УДК 336.221.4(477)

Бугай Т.В.

КОНЦЕПЦІЯ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ: НАУКОВІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

В статті розглянуто етапи реформування вітчизняної податкової системи. Проаналізовано основні положення урядової Концепції реформування податкової системи та встановлено, що наслідком практичного впровадження урядових ініціатив стане збільшення податкового навантаження на населення. Визначено умови, дотримання яких дозволить провести реальну (а не формальну) реформу вітчизняної податкової системи.

Ключові слова: *концепція, податок, податкова система, реформа.*

Постановка проблеми. Вітчизняна економіка вже тривалий час перебуває у кризовому стані. Згідно Консенсус-прогнозу на 2014-2015 рр. [1] розробленого в травні 2014 р. на основі експертних оцінок учасників опитування: експертів Мінекономрозвитку, ДУ «Інститут економіки та прогнозування» НАН України, Федерації роботодавців України, представництва Міжнародного валютного фонду (МВФ) в Україні, Міжнародного центру перспективних досліджень CASE Україна, «Райффайзен Банку Аваль», The Bleyzer Foundation і т.д. Так, відповідно до даного документу, падіння реального ВВП України у 2014 р. складе мінус 4,6% (оцінки коливаються від мінус 2,9% до мінус 8%), а номінальний ВВП прогнозують на рівні 1,513 млрд грн. На 2015 р. прогнози вітчизняних та міжнародних експертів також є песимістичними, що пов’язано, в першу чергу, з військовими діями на території України, окремі з них розраховують на зростання економіки збільшення реального ВВП до 2,2%, хоча більшість схиляється до падіння на 1,5%.

Для виходу з кризи та подальшого розвитку Україні належить використовувати накопичений позитивний досвід інших країн. На порядку денному стоїть використання в повній мірі податкових інструментів для пожвавлення економіки (необхідно відійти від практики залучення коштів від міжнародних кредиторів, а отримувати їх вигляді податків). Глибока фінансово-економічна криза ставить перед вітчизняною податковою системою два взаємовиключні завдання: зменшення податкового навантаження з одночасним збільшенням доходної бази бюджету.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідженню податкової системи України присвячено багато робіт вітчизняних вчених-економістів, зокрема, необхідно відмітити праці В. Андрущенка, В. Гейця, З Варналія, І. Луніної, Л. Тарангул, А. Соколовської, В. Федосова, К. Швабія та інших. Віддаючи належне досягненням вчених-економістів, здійсненим у галузі теорії оподаткування, слід зауважити, що багато проблем до цього часу не дістали остаточного вирішення. Якісно новий етап у реформуванні системи суспільних

відносин, який розпочинається в Україні, вимагає теоретичного переосмислення питань пов'язаних із реформуванням вітчизняної податкової системи.

Мета статті. Метою статті є дослідження основних положень Концепції реформування податкової системи розробленої Кабінетом Міністрів України та наукове обґрунтування пропозицій щодо її вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Бажання реформувати вітчизняну податкову систему було першочерговим завданням кожного уряду, не є виключенням і сьогоднішній. Взагалі, говорячи про реформування будь-якої сфери соціально-економічної системи держави, в першу чергу, необхідно звернутись до семантичного значення понять. Перш за все розглянемо тлумачення терміну «реформа». У мережевій енциклопедії Вікіпедія реформу визначено, як перетворення, зміну стану суспільства або якоїсь його сфери діяльності, який вводиться законодавчим шляхом і кінцевою метою якої є зміцнення, оновлення державних і економічних правил, що, однак, не завжди несе за собою покращення рівня життя, скорочення державних витрат та навпаки – збільшення доходів та зборів. При чому, реформи можуть носити як реальний так і формальний характер. Якщо ж розглядати реформу з формальної точки зору, то виконання вище перелічених умов є не обов’язковим, і під реформою розуміється просто нововведення будь-якого змісту [2].

В Україні податкове реформування розпочалася з початку 90-х рр. Можна виділити декілька етапів «зміцнення, оновлення правил оподаткування»: 1 етап − 1991-1995 рр. − етап становлення і формування національної податкової системи, 2 етап − 1996-2003 рр. − приведення складу податкової системи у відповідність до умов ринкових відносин, 3 етап 2004-2009 рр. − етап розвитку податкової системи України та 4 етап – 2010- сьогодення − етап поглибленого реформування податкової системи України. На кожному з даних етапів була прийнята низка нормативно-правових актів (законів, стратегій, концепцій), що визначали як базові правила оподаткування так і стратегічне та середньострокове бачення розвитку вітчизняної податкової систем (рис.1).

Рис.1 ілюструє той факт, що за період незалежності в Україні було розроблено ряд підзаконних актів покликаних сформувати таку податкову систему, яка б створювала сприятливі умови для економічного зростання, забезпечувала реалізацію принципу рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, формування відповідального ставлення платників до виконання своїх податкових зобов’язань; підвищення фіскальної ефективності податків, зменшення масштабів ухилення від сплати податків.

На нашу думку, значну кількість цих концепцій (стратегій, планів), через часту зміну політичних сил у країні, не було реалізовано. Крім того, положення більшості підзаконних актів не містили наукового обґрунтування та не були узгоджені із загальною стратегією розвитку України. Практично всі зміни у сфері оподаткування відбувалися шляхом «спроб та помилок» та мали безсистемний, необґрунтований та нестабільний характер.

ЕТАП	Підзаконні акти
1 етап (1991-1995) етап становлення і формування національної податкової системи	– концепція запропонована Верховною Радою - оподаткування обсягів реалізації, по яких за звітний період надійшла оплата за рахунок продавця, за системою диференційованих ставок, залежно від сфери і виду діяльності; – концепція розроблена Головною державною податковою інспекцією, Міністерством фінансів та Міністерством економіки – передбачала оподаткування податком на прибуток за єдиною ставкою на рівні 30-35% з пільгами для інвестиційної діяльності; зменшення ставки по податку на додану вартість до 20%; чітке розмежування податків на загальнодержавні і місцеві; перехід в оподаткуванні фізичних осіб до сукупного річного доходу як об'єкта оподаткування; - концепція запропонована Українським союзом промисловців і підприємств - антологічна з концепцією розробленою Головною державною податковою інспекцією, Міністерством фінансів та Міністерством економіки, але акцент поставлений на значні пріоритети для виробників продукції та товарів.
2 етап (1996-2003) приведення складу податкової системи у відповідності до умов ринкових відносин	– Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні» від 13 грудня 1995 року № 466/95-ВР – Указ Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політки» № 621/96 від 31 липня 1996 року – Постанова Верховної Ради України «Про основні положення податкової політики в Україні» № 561/96 від 4 грудня 1996 року – Наказ Державної податкової адміністрації України від 07.04.2003 №160 «Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року»
3 етап (2004-2009) етап розвитку податкової системи України	– Концепція реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 року № 56-р – Стратегія реформування податкової системи, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 року № 1612-р – Проект «Модернізація державної податкової служби України –1», (що фінансувався за кошти позики Світового банку відповідно до Угоди про позику між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку, ратифікованої Законом України від 30 листопада 2003 року № 1317-IV)
4 етап (2010-сьогодення) етап поглибленого реформування податкової системи України	

Рис.1. Інституційно-правове забезпечення реформування податкової системи України

Джерело: побудовано автором на основі [2].

Черговою спробою реформування податкової системи є розроблена Кабінетом Міністрів України Концепція реформування податкової системи України (далі − Концепція) [3] презентована Прем'єр-міністром України на засіданні Кабінету Міністрів України 6 серпня 2014 р. Основні положення даної Концепції знайшли своє положення у законопроекті «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)» № 5079 від 15.09.2014 [4].

Вивчаючи зміст проекту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)», варто відзначити, що зміни які декларують у Концепції її розробники можна вважати позитивними (наприклад, зменшення кількості податків з 22 до 9), але більш детальний аналіз положень законопроекту № 5079 дає нам право із впевненістю стверджувати, що не все так «солодко», як здається на перший погляд (фактично скасовується лише 6 податків і зборів, а всі інші механічно трансформуються (об'єднуються) у інші). Таке «укрупнення» податків ніяким чином не дозволить покращити інвестиційний клімат України, підвищити її позиції в рейтингу легкості сплати податків Paying Taxes, який є складовою частиною рейтингу легкості ведення бізнесу Doing Business, а навпаки, може створити додаткові проблеми (наприклад, в теоретичній площині, об'єднання єдиного податку і фіксованого сільськогосподарського податку є недоцільним, оскільки природа даних податків є різною, а на практиці – такі зміни ускладнять сприйняття податкового законодавства платниками податків).

За прогнозами Кабінету Міністрів України додатковий ресурс від вище окреслених змін податкового законодавства, до Зведеного бюджету України в 2015 р. становитиме 24,5 млрд. грн., в тому числі до державного бюджету 6,9 млрд. грн., місцевих бюджетів – 17,6 млрд. грн. У розрізі податків очікується, що в 2015 р. збільшаться надходження до зведеного бюджету по наступним податкам і зборам: ПДФО (на 9,7 млрд. грн.), акцизний податок (на 8,8 млрд.грн.), податок на нерухоме майно (на 3,8 млрд. грн.) та ін. (рис.2).

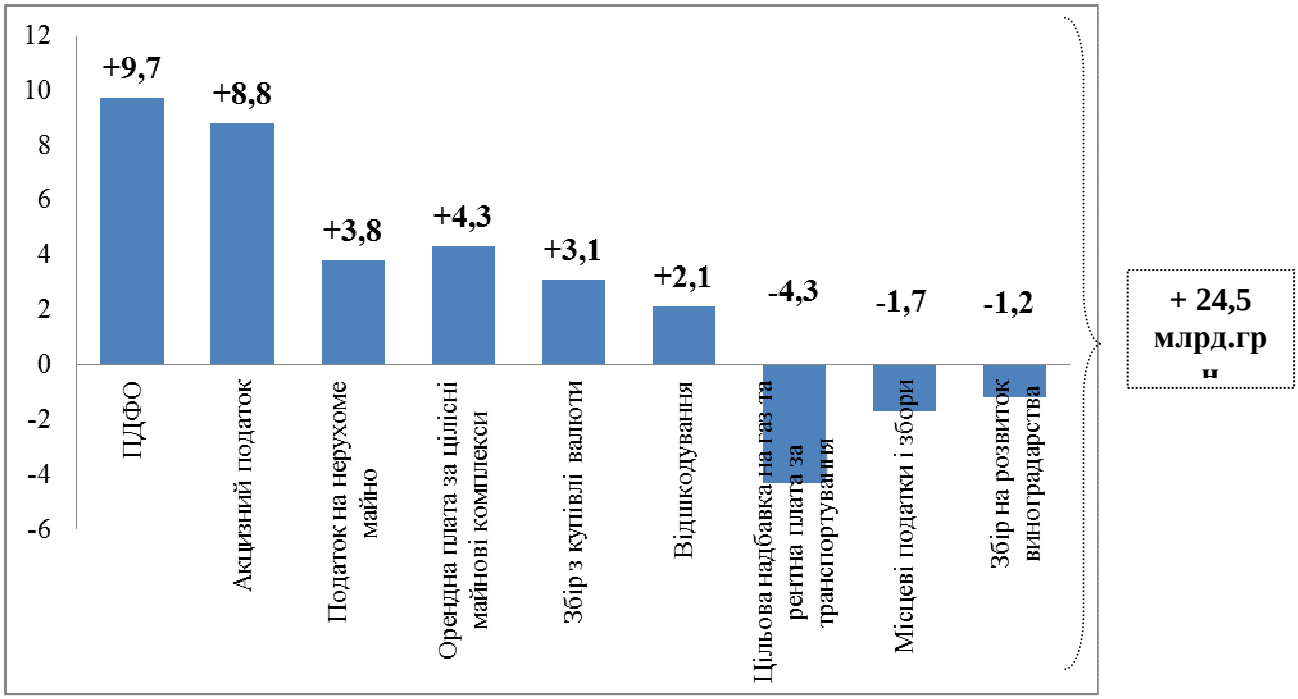

Рис. 2. Ресурс зведеного бюджету від змін податкового законодавства (прогноз 2015 р.)

Джерело:складено згідно даних Кабінету Міністрів України

Як свідчать наведені дані, в структурі додаткових надходжень до бюджету значну частку становитимуть податки, кінцевими платниками яких є фізичні особи. Тому, вважаємо за доцільне, проаналізувати основні зміни, що пропонуються в Концепції реформування податкової системи України, які стосуються оподаткування фізичних осіб.

В першу чергу, проаналізуємо зміни щодо реформування «зарплатних» податків, зокрема податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) (табл.1).

Таблиця 1

Пропозиції Концепції щодо реформування ПДФО

Існуюча модель		**Запропонована модель**	
Доходи	Ставки ПДФО	Доходи	Ставки ПДФО
З/п до 10 мінімальних заробітних плат	15 %	З/п до 10 мінімальних заробітних плат	15 %
З/п від 10 мінімальних заробітних плат	17 % до частини перевищення	З/п від 10 мінімальних заробітних плат	17 % до частини перевищення
Дохід у вигляді %, нарахованих на: - суму поточного або вкладного (депозитного) банківського рахунку;	15 %	Пасивні доходи, сума яких не перевищує 500 тис грн.	15 %
		Пасивні доходи, сума яких перевищує 500	20 %

- за ощадними (депозитними) сертифікатами; - на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці		тис. грн, але не перевищує 1 млн. грн.	
		Пасивні доходи, сума яких перевищує 1 млн. грн.	25 %

Джерело:складено автором

Коментуючи існуючу модель, відзначимо, що оподаткування доходів у вигляді відсотків на (депозитний) банківський рахунок, вклад у кредитній спілці набрали чинності з 1 серпня 2014 р. [6]. Тобто, вже вкотре ігнорується принцип стабільності податкового законодавства, закріплений у п.п. 4.1.9 Податкового кодексу України, згідно з яким зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше, як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки.

Щодо запропонованої в урядовій Концепції моделі оподаткування ПДФО, то основні зміни, порівняно з існуючою, полягають у переході від лінійної до прогресивної шкали оподаткування пасивних доходів. Основним позитивом тут є можливість поповнення дохідної частини бюджету, що є вкрай важливим у світлі останніх подій в Україні.

Але, при фактичному введенні таких новацій можуть мати місце наступні негативні наслідки:

- фактичне зниження прибутковості депозитів може мати своїм результатом відтік вкладників, які вважатимуть більш доцільними інші форми інвестицій своїх коштів;
- банки понесуть додаткові витрати на доопрацювання програмного забезпечення та розширення кадрового складу;
- досить просто буде мінімізувати свої податкові зобов’язання, наприклад, шляхом «дроблення» сум депозитних вкладів (щоб сума пасивних доходів не перевищувала 500 тис. грн.) та їх розміщення на рахунках різних банків.

Запропоновані в законопроекті нововведення щодо запровадження прогресивної шкали оподаткування зі ставками 15, 20 і 25 % (що значно перевищують ставки які існують на сьогоднішній день) потребують фінансового обґрунтування з боку фіскального відомства та економічної оцінки впливу на фінансовий сектор економіки.

Певні зміни в Концепції передбачені і для єдиного соціального внеску (ЄСВ). Так, передбачається зниження ставок ЄСВ в частині нарахування (табл.2) з одночасним підвищення заходів впливу та штрафів за порушення, пов'язані зі сплатою ЄСВ.

Таблиця 2

Пропозиції Концепції щодо реформування ЄСВ

Показник	**Існуюча модель**	**Запропонована модель**	
Нарахування ЄСВ	від 36,76% до 49,7% (залежно від класу ризику)	З/п до 2 мінімальних заробітних плат	41%
		З/п від 2 мінімальних заробітних плат	Понижуючий коефіцієнт 0,4 до частини перевищення
Утримання ЄСВ	3,6%	3,6%	

Джерело:складено автором

На думку розробників Концепції, основними компенсаторами, від зниження ставки ЄСВ, що зможуть покрити дефіцит бюджету Пенсійного фонду України повинні стати: збільшення максимальної величини бази нарахування ЄСВ з 17 мінімальних заробітних плат до 40; збільшення фінансових санкцій для юридичних осіб та фізичних осіб за порушення трудового законодавства (штраф за фактичний допуск працівника до роботи без оформлення трудових відносин − 30 МЗП, за порушення встановлених термінів виплати заробітної плати працівникам, більш ніж за один місяць − 3 МЗП, за недотримання мінімальних державних гарантій в оплаті праці − 10 МЗП, за порушення інших вимог трудового законодавства − 1 МЗП); об'єднання всіх фондів соціального страхування (з тимчасової втрати працездатності, по профзахворюванням, по безробіттю) в один єдиний Фонд соціального страхування.

На наше переконання, даних компенсаторів буде недостатньо для того, щоб покрити втрати від зниження ставки ЄСВ, а у короткостроковій перспективі головним фінансовим наслідком таких ініціатив для бюджету буде зниження надходжень. Вважаємо, що проблема ЄСВ потребує комплексного вирішення і центральне місце тут повинна посідати не зниження ставок соціального внеску, а проведення системної пенсійної реформи (мається на увазі 2 і 3 рівень пенсійної системи: солідарний і недержавний), тому, дуже сумнівно, що просте зниження ставок ЄСВ (без проведення комплексної пенсійної реформи) зможе вирішити проблему виплати «зарплат у конвертах».

Наступною новацією, яка може чекати на фізичних осіб, є задекларована у Концепції «легалізація активів заможних громадян», хоча детальний аналіз законопроекту № 5079 свідчить про те, що стосуватиметься вона не лише заможних верств населення, а всіх фізичних осіб.

На практиці положення щодо легалізації активів заможних громадян передбачає:

– загальне разове («нульове») декларування активів всіма громадянами (формування «вхідного» залишку для подальшого контролю видатків) – з 1 січня 2015 р. по 31 жовтня 2015р.;

– податкову амністію для добровільно задекларованих активів;

– автоматичне зіставлення доходів і видатків за даними, доступними ДФС.

Щодо загального разового («нульового») декларування активів громадянами, то передбачається, що в період з 1 січня 2015 р. по 31 жовтня 2015 р. фізичні особи – резиденти мають право подати до контролюючого органу за місцем своєї податкової адреси разову декларацію про кошти, майно та валютні цінності (далі – разова декларація) із зазначенням об'єктів декларування. У разі неподання такої декларації задекларованими вважаються вартість активів платника податків - фізичної особи у розмірі 200 тис. грн. та вартість інших активів, які зареєстровані у встановленому законодавством порядку станом на 1 січня 2015 року. У перспективі, відомості відображені у разовій декларації можуть використовуватись контролюючими органами при визначенні зобов'язань з податку на доходи фізичних осіб із застосуванням методу контролю за витратами та доходами платників податків-фізичних осіб. При цьому наявні та не задекларовані об'єкти декларування не враховуються в подальшому при застосуванні методу контролю за витратами та доходами.

І тут виникає цілий ряд питань. По-перше, чи готові фіскальні органи прийняти та обробити таку кількість декларацій (орієнтовна кількість громадян, яка підпадає під декларування: громадяни за кордоном – 7 млн.осіб, дані наявні в ДРФО – 15 млн.осіб, фізичні особи старші за 60 р. – 9,6 млн.осіб)? По-друге, чи зможуть фіскальні органи у короткий термін забезпечити значну кількість фізичних осіб ключами електронного цифрового підпису (за умови подання декларації в електронній формі) та короткий термін його дії (1 рік)?

Безперечно, проведення разового декларування в довгостроковій перспективі дозволить отримати державі ряд вигод, в частині: підвищення рівня податкової культури громадян; посилення ефективності податкового контролю; актуалізація інформаційної бази Державної фіскальної служби. Але реалізація подібної ініціативи повинна здійснюватись поетапно, у комплексі із запровадженням загального щорічного декларування доходів. Ми вважаємо, що реалізувати дану ініціативу необхідно у три етапи:

І етап (2015 рік) − повинні бути здійснені заходи щодо визначення методологічних засад переходу до загального декларування та внесенню відповідних змін і доповнень до податкового законодавство. Необхідно розробити окремі підзаконні нормативно-правові акти, технічне оснащення Державної фіскальної служби України для прийому, обробки та аналізу декларацій фізичних осіб, створення системи інформування населення про настанні строку подання декларацій та розробка програм методичної допомоги з боку держави щодо складання та поданням декларації, так щоб до початку 2016 року було забезпечено повна готовність до прийому декларацій. На даному етапі доцільно зобов'язати подавати декларацію про доходи і майно державних службовців та менеджерів державного сектору економіки.

ІІ етап (2016 рік) – забезпечити подачу фізичними особами, які отримують будь-які доходи, разової декларації про майновий стан (власне нерухоме і рухоме майно, кошти цінні папери тощо) та доходи станом на 01.01.2016, також в декларації повинні бути зазначені доходи, з яких раніше не було сплачені податки. Також на даному етапі держоргани повинні актуалізувати свої бази даних, структурні підрозділи Державної фіскальної служби – надавати фізичним особам методичну допомогу при здачі декларацій .

ІІІ етап (2017 рік) –повний перехід на загальне декларування . З зазначеного періоду повинен бути забезпечений всеосяжний податковий контроль доходів і майна фізичних осіб. Він передбачає щорічне подання річної податкової декларації про майновий стан та доходи із відображенням отриманих протягом звітного періоду доходів та майновий стан. На даному етапі повинні бути впроваджені непрямі методи визначення податкових зобов'язань (у разі перевищення розміру витрат, понесених протягом звітного року над отриманими доходами) [7].

Щодо ініціативи проведення податкової амністії, то останніми роками дане питання активно обговорюється як представниками *наукової спільноти так* і фахівцями-практиками. Вважаємо, що реалізація подібних ініціатив в Україні можлива лише за умови надання чітких гарантій для суб'єктів декларування стосовно не притягнення їх до будь-яких видів відповідальності за відповідні фінансові правопорушення у минулому, з одного боку, а з іншого – проведення широкої інформаційної кампанії з метою формування у свідомості суб'єктів декларування переконаності в тому, що продовження практики недобросовісної поведінки у сфері оподаткування зустрічатиме все більше перешкод у зв'язку з посиленням податкового контролю та що легальне отримання відповідних доходів зі сплатою належних податків приноситиме більше вигід, аніж практика недобросовісної поведінки у сфері оподаткування [8].

Досить цікавими та неоднозначними є пропозиції уряду щодо посилення контролю за доходами громадян шляхом запровадження непрямих методів, обмеження готівкових операцій та запровадження нового виду звітності про продаж на користь фізичних осіб товарів (робіт, послуг) вартістю за 1 одиницю понад 10 мінімальних заробітних плат.

Так, аналізуючи положення проекту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)» № 5079 від 15.09.2014, в першу чергу, звертаємо увагу на те, що порушуються основні принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство: рівності платників податків та економічності оподаткування.

Щодо порушення принципу рівності, то в п. 3 ст. 39 законопроекту визначено, що «одночасно з прийняттям рішення про призначення та проведення документальної перевірки платника податків – фізичної особи із застосуванням методу контролю за витратами та доходами, контролюючим органом вживаються заходи по повному або умовному арешту щодо всього наявного у платника податків майна». Водночас жоден вид податкових

перевірок, які проводяться відносно платників податків юридичних осіб, не передбачає одночасно вжиття заходів по адміністративному арешту, що фактично ставить фізичних осіб у не рівні умови з юридичними.

Підставою для проведення податкової перевірки можуть бути розбіжності між сумою понесених витрат та сумою отриманих доходів (навіть, у розмірі 1 грн.), таким чином, проведення таких перевірок не завжди буде відповідати принципу економічності оподаткуванню. Тому, вважаємо виправданим, встановити мінімальний вартісний критерій, наявність якого надавав би право контролюючим органам розпочинати перевірку з використанням методу контролю за витратами та доходами.

Стосовно запровадження нового виду звітності про продаж на користь фізичних осіб товарів (робіт, послуг), вартість яких понад 10 мінімальних заробітних плат за не подільну одиницю, то дане нововведення абсолютно не корелюється з положеннями Концепції стосовно скорочення обсягу податкової звітності. А за умови девальвації національної грошової одиниці грошовий еквівалент у сумі 10 МЗП за неподільну одиницю буде охоплювати занадто широке коло товарів, робіт та послуг.

Також, дискусійними є пропозиції стосовно зменшення граничних сум розрахунків готівкою, які на сьогодні регулюються НБУ (150 000 грн.) до 15 МЗП (18 270 грн. (станом на 2014 р.)).

Концепцією передбачається підвищення фінансової спроможності місцевих бюджетів шляхом введення акцизного податку з роздрібних продажів підакцизних товарів, запровадження оподаткування податком на нежитлову (виробничу, складську, офісну, торговельну) нерухомість, розширення бази оподаткування податком на житлову нерухомість (скасування пільги з цього податку). *Більш детально* ці пропозиції ми *розглянемо нижче.*

Кабінет міністрів України пропонує скасувати неоподатковуваний податком на нерухомість мінімум загальної житлової площі для всіх видів об'єктів, а також розширити базу оподаткування за рахунок об'єктів комерційної нерухомості (табл.3).

Таблиця 3

Пропозиції Концепції щодо реформування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Елемент оподаткування	**Існуюча модель**	**Запропонована модель**
Об'єкт оподаткування	житлова нерухомість	житлова та нежитлова нерухомість
База оподаткування	загальна площа	загальна площа
Пільги із	База оподаткування зменшується: а) для квартири/квартир	Міські, селищні та сільські ради можуть встановлювати

сплати податку	незалежно від їх кількості - на 120 кв. м.; б) для житлового будинку/будинків незалежно від їх кількості - на 250 кв. м.; в) для різних видів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їх часток (у разі одночасного перебування у власності платника податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їх часток), - на 370 кв. м.	додаткові пільги з податку, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних осіб або релігійних організацій України, статути (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями).
Ставка податку	- не більше 1 % МЗП - для квартири/квартир, загальна площа яких не перевищує 240 кв. м., або житлового будинку/будинків, загальна площа яких не перевищує 500 кв. м.; - 2,7 % МЗП - для квартири/квартир, загальна площа яких перевищує 240 кв. м., або житлового будинку/будинків, загальна площа яких перевищує 500 кв. м.; - 1 % МЗП- для різних видів об'єктів житлової нерухомості, сумарна загальна площа яких не перевищує 740 кв. м.; - 2,7 % МЗП- для різних видів об'єктів житлової нерухомості, сумарна загальна площа яких перевищує 740 кв. м..	для об’єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюються за рішенням сільської, селищної або міської ради в залежності від місця розташування (зональності) та категорії таких об’єктів нерухомості у розмірі, що не перевищує 2 відсотків розміру МЗП, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 кв. метр бази оподаткування.

Джерело:складено автором

Запропонована модель функціонування податку на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки в нинішніх соціально-економічних умовах (девальвація грошової одиниці, підвищення житлово-комунальних тарифів, «замороження» заробітних плат, інфляція) може призвести до соціального вибуху у суспільстві. Адже більшість населення України живе нижче середнього рівня матеріального забезпечення, тому у разі прийняття запропонованих змін, основний тягар відчують саме незабезпечені верстви громадяни, які володіють незначними площами житлової нерухомості. Із розрахунку мінімальної зарплати у 2014 р. □ 1218 грн., плата за 1 кв.м. площі буде становити 24,36 грн., тобто власник двокімнатної квартири площею 50 кв.м. повинен буде сплати суму податку у розмірі 1218 грн. на рік, трикімнатної

квартири площею 70 кв.м. – 1705,2 грн., а власник будинку площею 100 кв.м. – 2 436 грн.

Щодо включення до об’єктів оподаткування нежитлової площі, то з одного боку, такий крок беззаперечно є прогресивним та приводить ідеологію адміністрування такого податку до світових аналогів, але з іншого – подібні ініціативи здатні загальмувати і без того не найактивніший розвиток вітчизняного бізнесу (готелі, ресторани та бари, туристичні бази, торгові центри, магазини, СТО, їдальні, бази та склади підприємств торгівлі й громадського харчування, тощо), адже додаткові витрати на оподаткування комерційної нерухомості підприємці будуть намагатись компенсувати за рахунок перекладання податкового тягаря на пересічних громадян (шляхом підвищення цін на товари та послуги), що в кінцевому підсумку може негативно вплинути на купівельну спроможність громадян.

В законопроекті № 5079 законодавцем прописано, що диференціація ставок даного податку буде здійснюватись залежно від місця розташування та категорії таких об’єктів нерухомості, але уніфікованої методики визначення місцевими органами ставок податку в проекті закону не подано.

В умовах інтеграції України до ЄС, наша держава повинна максимально адаптувати вітчизняне податкове законодавство до законодавства європейських країн. Так, в державах-членах ЄС податок на нерухомість прив'язаний не до мінімальної зарплати, а до вартості нерухомості. Наприклад, у Франції ставка податку на нерухомість становить 0,5-1% від ринкової вартості нерухомості, при цьому «податкова оцінка» ринкової вартості як правило в 1,5 рази нижче реальної ринкової вартості.

На нашу думку, запропоновані в законопроекті № 5079 зміни потребують суттєвого доопрацювання. Зокрема, при оподаткуванні податком на нерухоме майно, відмінного від земельної ділянки необхідно враховувати не лише площу об’єкта, а й значну вартісну диференціацію об’єктів нерухомого майна в нашій державі. Також, вважаємо, що на перехідний період доцільно залишити пільги зі сплати даного податку (але вони повинні бути значно менші ніж ті які діють на сьогоднішній день, наприклад, зменшення бази оподаткування для квартири на 50 кв. м., для житлового будинку - на 100 кв. м.), що дозволить захистити вразливі верстви населення.

Пропозиції КМУ щодо реформування податку на нерухоме майно, в першу чергу, повинні відповідати рівню життя більшості населення країни, адже даний податок виконує не лише фіскальну, а й регулюючу функцію податку.

Аналізуючи ініціативи уряду стосовно введення 5-% акцизного податку з реалізованих через роздрібну торговельну мережу пива, алкогольних напоїв, тютюнових виробів, тютюну та промислових замінників тютюну, відзначимо, що такі пропозиції в умовах інтеграції до ЄС, на наш погляд, не терплять жодної критики, оскільки такий податок суперечить Директиві ЄС 2011/64 (жодна країна в Європі не використовує такого податку). Окрім цього, запровадження акцизного податку з роздрібних продажів збільшить податковий

тиск на ринок тютюнових виробів і алкоголю, який тривалий час знаходиться у передкризовому стані.

Варто наголосити на тому, що положення проекту закону № 5079, в частині акцизного податку з роздрібних продажів є недосконалими та містять законодавчі колізії. Так, наприклад, повноваження щодо встановлення ставок даного податку надається сільським, селищним та міським радам, але згідно чинного податкового законодавства місцеві ради наділяються такими повноваженнями лише в частині місцевих податків і зборів, тоді як акцизний податок є загальнодержавним. *А у* випадку надання такого права місцевим громадам може виникнути ситуація, коли у різних областях будуть створені нерівні умови для бізнесу, що в перспективі може стимулювати «торгові війни» дистриб'юторів та роздрібних продавців.

В кінцевому підсумку додатковий акцизний податок на роздрібний продаж позначиться на зростанні ціни на підакцизні товари в точках продажів, що по своїй суті не відрізнятиметься від збільшення ставок акцизного податку, тому, вважаємо, що доцільність введення такого податку м'яко кажучи є сумнівною.

Висновки. Проаналізувавши основні положення Концепції реформування податкової системи України можна дійти висновку, що, нажаль, її основною метою є не підвищення темпів зростання економіки та створення сприятливих фіскальних умов для залучення прямих іноземних інвестицій, а також активізація інвестиційної діяльності всередині країни, а «банальне» наповнення бюджету. Також, варто відзначити, що запропонована редакція проекту Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи)» № 5079 від 15.09.2014 р. збільшить податковий тиск на населення, а не на високорентабельні галузі економіки. Податкова реформа запропонована в Концепції не несе в собі суттєвих змін в механізмі діяльності об'єкта, а при її практичній реалізації не буде отримано принципово новий результат. Таким чином, ми можемо говорити про чергові нововведення спрямовані на збільшення доходної частини бюджету, тобто про чергову реформу, що матиме формальний характер.

Яких умов необхідно дотримуватись щоб провести реальну реформацію податкової системи в Україні?

По-перше, податкова реформа повинна проводитись у комплексі з іншими реформами (антикорупційною, пенсійною,бюджетною, реформою місцевого самоврядування та ін.). Тобто, Україні потрібна всеосяжна програма, в якій би всі реформи доповнювали та посилювали одна одну.

По-друге, ключові положення податкової реформи повинні бути узгоджені з широкими колами громадськості і різними політичними силами, щоб зміни політичних сил при владі не призводили до радикальних змін Концепції і умов для бізнесу в країні.

По-третє, пропозиції щодо реформ у податковій сфері повинні мати наукове обґрунтування, детальну фінансову оцінку можливих ризиків і вигод та відповідати рівню життя населення;

По четверте, повинні бути встановлені чіткі терміни реалізації реформи, результати, що мають бути отримані на кожному з етапів та відповідальні за їх досягнення особи. При чому строки реалізації податкової реформи повинні бути максимально «стислими», тому що в умовах економічної рецесії та військового конфлікту наша держава не може собі дозволити повільні реформи;

По-п'яте, податкова реформа повинна орієнтуватися на зниження податкового навантаження та тиску на малий та середній бізнес і незахищені верстви населення з перерозподілом навантаження на більш рентабельний бізнес та заможних громадян, за умови встановлення консенсусу у суспільстві, досягнутого за результатами діалогу влади та бізнесу.

І найголовніше, органам державної влади і платникам податків пам'ятати, що будь-який процес реформування має, щонайменше, дві складові: реформування законодавчої бази та впровадження у життя положень реформованого законодавства, при чому ключова роль при проведенні реформ належить саме останній складовій, яка залежить не лише від конкретних виконавців, а й від громадськості, яка повинна здійснювати всебічний контроль діяльності державних органів при реалізації податкової реформи.

Список використаних джерел

1. Консенсус-прогноз основних макропоказників економічного і соціального розвитку України на 2014-2015 рр. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_ id=73499
2. Мережева енциклопедія «Вікіпедія» – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%A0%D0%B5%D1%84%D0%BE %D1% 80%D0%BC%D0%B0
3. Офіційна веб-сторінка Кабінету Міністрів України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.kmu.gov.ua/
4. Про внесення змін до Податкового кодексу та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи): проект Закону України № 5079 від 15.09.2014 – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 31.07.2014 р. N 1621-VII – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1621-18
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо пасивних доходів: Закон України №1588-VII від 04.07.2014 – [Електронний ресурс] – Режим доступу:
7. Бугай Т.В. Щодо запровадження загального щорічного декларування доходів громадян в Україні / Т.В. Бугай, С.М. Наумов // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. наук.-практ. конференції, 31 жовтня 2013 р. / Мін.дох. і зб. України, Нац. унів. ДПС України, Наук.-досл. центр з пробл. оподат. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2013. – 558 с. – С. 323-327.

8. Інститут одноразового декларування в оподаткування фізичних осіб та його роль в забезпеченні балансу інтересів держави та платників податків: Звіт про науково-дослідну роботу. – Ірпінь. -170 с.

Подано до редакції *21 жовтня 2014 року*

Бугай Т.В.

Концепция реформирования налоговой системы Украины: научные и практические аспекты

В статье рассмотрены этапы реформирования отечественной налоговой системы. Установлено, что в рамках такого реформирования было принято значительное количество нормативно-правовых актов, большинство из которых не было реализовано. Проанализированы основные положения правительственной Концепции реформирования налоговой системы (отражены в законопроекте «О внесении изменений в Налоговый кодекс и некоторые другие Законы Украины (относительно налоговой реформы)» № 5079 от 15.09.2014) и установлено, что следствием практического внедрения правительственных инициатив станет увеличение налоговой нагрузки на население. Определены условия, соблюдение которых позволит провести реальную (а не формальную) реформу отечественной налоговой системы.

Ключевые слова: *концепция, налог, налдоговая система, реформа.*

Buhay T.V.

The conception of reforming of the Ukrainian tax system: scientific and practical aspects

The article considers the national tax system reforming stages. Established that in a period of such reformation significant numbers of legal acts were adopted, most of which were incarnated. Analyzed the basic position of the governmental Concept of tax system reforming (reflected in the Law «On Amendments to the Tax Code and other Laws of Ukraine (regarding tax reform)» № 5079 from 09.15.2014”) and found that the result of the practical implementation of government initiatives will increase the tax pressure to the tax payers. Determinated the conditions, completion of which will allow real (not formal) reforms of the national tax system.

Key words: *the conception, tax, tax system reform.*

Бугай Тетяна Володимирівна – кандидат економічних наук, старший науковий співробітник відділу вивчення міжнародного досвіду у сфері оподаткування Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України.