPROVING**

### **Summary**

In Ukrainian realities, business stimulation with the level of shadow economy of 40% does not always promise clear consequences. The Law “On Amendments to the Tax Code of Ukraine on the Improvement of Investment Climate in Ukraine” (bill draft №5368) on 21.12.2016 № 1797-VIII is endorsed. This Law dispenses newly-created enterprises from any inspections for three years if they have a turnover less than 3 billion hryvnias. There is an implementation of provisions on the e-cabinet of taxpayer at the level of the TCU. This initiative will allow taxpayers less to be in contact with regulatory agencies that, as a result, will mitigate corruption risks. Moreover, the use of the e-cabinet will allow taxpayers to spend less time and resources for the enjoyment of the rights and performance of obligations – in other words, it will lead to the simplification, reduction of prices of the tax administration. In the field of VAT among innovations should be distinguished, first of all, a substitution of two registers of applications for budgetary compensation by one. This will allow avoiding the lack of legal clarity that took place in 2016. Thus, all taxpayers of VAT during the submission of applications for budgetary compensation will get into the same register in chronological sequence.

**Keywords:** investment climate, e-cabinet of taxpayer, tax administration, taxation policy.