

УДК 336.221.4

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА УКРАИНЫ: ЭВОЛЮЦИЯ, ТРУДНОСТИ СТАНОВЛЕНИЯ, ПЕРСПЕКТИВЫ

ЛІЛІЯ БАРАННИК,

доктор економічних наук, доцент, завідувач
кафедри оподаткування Дніпропетровської
державної фінансової академії

Рассматривается процесс становления и развития налоговой системы Украины. Показана структура современной налоговой системы. Названы причины, из-за которых налоговая система Украины до сих пор не стала эффективным финансовым инструментом государственного регулирования экономического развития и удобной формой реализации отношений на уровне «государство-налогоплательщик». Отмечается, что на протяжении всего периода становления налоговой системы продолжался активный поиск количества, форм налоговых платежей и порядка их взимания.

Ключевые слова: налоговая система, налогообложение, налоговая нагрузка.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

С приобретением в 1991г. государственного суверенитета Украина приступила к созданию новой налоговой системы. Однако современная налоговая система Украины является одной из наиболее сложных и громоздких систем в мире, что подтверждается международными рейтингами и отчетами. По данным рейтинга Всемирного банка и Международной финансовой корпорации (IFC) Paying Taxes 2013, Украина в 2013 г. занимала 137 место из 183 стран мира по условиям уплаты налогов, в рейтинге Paying Taxes 2011 – 181 место из 183 стран [1, с. 3].

Возникает вопрос, почему, несмотря на все усилия молодого независимого государства создать эффективную и удобную для налогоплательщиков систему, она получает такие неприглядные оценки? Этот вопрос определил задачи статьи и ее цель.

Цель статьи состоит в выяснении причин, из-за которых налоговая система Украины до сих пор не стала эффективным финансовым инструментом государственного регулирования экономического развития и удобной формой реализации отношений на уровне «государство-налогоплательщик».

Цель статьи обусловила решение следующих основных задач:

- проанализировать исторические вехи становления налоговой системы в нашей стране и содержание последних (2015 г.) изменений этой системы;
- выяснить причины слабой эффективности налоговой системы;

– определить перспективы дальнейшего развития налоговой системы.

АНАЛИЗ ПОСЛЕДНИХ ПУБЛИКАЦИЙ

Налоговая проблематика всегда является пристальным объектом изучения ученых. Методологические основы теории налогообложения были заложены еще классиками английской политической экономии В. Петти, А. Смитом, Д. Рикардо. В дальнейшем они дополнялись в зависимости от нужд государства, взглядов ученых, ситуации в экономике той или иной страны. Среди украинских ученых с мировым именем, чей вклад в теорию налогов является значительным, следует назвать Михаила Мартыновича Алексеенко.

Различные аспекты теории и практики налогообложения в нашей стране исследуют такие ведущие украинские ученые, как В. Андрущенко, З. Варналий, О. Василик, Л. Воронова, Т. Ефименко, В. Кравченко, О. Кириленко, Н. Кучерявенко, А. Крысоватый, Л. Лысяк, И. Лунина, В. Мельник, П. Мельник, О. Музыка, Ц. Огонь, В. Опарин, М. Пабат, К. Павлюк, В. Рыбак, В. Синчак, С. Слухай, А. Соколовская, В. Сутормина, Л. Тарангул, В. Федосов, Л. Шаблистая, К. Швабий, И. Чугунов, С. Юрий и другие. Из последних публикаций следует выделить статью С.Н. Юрия, посвященную становлению и развитию налоговой системы Украины [2]. Недостатки современной налоговой системы Украины анализируют группа авторов Л.С. Омельченко, О.Е. Лактионова, И.В. Шурденко. Ими также предложена концепция ее реформирования [3].

Вместе с тем на данном этапе развития страны необходимо продолжить исследование состояния налоговой системы и направлений ее совершенствования. Налогообложение – гибкий финансовый инструмент, который не может работать «по одному сценарию» во все времена. Налоговая политика, а значит и налоговое законодательство, должны учитывать как тенденции в международном налогообложении, так и сегодняшнюю экономическую ситуацию в Украине, которая является самой сложной за всю историю ее независимого развития.

ИЗЛОЖЕНИЕ ОСНОВНОГО МАТЕРИАЛА**КОЛИЧЕСТВЕННЫЕ ПАРАМЕТРЫ
НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ**

Формирование обособленной самостоятельной налоговой системы Украины началось еще в рамках бывшего СССР. В 1991 г. Верховным Советом УССР был принят Закон Украины «О системе налогообложения». В нем был дан перечень общереспубликанских налогов, сборов и обязательных платежей, взимаемых с юридических и физических лиц, определялись принципы построения системы налогообложения в Украине, определены налоги и сборы в бюджеты и государственные целевые фонды, а также права, обязанности и ответственность плательщиков [4]. Впоследствии в этот закон был внесен ряд изменений. За время системных преобразований перечень налогов и сборов и порядок их взимания неоднократно менялись, что свидетельствует об активном поиске приемлемого количества, форм налоговых платежей и порядка их взимания. В принятом в 1994 г. Законе Украины «О системе налогообложения» существующие на территории Украины платежи и налоги были уже поделены на общегосударственные и местные. В 1997г. начался новый этап развития налоговой системы Украины, связанный с образованием местных государственных налоговых администраций во главе с Государственной налоговой администрацией Украины. В том же году был принят Закон Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О системе налогообложения», в котором была изложена новая редакция Закона «О системе налогообложения». В соответствии с этим Законом в Украине взимаются общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи); местные налоги и сборы (обязательные платежи). Общегосударственные налоги и сборы устанавливаются Верховной Радой Украины и

взимаются на всей территории Украины. Местные налоги и сборы, механизм их взимания и порядок уплаты устанавливаются сельскими, поселковыми, городскими Советами народных депутатов в соответствии с перечнем и предельными размерами ставок, установленных законами Украины.

Реорганизация 1997 г. повлекла дальнейшее обновление, которое отразилось в необходимости создания Налогового кодекса Украины. К уже существующим налогам и платежам добавились несколько новых (гербовый сбор, отчисления в Пенсионный фонд с купли-продажи валюты, золота, драгоценных металлов и камней, автомобилей), некоторые платежи и сборы в бюджет были отменены (отчисления в фонд Чернобыля).

До 2011 г. в состав налоговой системы Украины входили 42 платежа: 28 общегосударственных и 14 местных налогов и сборов. Такая обширная система налоговых платежей требовала значительных материальных и временных затрат. На выполнение обязательных налоговых процедур предприниматели в течение года расходовали 736 рабочих часов, в то время как в 2011 г. расходы на аналогичные действия составляли в России 320 часов, Азербайджане – 376, Грузии – 387. Тогда среднее украинское предприятие в течение года должно было осуществить 147 налоговых платежей. Для сравнения: в 2011 г. количество платежей в России составляло 11, Беларуси – 107, Азербайджане – 22, Грузии – 18 [1, с. 3].

После введения в действие Налогового кодекса Украины (далее – НКУ) в 2011 г. был сделан важный позитивный шаг в направлении совершенствования национальной налоговой системы, а именно: сокращено количество налогов и сборов, показатель затрат времени на соблюдение налогового законодательства был снижен почти вдвое. На протяжении 2011–2014 гг. налоговую систему Украины составляли 17 общегосударственных и 5 местных налогов и сборов (табл. 1). Особого внимания заслуживает трансформация системы местных налогов и сборов, которая произошла с принятием НКУ.

**СОДЕРЖАНИЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В 2015 Г.**

В Украине стартовала очередная реформа, направленная на изменения в налогообложении юридических лиц и граждан. Она призвана упростить и уде-

шевить систему администрирования налогов, а также дополнительно привлечь в бюджет государства 40 млрд. грн. в год. Принятые Верховной Радой Украины 28 декабря 2014 г. изменения в Налоговый кодекс Украины [5] и основанный на них Государственный бюджет на 2015 г. вводят целый ряд законодательных норм. Согласно ним, количество налогов сократилось с 22 до 11 (7 общегосударственных налогов, 2 мест-

ных налога и 2 местных сбора). Из общегосударственных остались налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость, акцизный налог, рентная плата, сборы (табл. 1). К местным налогам относятся единый налог и налог на имущество, который состоит из платы за землю, налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка, и транспортного налога.

Таблица 1

НАЛОГИ И СБОРЫ В УКРАИНЕ В ПЕРИОД ДО И ПОСЛЕ ПРИНЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ

№ п/п	Перечень платежей	До 1 января 2011 г.	После принятия НКУ и до 2015 г.	С 2015 г.
Общегосударственные налоги и сборы				
1	Налог на прибыль предприятий	+	+	+
2	Налог на доходы физических лиц	+	+	+
3	Налог на добавленную стоимость	+	+	+
4	Акцизный налог (до принятия НКУ – акцизный сбор)	+	+	+
5	Сбор за первую регистрацию транспортного средства		+	
6	Налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов	+		
7	Экологический налог (сбор за загрязнение окружающей среды до 2011 г.)	+	+	+
8	Рентная плата за транспортировку нефти и нефтепродуктов магистральными нефтепроводами и нефтепродуктопроводами, транзитную транспортировку трубопроводами природного газа и аммиака по территории Украины	+	+	+
9	Плата за пользование недрами		+	
10	Сбор за геологоразведочные работы	+		
11	Плата за землю	+	+	
12	Сбор за пользование радиочастотным ресурсом Украины		+	
13	Сбор за специальное использование воды	+	+	
14	Сбор за специальное использование лесных ресурсов	+	+	
15	Фиксированный сельскохозяйственный налог		+	
16	Сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства		+	
17	Пошлина (государственная)	+	+	
18	Таможенная пошлина	+		
19	Налог на недвижимое имущество (не регламентированный)	+		
20	Налог на промысел	+		
21	Плата за торговый патент на некоторые виды предпринимательской деятельности	+		
Общегосударственные налоги и сборы				
22	Сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, кроме электроэнергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками	+		+

№ п/п	Перечень платежей	До 1 января 2011 г.	После принятия НКУ и до 2015 г.	С 2015 г.
23	Сбор на обязательное социальное страхование	+		
24	Сбор на обязательное государственное пенсионное страхование	+		
25	Сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности	+		+
26	Единый социальный взнос		+	+
Местные налоги и сборы				
27	Налог с рекламы	+		
28	Коммунальный налог	+		
29	Рыночный сбор	+		
30	Сбор за выдачу ордера на квартиру	+		
31	Курортный сбор	+		
32	Сбор за участие в бегах на ипподроме	+		
33	Сбор за выигрыш в бегах на ипподроме	+		
34	Сбор за игру на тотализаторах на ипподроме	+		
35	Сбор за право использования местной символики	+		
36	Сбор за проведение кино- и телесъемок	+		
37	Сбор за проведение местного аукциона	+		
38	Сбор за размещение объектов торговли	+		
39	Сбор с собственников собак	+		
40	Налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка		+	+
41	Единый налог		+	+
42	Сбор за осуществление некоторых видов предпринимательской деятельности		+	
43	Сбор за места для парковки транспортных средств	+	+	
44	Туристический сбор	+	+	+

С 1 января 2015 г. отменены:

– сбор за осуществление некоторых видов предпринимательской деятельности (платят 123 тыс. плательщиков);

– сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на природный газ для потребителей всех форм собственности;

– рентная плата за транспортировку нефти и нефтепродуктов магистральными нефтепроводами и нефтепродуктоводами, транзитную транспортировку трубопроводами природного газа и аммиака по территории Украины;

– сбор за места для парковки транспортных средств;

– сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства.

Некоторые налоги не упразднены полностью, а трансформированы по принципу «два в одном», например, фиксированный сельскохозяйственный налог стал 4-й группой единого налога. Налог на недвижимое имущество и фиксированный сельскохозяйственный налог переведены из разряда общегосударственных в местные (табл. 2).

25 декабря 2014 г. принят Закон Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины относительно особенностей уточнения налоговых обязательств по налогу на прибыль предприятий и налогу на добавленную стоимость в случае применения налогового компромисса», которым предусмотрена процедура налогового компромисса. Идея компромисса заключается в том, что налогоплательщики добровольно декларируют заниженные налоговые

СХЕМА ТРАНСФОРМАЦИИ НЕКОТОРЫХ НАЛОГОВ ПОСЛЕ РЕФОРМЫ 2015 Г.

Акцизный налог	Акцизный налог
Сбор за первую регистрацию транспортного средства	
Сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, кроме электроэнергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками	
Экологический налог (с топлива)	Экологический налог
Экологический налог (кроме топлива)	
Сбор за специальное использование лесных ресурсов	Рентная плата
Плата за пользование недрами	
Сбор за пользование радиочастотным ресурсом Украины	
Сбор за специальное использование воды	Налог на имущество
Налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка	
Плата за землю	Единый налог
Единый налог	
Фиксированный сельскохозяйственный налог	

обязательства по НДС и налогу на прибыль в любом налоговом периоде до 01.04.2014 г. и доплачивают в бюджет 5% от суммы минимизированных налоговых обязательств. В этом случае налогоплательщик освобождается от возможной ответственности за указанные нарушения. Сроки процедуры – I полугодие 2015 г. В дальнейшем не исключены внеплановые документальные проверки предприятий, которые отказались принимать участие в процедуре.

Изменения по некоторым основным налогам состоят в следующем.

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ

Раздел III НКУ изложен в новой редакции. Для плательщиков налога на прибыль финансовый результат будет рассчитываться по стандартам бухгалтерского учета. Но для предприятий с годовым доходом более 20 млн. грн. финансовый результат предприятия будет корректироваться на сумму разницы, которые увеличивают или уменьшают объект налогообложения. Среди налоговых разниц следует отметить корректировку финансового результата для налогообложения в сторону увеличения на 30% стоимости товаров, работ, услуг, приобретенных у плательщиков единого налога (кроме плательщиков единого налога с НДС).

До 2015 г. корректировка прибыли для налогообложения происходила путем корректировки доходной и/или расходной части, например, исключения из состава расходов тех статей, которые не связаны с хозяйственной деятельностью предприятия. Теперь доходы и расходы будут совпадать с данными бух-

галтерского учета, а субъекты с годовым доходом в пределах 20 млн. грн. вправе не корректировать финансовый результат на налоговые разницы, предусмотренные НКУ. По данным Государственной фискальной службы Украины, количество таких субъектов в Украине – 95%.

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Для состоятельных граждан предполагается ввести разовое («нулевое») декларирование доходов, имущества и финансового состояния, в том числе полученных с нарушением законодательства Украины по вопросам налогообложения, валютного регулирования (формирования «входного» остатка для последующего контроля расходов). В дальнейшем сравнению будут подлежать доходы и источники таких доходов (доходы, задекларированные лицом самостоятельно; доходы супругов; лиц, имеющих совместный быт; сбережения; уменьшение суммы невозвращенных (выданных) займов (кредитов) или других долговых обязательств по гражданско-правовым договорам и пр.):

– добровольное декларирование – обязательность не предусматривается;

– для граждан, которые не подадут декларацию, задекларированными будут считаться стоимость активов в размере 200 тыс. грн. и стоимость других активов, которые зарегистрированы в установленном законодательством порядке по состоянию на 1 января 2015 г.;

– при декларировании наличных денежных средств в сумме свыше 200 тыс. грн. такие средства

должны быть внесены на счета в банки до дня представления декларации и храниться на них не менее года со дня внесения на банковский счет.

В случае нарушения сроков пребывания таких средств на банковских счетах, физическое лицо должно в течение месяца со дня их снятия уплатить в бюджет 3% от снятой суммы. В случае декларирования наличных свыше 200 тыс. грн. без внесения на банковские счета, физическое лицо в течение месяца со дня завершения срока осуществления разового декларирования (31 октября 2015 г.) должно уплатить в бюджет 3% от задекларированной суммы.

Также предложено ввести прогрессивную шкалу налогообложения для высоких заработных плат (в расчете на месяц): 15% – для доходов до 10 минимальных заработных плат (МЗП); 20% – для доходов свыше 10 МЗП (с суммы превышения).

Кроме того, правительство считает целесообразным:

- повысить ставку НДФЛ для пассивных доходов (процентов, инвестиционной прибыли, роялти) с 15% до 20%;

- сохранить на 2015 г. действующее ограничение стандартной налоговой социальной льготы в размере 50% прожиточного минимума для трудоспособного лица;

- выровнять ставки налогообложения для заработной платы шахтеров;

- выровнять нагрузки в отношении доходов в виде наследства стоимостью свыше 1 млн. грн. для лиц первой степени родства (с суммы превышения);

- снизить действующий порог налогообложения пенсий с 10 тыс. грн. в месяц до трех размеров МЗП, и облагать сумму превышения по ставке 15%.

Вводится *налог на пенсии*. Сумма превышения пенсий, размер которых больше 3654 грн. (3 минимальные пенсии, в долларовом эквиваленте приблизительно 200 долларов США), облагается ставкой 15%. (Вводится законом № 71-VIII от 28.12.2014 г.)

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ (НДС)

До 31 декабря 2017 г. продлено освобождение от обложения НДС операций по поставке (в т. ч. экспорту) зерновых и технических культур за исключением предприятий-сельхозпроизводителей.

Государство таким образом сохраняет практику предоставления субсидий в виде НДС для сельско-

хозяйственной продукции, которая потребляется гражданами Украины, и не расходует средства на субсидию на потребление за пределами страны. Также документом предложено выровнять нагрузку для операций по поставке: услуг по получению высшего, среднего, профессионально-технического и дошкольного образования учебными заведениями; услуг по здравоохранению учреждениями здравоохранения; периодических изданий печатных средств массовой информации, учебных пособий отечественного производства, словарей украинско-иностранный или иностранно-украинского языка, а также доставке таких периодических изданий печатных средств массовой информации (предусмотрена льгота только для операций по подготовке к изданию и поставке книг на украинском языке, кроме изданий эротического и рекламного характера).

Для усовершенствования системы электронного администрирования НДС, которая вводится с 1 января 2015 года, предлагается:

- 1) ввести переходный период (до 1 апреля 2015 года), в течение которого: штрафы за нарушение срока регистрации налоговых накладных/расчетов корректировки до 10 дней не применяются; налоговые накладные/расчеты корректировки в ЕРНН регистрируются без применения ограничений;

- 2) учитывать (по заявлению плательщика) суммы остатков бюджетного возмещения и отрицательного значения, задекларированные до 01.01.2015 г., путем увеличения размера суммы налога, на которую плательщик имеет право зарегистрировать налоговые накладные/расчеты корректировки в ЕРНН (с одновременным увеличением налогового кредита на соответствующую сумму): без проведения проверок - в размере, не превышающем 6/12 налогового кредита, задекларированного в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость за последние 12 календарных месяцев (4 квартала); остальных сумм - после проведения соответствующих проверок;

- 3) установить, что с 1 апреля 2015 г. автоматически увеличивается размер суммы, на которую плательщик имеет право зарегистрировать налоговые накладные/расчеты корректировки в ЕРНН, на суммы среднемесячного размера налога, задекларированные плательщиком к уплате в бюджет за последние 12 отчетных (налоговых) месяцев/4 квартала («овердрафт»);

4) предоставить право на получение автоматического бюджетного возмещения плательщикам налога, которые не имеют необоротных активов в достаточных размерах, однако соответствуют другим критериям. При этом должно соблюдаться условие, что такие плательщики будут иметь финансовую гарантию на сумму заявленного бюджетного возмещения, выданную на один год банковским учреждением согласно перечню Кабинета Министров Украины. (Вводится законом № 71-VIII от 28.12.2014 г.)

АКЦИЗНЫЙ НАЛОГ

Изменения предполагают:

– включить в перечень подакцизных товаров электрическую энергию, в результате чего отменяется сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию, кроме электроэнергии, произведенной квалифицированными когенерационными установками;

– ввести акцизный налог с реализации через розничную торговую сеть алкогольных напитков, табачных изделий и топлива. Ставка налога будет устанавливаться местными органами власти в размере от 2% до 5% от объема реализации, что пополнит доходную часть;

– ввести акцизный склад для нефтепродуктов, альтернативного топлива и сжиженного газа. (Вводится законом № 71-VIII от 28.12.2014 г.)

МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

В рамках налоговой реформы местным органам власти предоставлено право устанавливать:

– ставки налога на недвижимость (жилой и нежилой) в размере до 2% минимальной зарплаты за 1 кв. м площади;

– льготы по налогу на жилую недвижимость физическим лицам, исходя из их имущественного состояния и уровня доходов, в том числе через установление необлагаемой площади таких объектов, и религиозным организациям;

– налог на роскошные автомобили (объем двигателя более 3 тыс. куб. см - для дизельного двигателя, 3 тыс. куб. см – для бензинового двигателя, возраст которых не превышает 5 лет) по ставке 25 000 грн. в год.

Налогообложение коммерческой (нежилой) недвижимости (здания предприятий и склады, гостиницы, рестораны и бары, туристические базы, торго-

вые центры, магазины, СТО, столовые, базы и склады предприятий и т. п.) вводится законом № 71-VIII от 28.12.2014 г.

Налог на объекты жилой недвижимости засчитывается и администрируется местными органами власти. Установлены минимальные пороги. Не облагается налогом до 60 кв. метров для квартиры и до 120 кв. метров для дома. Также не облагается нежилая недвижимость, которая используется в аграрном секторе, промышленности, мафы, киоски, которые являются субъектами малого бизнеса, и рынки. (Вводится законом № 71-VIII от 28.12.2014 г.)

ЕДИНЫЙ НАЛОГ

Изменения в упрощенную систему внесены для того, чтобы: 1) оптимизировать количество групп плательщиков единого налога до четырех с сохранением действующего максимального размера дохода, который позволяет находиться на упрощенной системе налогообложения;

2) объединить специальные режимы налогообложения по единому налогу путем введения отдельной (четвертой) группы плательщиков единого налога – сельскохозяйственных товаропроизводителей, вследствие чего отменяется фиксированный сельскохозяйственный налог;

3) с целью уменьшения налоговой нагрузки на малый бизнес:

– повышается до 300 тыс. грн. (в 2 раза) максимальный порог дохода для 1-й группы единщиков;

– уменьшаются почти в 2 раза процентные ставки единого налога с 3(5) % до 2 % – в случае уплаты НДС; с 5(7) % до 4% – без уплаты НДС. (Вводится законом № 71-VIII от 28.12.2014 г.)

РЕНТНЫЕ ПЛАТЕЖИ

Изменения в НКУ устанавливают на постоянной основе ставки рентной платы для нефти и конденсата - 45% из залежей до 5 километров, 21% - из залежей свыше 5 километров; для природного газа, реализуемого не для нужд населения - 55% из залежей до 5 километров, и 28% из залежей свыше 5 километров. Принято также решение о поэтапном повышении ставки независимо от глубины добычи относительно так называемых договоров о совместной деятельности: в 1-й квартале текущего года – 60%, 2-й квартале – 65%, начиная с третьего квартала текущего года – 70%. Идея заключается в том, чтобы

стимулировать предприятия, которые имеют совместную деятельность по добыче газа, на переход на соглашения по разделу продукции.

Закон предусматривает сохранение на постоянной основе взимания рентной платы за транспортировку нефти и нефтепродуктов магистральными нефтепроводами и нефтепродуктопроводами, транзитную транспортировку трубопроводами природного газа и аммиака, установив ставки платы в эквиваленте в долларах США, которые отвечают мировым стандартам. Это устанавливается отдельным законом. (Вводится законом № 71-VIII от 28.12.2014 г.)

ВОЕННЫЙ СБОР

С 1 января 2015 г. действие военного сбора продле-

вается до тех пор, пока Верховная Рада Украины не примет решение о завершении реформы Вооруженных Сил Украины. Объектом обложения военным сбором являются все доходы, определенные ст. 163 НКУ, то есть объекты обложения военным сбором и налогом на доходы физических лиц совпадают. Уплачивать военный сбор теперь придется со всех налогооблагаемых доходов. (Вводится законом № 71-VIII от 28.12.2014 г.)

ЕСВ

С 2015 г. внедрен дифференцированный подход в осуществлении единого социального взноса: общая ставка с ФОТ (см. табл. 3) и специальная ставка ЕСВ с ФОТ (ставка с применением коэффициента).

Таблица 3

СТАВКИ ЕСВ В УКРАИНЕ С 01.01.2015 Г.

Класс	Ставка ЕСВ,%	Класс	Ставка ЕСВ,%	Класс	Ставка ЕСВ,%	Класс	Ставка ЕСВ,%
1	36,76	18	37,13	35	37,78	52	38,52
2	36,77	19	37,16	36	37,86	53	38,54
3	36,78	20	37,17	37	37,87	54	38,57
4	36,79	21	37,18	38	37,96	55	38,66
5	36,8	22	37,19	39	37,97	56	38,74
6	36,82	23	37,26	40	37,99	57	39,01
7	36,83	24	37,3	41	38	58	39,02
8	36,85	25	37,33	42	38,03	59	39,1
9	36,86	26	37,39	43	38,05	60	39,48
10	36,88	27	37,45	44	38,1	61	39,76
11	36,9	28	37,51	45	38,11	62	39,9
12	36,92	29	37,58	46	38,19	63	40,19
13	36,93	30	37,6	47	38,24	64	40,4
14	36,95	31	37,61	48	38,26	65	42,61
15	37	32	37,65	49	38,28	66	42,72
16	37,04	33	37,66	50	38,45	67	49,7
17	37,06	34	37,77	51	38,47		

Специальная ставка применяется к сумме дохода, превышающего 2 размера минимальной заработной платы (далее – МЗП). Размер специальной ставки рассчитывается как общая ставка (табл. 3) умноженная на коэффициент. До 1 января 2016 г. коэффициент равен 0,4. Данная ставка применяется при одновременном соблюдении таких критериев: 1) общая база начисления единого взноса за месяц,

за который начисляется заработная плата (доход) и/или вознаграждение по гражданско-правовым договорам: в 2,5 раза (или более) превышает общую среднемесячную базу начисления единого взноса плательщика по 2014 г.; или если общая база начисления единого взноса не превышает в 2,5 раза (или более) общую среднемесячную базу начисления единого взноса плательщика за 2014 г., то пла-

тельщик вместо коэффициента 0,4 применяет коэффициент, рассчитанный путем деления общей среднемесячной базы начисления единого взноса плательщика по 2014 г. на общую базу начисления единого взноса за месяц, за который начисляется заработная плата (доход) и/или вознаграждение, по гражданско-правовым договорам (но в любом случае коэффициент не может быть меньше 0,4); 2) средняя заработная плата по предприятию увеличилась минимум на 30% по сравнению со средней заработной платой по 2014 г.; 3) средний платеж на одно застрахованное лицо после применения коэффициента составит не менее 700 грн.; 4) средняя заработная плата по предприятию составит не менее трех МЗП (3654 грн.)

С января 2016 г. будет применяться коэффициент 0,6 без соблюдения дополнительных критериев.

Предусмотрена возможность снижения ставки ЕСВ. Для предприятий, выполняющих условия по детенизации заработной платы, ЕСВ снижается с 41% до 16,4%. (Вводится закон № 77-VIII от 28.12.2014).

Для частных предпринимателей лично минимальный размер ЕСВ с января по ноябрь 2015 г. = $1218 \times 0,347 = 422,65$ (грн.) В декабре 2015 г. = $1378 \times 0,347 = 478,17$ (грн.)

Для этой же категории: Максимальный размер взноса – не более, чем взнос, рассчитанный как 17 прожиточных минимумов в Украине в 2015 г. для

трудоспособного лица, т.е. с января по ноябрь = $1218 \times 0,347 \times 17 = 7184,98$ гривен.

Для сравнения: с января по декабрь в 2014 г. минимальный размер взноса был 422,65 гривен. ($1218 \times 0,347$). Максимальный размер взноса был с января по декабрь 2014 г = $1218 \times 0,347 \times 17 = 7184,98$ гривен.

В рамках реформы ЕСВ с 1 января 2015 г. создан Фонд социального страхования Украины, который объединил Фонд социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и Фонд социального страхования по временной утрате трудоспособности [6].

Предусматриваются финансовые санкции для юридических лиц и ФЛП в виде штрафа в размере от 1 до 30 минимальных заработных плат за допуск работника к работе без оформления трудовых отношений, оформление работника на неполное рабочее время в случае фактического выполнения работы полное рабочее время, выплаты зарплаты без начисления и уплаты ЕСВ и налогов, нарушение сроков выплаты зарплаты более чем за 1 месяц, выплаты не в полном объеме, несоблюдение минимальных государственных гарантий в оплате труда и нарушение других требований трудового законодательства. Кроме того, увеличится размер штрафов за нарушение порядка начисления ЕСВ, нарушения при представлении отчетности по ЕСВ, за недостоверные сведения, неуплату или несвоевременную уплату ЕСВ.

Выводы

Реформа была призвана сделать налоговую систему понятной и приемлемой для рядового налогоплательщика. Налогов стало меньше, но сложность их администрирования, на наш взгляд, сохраняется, то есть реформа существенно не повлияла на упрощение ведения бизнеса в Украине. Трансформация одних налогов в другие свидетельствует о том, что они «спрятаны», а не упразднены или рационализированы. Одним из самых больших недостатков налоговой политики по части конструирования структуры налоговой системы является механистический подход: «налогов больше – налогов меньше». Не в количестве дело. Известно много европейских стран, в которых доля налогов по отношению к валовому внутреннему продукту превышает 40%, но общество в этих странах не поднимает «налоговых бунтов».

На сегодняшний день у государства нет четкой концепции политики налогообложения. То, что представлено на правительственном портале, скорее является разъяснением грянувших изменений, чем объяснением сущности налоговой политики на современном этапе [8]. На поверку реформа свелась к чисто фискальной функции. Одной из тенденций последнего времени в развитии налогообложения в развитых странах является его социализация. Это означает, что налоговое регулирование выполняет такую функцию, как выравнивание благосостояния населения с целью уменьшения имущественного и социального неравенства и предотвращения социальных конфликтов. Можно понять, что в условиях военного времени есть острая потребность наполнения бюджета. Но вопрос, какой ценой...

Введение налога на пенсии ударит по уровню жизни «среднего класса» пенсионеров. Не случайно, этот налог в народе окрестили «налогом на бедность». Заметим, что в цивилизованных странах, если и есть налоги с пенсий, то с их накопительной составляющей, а не солидарной (то есть базовой) части.

01.01.2015 г. вступил в силу Закон Украины «О внесении изменений и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Украины» [7]. Этим Законом в бюджетной сфере и государственном секторе экономике ограничены размеры заработной платы и прочих выплат работникам, предусмотрены предоставление бессрочных отпусков без сохранения заработной платы, перевод на неполное рабочее время, сокращение численности работников, а также установлен ряд ограничений на предоставление льгот и компенсаций отдельным категориям граждан. Ограничение на доход (заработную плату) бюджетников больше всего ударит по «титулованной прослойке» научно-технической интеллигенции, представители которой изобретают, оперируют, готовят кадры и т.д.

Относительно местных налогов и сборов заметим. Сейчас местные советы обязательно устанавливают единый налог (фиксированную ставку) и налог на имущество (в части транспортного налога и платы за землю), а также в пределах полномочий, определенных НКУ, решают вопросы в соответствии с требованиями настоящего Кодекса по установлению налога на имущество (в части налога на недвижимое имущество, отличное от земельного участка) и установление сбора за места для парковки транспортных средств и туристического сбора. Установление местных налогов и сборов, не предусмотренных НКУ, запрещается. В 2015 г. к решениям местных советов об установлении местных налогов на 2015 г. не применяются требования, предусмотренные Законом Украины «Об основах государственной регуляторной политики в сфере хозяйственной деятельности». Получается, что принципиальной децентрализации полномочий в ходе налогового реформирования не произошло. Кроме того, уменьшение местных налогов и сборов направлено на создание иллюзии реформирования этих налогов, на самом деле их не достаточно, и они должны быть дифференцированы. Возьмем, к примеру, налог на недвижимость. Образцом может служить практика взимания такого налога во Франции, где существуют земельный налог на застроенные участки, земельный налог на незастроенные участки, дифференцированный налог на жилье. Последний учитывает возраст жилого помещения, его качество, расположение и проч.

Например, несколько лет назад был ликвидирован рыночный сбор. А для таких крупных областных городов, как Киев, Харьков, Хмельницкий, Одесса и курортных городов и городков страны он был важным источником наполнения местного бюджета. Туристический сбор, опять-таки актуален для городов с большим наплывом туристов. Поэтому, к примеру, для Бердянска и Павлограда здесь должен быть различный подход. А по сути «непопулярные» города не должны его собирать вообще. Для промышленных городов очень важен экологический налог, средства от взимания которого можно было бы использовать на нужды жителей для улучшения окружающей среды. В Украине до сих пор не решена проблема утилизации бытового мусора, что постепенно приводит к загрязнению и отравлению подземных вод и водоемов. Население платит только коммунальные услуги – за вывоз мусора. В то время как вопрос предоставления чистой питьевой воды является крайне острым. Средства, которые горожане тратят на приобретение очищенной воды в коммерческих киосках, они могли бы платить в виде экологического налога и получать столь необходимую для жизни и здоровья услугу.

Требуемая определенной рационализации идея налога на имущество (на недвижимость, на богатство). Внедрение налога на недвижимость позволит в определенной степени снять налоговую нагрузку с производства. Согласно последней налоговой реформе, налог на имущество теперь должны платить все граждане. Возникает вопрос, должны ли платить малообеспеченные граждане, чья жилая площадь превышает 60 квадратных метров? Налог на недвижимость физических лиц должен иметь социальную направленность и учитывать материальный уровень жизни плательщика. В налогооблагаемое имущество физических лиц отнесены квартиры, здания, земля, ценные бумаги, наследство и др. Введение налога сразу на все виды объектов одновременно вызовет значительное усиление налоговой нагрузки на население, что крайне негативно ска-

жеться на отношениях «платательщик – контролирующий орган – государство». Налогом должно облагаться все то, что будет превышать некоторые социально-экономические показатели (нормы). Но социально справедливый размер этих норм – еще одна не решенная на сегодняшний день проблема. Налоговой реформе должна была предшествовать большая работа по изучению мнения населения и бизнеса. И только в ходе дискуссий и изучения общественного мнения и зарубежного опыта можно выработать правильное решение. Налоги должны быть понятными, справедливыми и не обременительными.

ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. **Налогообложение** малого бизнеса в Украине. Обзор О. Музыченко, 2013. – Режим доступа к ресурсу: <http://www.dkrp.gov.ua/files/d0429690ac.pdf>
2. **Юрій С.М.** Податкова система України: становлення та розвиток / С.М. Юрій – Режим доступа к ресурсу: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/ecfor_2014_3_46.pdf
3. **Омельченко Л.С.** Необходимость реформирования налоговой системы Украины в современных условиях / Л.С. Омельченко, О.Е. Лактионова, И.В. Шурденко // Вісник Приазовського державного технічного університету. – Серія: Економічні науки. – 2010. – Вип. №20. – Режим доступа к ресурсу: <http://eir.pstu.edu/bitstream/handle/123456789/4241/Омельченко%20Л.С.,%20Лактионова%20О.Е.,%20Шурденко%20И.В..pdf?sequence=1>
4. **Про систему** оподаткування: Закон України від 25.06.1991 № 1251-ХІІ – Режим доступа к ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>.
5. **О внесении** изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы: Закон Украины от 28 декабря 2015 г. №71-VIII – Режим доступа к ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>
6. **Про внесення** змін до деяких законодавчих актів України щодо реформування загальнообов'язкового державного соціального страхування та легалізації фонду оплати праці: Закон України від 28.12.2014 р. № 77-VIII – Режим доступа к ресурсу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T140077.html
7. **О внесении** изменений и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Украины: Закон Украины от 28.12.2014 г. № 76-VIII – Режим доступа к ресурсу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T140076.html
8. **Концепція** реформування податкової системи України – Режим доступа к ресурсу: http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=247504310
9. **Налоговый** кодекс Украины. Редакция від 17.01.2015 г. – Режим доступа к ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
10. **Буряковский В.В.** Налоги: учебное пособие / В.В. Буряковский, В.Я. Кармазин, С.В. Каламбет, О.А. Водолазская Под редакцией В.В. Буряковского – Днепропетровск: Пороги, 1998. – 646с.
11. **Податкова** система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І.О., Демиденко Л.М., Романюк М.В. та ін.]; За ред. І.О. Лютого. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456с.
12. **Єдиний** соціальний взнос – 2015 – Режим доступа к ресурсу: <http://www.buhoblik.org.ua/nalogi/edinyj-soczialnyj-vznos/585-edinyj-soczialnyj-vznos-2013.html>
13. **Налоговая** реформа по версии Правительства: НДС и акциз – Режим доступа к ресурсу: <http://buh.ligazakon.ua/news/2014/12/23/121921.htm>

Розглядається процес становлення та розвитку податкової системи України. Показана структура сучасної податкової системи. Названо причини, через які податкова система України досі не стала ефективним фінансовим інструментом державного регулювання економічного розвитку і зручною формою реалізації відносин на рівні «держава-платник податків». Відзначається, що протягом усього періоду становлення податкової системи тривав активний пошук кількості, форм податкових платежів та порядку їх справляння.

Ключові слова: податкова система, оподаткування, податкове навантаження.

The process of formation and development of the Ukrainian tax system is considered in the article. The structure of a modern tax system is showed also. There are some reasons due to which the tax system of Ukraine has not yet become effective financial tool of the state regulation of economic development and convenient form of realization of relations at the level «state-taxpayer». It is noted that throughout the period of the tax system formation there were active search for the number, form of tax payments and the order in which they are levied.

Key words: tax system, taxation, the tax burden.