Наслідки впровадження Податкового кодексу України можна згрупувати за наступними блоками:

**І. Нововведення та кардинальні зміни до податкового законодавства**

1. Запровадження III розділу «Податок на прибуток підприємств» характеризується найбільш суттєвими змінами: запропонована інша методологія визначення доходів та витрат за методом «нарахування», здійснена спроба наблизити бухгалтерський та податкові обліки по доходах та витратах, операціях в іноземній валюті, обліку основних засобів, змінена методика нарахування амортизаційних відрахувань. Цей блок містить в собі найбільший пласт недоліків, а саме:— відсутній ряд перехідних положень (наприклад, в частині повернення отриманих до 1 квітня 2011 р. авансів; в частині врахування витрату складі собівартості реалізованих товарів (продукції) у разі їх відвантаження в рахунок авансів, отриманих до дати набрання чинності III розділу ПКУ; в частині переоцінки заборгованості в іноземній валюті, що виникла до дати набрання чинності III розділу).

Для платників податків залишається проблемним своєчасне впровадження розділу ПКУ «Податок на прибуток підприємств», який потребує відволікання трудових

і фінансових ресурсів, витрачання значного часу на переналагодження своїх програмних продуктів, для фактично посиленого, «подвійного» обліку господарських операцій. Проблемами III розділу є також: спроба наблизити обліки не скасовує виникнення різниць (в частині обліку ремонтів, обліку виробничих, невиробничих основних засобів, обліку переоцінки (зменшення, збільшення корисності) основних засобів, визначення собівартості продукції, визначення витрат в іноземній валюті); запровадження пооб’єктного обліку основних засобів без зміни методології податкового обліку поліпшень вимагає від платників податків, особливо середніх та великих, пооб’єктну ідентифікацію здійснених ремонтів, в тому числі поточних, що значно збільшує трудовитрати на виконання цього процесу*.*

2. Впровадження обмеження на віднесення до складу витрат сум, нарахованих на користь спрощенців — це удар по перспективах подальшого розвитку підприємницької діяльності. Вже нині значно збільшується кількість підприємців, що припинили свою діяльність, а також тих, хто через цю хибну норму кодексу був змушений перенести свою діяльність у тіньову сферу економіки.

3. Впровадження обмеження на добровільну реєстрацію платниками ПДВ містить загрозу для інвестиційної привабливості України. Стало вкрай невигідним започаткування підприємницької діяльності шляхом внесення як майнових, так і грошових інвестицій. Бажання авторів обмежити право на добровільну реєстрацію з метою ліквідувати злочинні схеми ухилення від оподаткування ПДВ призвели до відмови багатьох інвесторів, як зовнішніх, та і внутрішніх, працювати на ук-

раїнському ринку.

4. Запровадження автоматичного відшкодування ПДВ з бюджету є позитивним кроком, але за умов створення прозорого механізму його реалізації, чіткого виз-начення критеріїв, подолання корупційних ознак у застосуванні таких критеріїв.

5. Спірним є визначення звичайної ціни на товари, що були імпортовані на територію України, на рівні митної вартості. У зв’язку з тим, що митна вартість на імпортні товари визначається з метою визначення мит та податків за найбільшою оцінкою митних органів, яка часто наближується до цін на внутрішньому ринку, запровадження цієї норми кодексу є економічно недоцільним, створює додаткове подвійне навантаження (як митними, так і податковими органами) на імпортерів та, відповідно, на споживачів імпортних товарів по всьому ланцюгу споживання.

**II. Процедури впровадження ПКУ**

1. Процедури з консультування та надання роз’яснень податковими органами характеризуються низкою проблем, а саме: низьким рівнем підготовки посадових

осіб податкових органів місцевого рівня; відсутністю фахових консультацій, суперечливістю роз’яснень та невідповідністю їх нормам ПКУ; низьким рівнем підго-

товки фахівців call-центру ДПС; спробою ДПС в листах-роз’ясненнях закласти іншій, найбільш фіскальний, зміст тлумачень норм ПКУ.

2. Впровадження нових форм податкових декларацій, їх інформаційне перевантаження створило для платників податків безліч проблем:*—* податкова декларація з ПДВ: при відсутності кардинальних змін в адмініструванні ПДВ була кардинально змінена форма самої декларації, наприклад, в частині відображення самостійно виправлених помилок, в тому числі за періоди, що передували даті набрання чинності ПКУ; — податкові декларації з ПДВ для переробних підприємств (молокозаводів та м’ясокомбінатів): відсутня можливість отримання бюджетного відшкодування у разі експорту продукції (накопичення від’ємного значення відбувається без будь-яких перспектив їх відшкодування). Це веде до відволікання обігових коштів, спонукає переробні підприємства використовувати посередників. Інші проблеми декларацій: форми податкових накладних та реєстрів податкових накладних: зміна їх електронного формату, відсутність необхідних роз’яснень, терміновість їх впровадження створили ажіотаж при підготовці та здачі податкової звітності; значно розширена форма податкової декларації з податку на прибуток: характеризується відсутністю можливості самостійно виправити помилки в поточній декларації за період, що пе-

редував даті набрання чинності III розділу ПКУ, а також своєю громіздкістю; розробка електронних форм податкових декларацій не поспіває за паперовими формами на

етапі їх запровадження та містить неузгоджені між собою показники, відсутній автоматичний розрахунок відповідних рядків. Приклади: лист ДПС України щодо обмеження можливості включення в податковий кредит запізнілих податкових накладних, отриманих не рекомендованим листом (порушується право платників на включення таких податкових накладних на протязі 12 місяців, а також право на самостійне виправлення помилки); лист ДПС щодо реєстрації платниками ПДВ платників, що перейшли зі спрощеної системи оподаткування на загальну систему (з одного боку, Кодекс містить суперечливі норми, що визначають різні дати для реєстрації таких суб’єктів господарювання платниками ПДВ, з іншого, лист ДПС встановлює ще один додатковий механізм визначення моменту такої реєстрації).

**III. Відносини з контролюючими органами:**

— не змінився порядок прийняття декларацій: є випадки прийняття «до відома», неприйняття декларацій взагалі;

— при використанні засобів електронного зв’язку процедура затягується до 2–4 місяців;

— дуже ускладнюється податкова звітність при зміні директора (тривалий процес, є випадки його затягування податковими органами);

— штучно створені «податкові ями» через помилки в автоматизованих базах даних податкових органів та тривале блокування нормальної процедури здачі платниками податків податкової звітності;

— залишилися проблеми, пов’язані з реєстрацією платниками ПДВ: затягується процедура обов’язкової реєстрації, мають місце необґрунтовані відмови у реєстрації, обов’язкової і добровільної, внаслідок невизнання Реєстраційних заяв на 9 (!!!) аркушах. Ці проблеми призводять до втрати платниками податків права на податковий кредит, що завдає шкоди їх фінансовому стану та негативно впливає на їх господарську діяльність;

— залишаються неврегульованими проблеми щодо бюджетного відшкодування ПДВ.

Усунення більшості з наведених вище недоліків потребує, по-перше, внесення змін до законодавства, подруге, зміну вектору діяльності податкового органу в бік поваги до платників податків, дотримання його прав, застосування принципу презумпції невинуватості та подолання корупції на всіх ланках державного управління.

Прийнятий у першому читанні законопроект №8217 не вирішує вищезазначені проблеми платників податків, несе в собі багато уточнень та редакційних правок, а також правок, що відносяться до окремих категорій платників податків. Крім цього, цей законопроект передбачає розширення прав податкових органів: права звертатися до суду щодо відміни державної реєстрації припинення юридичних осіб та підприємців, скасування змін до установчих документів, права на застосування до платників податків «нових», більш фіскальних, штрафних санкцій за «старі» порушення. Багато проблем, пов’язаних із запровадженням ПКУ (особливо його III розділу), будуть ще виникати внаслідок практичного застосування норм кодексу, на-

приклад, щодо нецільового використання коштів неприбуткових організацій, в частині застосування 0 % ставки податку для малого бізнесу, запровадження інших пільгових режимів оподаткування. Законопроектом здійснена спроба врегулювати питання, які взагалі не мають бути прерогативою податкового законодавства: операції з продажу цінних паперів та корпоративних прав, застосування пільги стосовно продажу зернових культур, конфліктні моменти, пов’язані з нарахуванням та стягненням соціальних страхових внесків і відповідних штрафних (фінансових) санкцій по фізичним особам-підприємцям, що обрали особливий спосіб оподаткування.

Існуюча редакція Податкового кодексу України суттєво обмежує можливості компанії з надання послуг нерезиденту. Так, відповідно до п. 186.3 Податкового кодексу: «Місцем постачання зазначених у цьому пункті послуг вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб’єкт господарювання або — у разі відсутності такого місця’— місце постійного чи переважного його проживання. До таких послуг належать:… ґ) надання в оренду (лізинг) рухомого майна, крім транспортних засобів та банківських сейфів». Оскільки відповідно до п. 185.1 Податкового кодексу: «Об’єктом оподаткування є операції платників податку з:… б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 цього кодексу», операція з надання вантажного залізничного транспорту в оренду нерезиденту, всупереч економічної логіці, є об’єктом оподаткування податком на додану вартість. Ситуація, що склалася, потребує негайного вирішення, оскільки істотні курсові коливання та непрозора тарифна політика ціноутворення на залізничному транспорті України вже призвела до ліквідаціїу 2010 р. 79 приватних власників залізничного складу та критичного показника дефіциту рухомого складу. Його подальше зростання призведе до неспроможності Укрзалізниці забезпечити необхідний обсяг вантажних залізничних перевезень. Існує пряма кореляція між обсягом вантажних залізничних перевезень та зростанням ВВП, отже ситуацію треба негайно виправити. Приклад — ТОВ «Інвестиційна вагонна компанія», яка є одним з лідерів транспортного ринку залізничних перевезень України. За підсумками 2010 р. підприємство отримало ознаку «Лідер галузі» за друге місце Національного рейтингу за основним видом діяльності та посіла перше місце як кращий платник податків. Компанія має у власності та надає в оренду і користування 1906 піввагонів та є дру-

гою за кількістю вагонів серед приватних недержавних власників залізничного рухомого складу. Щоб розширити свій рухомий склад, компанія активно залучала інвестиційні кредитні кошти провідних українських та міжнародних банківських установ, у першу чергу, в іноземній валюті [33].

Останні зміни у законодавстві, пов’язані з прийняттям Податкового кодексу України, також поставили у незрозуміле становище виробників зрізаних квітів та декоративних рослин [34]. Неоднозначність трактувань деяких пунктів кодексу, що стосуються фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), змушують виробників захищати свої права в судах. Як відомо, у новому кодексі встановлено обмеження щодо платників ФСП, які займаються вирощуванням декоративних рослин. Лише ті, хто отримує не більше 50 % доходу від реалізації декоративних рослин власного виробництва, мають право на пільгове оподаткування. Водночас постає питання: як кодекс трактує поняття «декоративні рослини»? Відповіді немає. Згідно з Наказом Міністерства аграрної політики України від 23.08.2005 № 414 «Про затвердження фітосанітарних правил ввезення з-за кордону, перевезення в межах країни, транзиту, експорту, порядку переробки та реалізації підкарантинних матеріалів» квіти трактуються як «вид товару, до якого входять свіжі частини рослин, які не призначені для садіння, а передбачені для декоративного використання». Для розумнихлюдей оче-

видно-зрізані квіти не є декоративними рослинами, а лише продуктами життєдіяльності рослини, які призначені для створення букетів та декору приміщень. На них дія статті 301.6.1, що обмежує право бути платником ФСП, поширюватись не повинна. Те, що «вирощування квітів» та «вирощування рослин» є окремими видами діяльності, зазначено в підкласі 01.12.0 КВЕД. Але в Податковому кодексі про це вказати забули. Крім того, відрізнити зрізані квіти від декоративних рослин можна за біологічними ознаками, а саме —

за здатністю рослин до фотосинтезу та постійного росту.

У зрізаних квітах певний час тривають основні обмінні

процеси життєдіяльності (випар, подих), але переважає

не синтез, а розпад органічних речовин, тому що відсутній

корінь. У пункті 209.17 йдеться про види діяльності, заз-

начені в підкласі КВЕД 01.12.0 «овочівництво; декоратив-

не садівництво та вирощування продукції розсадників»,

в переліку зустрічається тільки «вирощування квітів», тоді

як «вирощування рослин» відсутнє. В той же час у пункті

209.15 ці поняття трактуються окремо. От і виникає за-

питання, яке стосується дії спеціального режиму оподат-

кування. Невідповідність змісту підпунктів 209.15.2 та

209.17.2. статті 209, про що йдеться вище, може спрово-

кувати відмову Державної податкової слудби України у

видачі свідоцтва про спеціальний режим оподаткування

у сфері ПДВ сільськогосподарським підприємствам, ос-

новним видом діяльності яких є «вирощування рослин».

Незрозумілою є позиція держави, яка обмежує будь-

які спроби власного виробництва в галузі вирощування

декоративних рослин. В той час, як український ринок

практично повністю заповнений імпортом, намагання

окремих виробників хоч якось змінити таку ситуацію

стикаються з випробуваннями новим законодавством,

яке, з одного боку, відносить декоративні рослини до

сільськогосподарської продукції (п. 14.1.234. Податко-

вого кодексу України), а з іншого — запроваджує обме-

ження на можливі пільги для підприємств зі статусом

сільськогосподарських виробників (п. 301.6.1.). Відпов-

ідно до нового законодавства виходить, що в теплиці

поруч з трояндами варто вирощувати, наприклад, по-

мідори. Якщо підприємцям доведеться обмежити вироб-

ництво декоративних рослин до 50 %, щоб зберегти за

собою право бути платниками ФСП, то скоріш за все,

рентабельність від такого поєднання змусить підприєм-

ства перейти на виробництво виключно овочевих куль-

тур, і про розвиток вітчизняного ринку декоративних

рослин не йтиметься взагалі.

В липні 2011 р. Перший інформаційний портал

«Обозреватель» провів прес-конференцію на тему: «Но-

вий Податковий кодекс та бізнес України», в якій взяв

участь в. о. президента Спілки малих, середніх та при-

ватизованих підприємств В. М. Биковець. У своєму ви-

ступі він, зокрема, зазначив, що особливе місце в про-

цесі відновлення національної економіки та її зростанні

мав зайняти прийнятий Податковий кодекс України,

метою якого повинно було бути: поліпшення бізнес-

клімату; створення сприятливих умов для надходження

інвестицій; активний розвиток підприємництва. Але,

фактично, Податковий кодекс містить ряд стримуючих

та гальмуючих економічний розвиток положень, які

стосуються як порядку адміністрування податків і зборів

(в частині встановлення прав та обов’язків платників

податків та контролюючих органів), так і порядку опо-

даткування податком на додану вартість та податком на

прибуток підприємств (в частині негативного впливу на

розвиток окремих галузей).

Прикладом неефективності та руйнівного характеру

норм Податкового кодексу України для деяких галузей

економіки є порядок оподаткування сільськогосподарсь-

ких товаровиробників (в частині неможливості переносу

залишку від’ємного значення з ПДВ в рахунок майбутніх

платежів), порядок виплати дотацій сільськогосподарсь-

ким товаровиробникам, який передбачає суттєве усклад-

нення та відтермінування отримання ними дотацій з дер-

жавного бюджету, порядок оподаткування ПДВ перероб-

них підприємств (молокозаводів та м’ясокомбінатів), зер-

нотрейдерів, який, фактично, позбавляє їх можливості

здійснення експортних операцій та отримання відповід-

ного бюджетного відшкодування податку, а також, при-

зводить до збільшення собівартості зазначеної сільсько-

господарської продукції.

Негативний резонанс викликав законопроект №

8321 «Щодо внесення змін до Податкового кодексу Ук-

раїни та затвердження ставок вивізного (експортного)

мита на деякі види зернових культур», яким запровад-

жується оподаткування ПДВ портових зборів та плат для

іноземних суден та вивізні (експортні) мита для зернових

культур, що призведе до зниження конкурентоспромож-

ності продукції та послуг вітчизняних підприємств. Ди-

наміка розвитку підприємництва в Україні показує змен-

шення підприємницької активності та небажання людей

до самозайнятості. Оскільки прийнятий Податковий ко-

декс призвів до таких негативних наслідків, як спад діло-

вої активності суб’єктів господарювання, відтік високок-

валіфікованих кадрів, національного капіталу за кордон,

за оцінками експертів, якщо ситуація не зміниться, до

кінця року свою діяльність можуть припинити до 300 тис.

підприємців [44].

Свого часу, коли проект Податкового кодексу розроб-

лявся, члени об’єднань промисловців і підприємців, галу-

зевих асоціацій, організацій роботодавців України наполя-

гали на тому, що необхідно прийняти сучасний збалансо-

ваний Податковий кодекс, в якому оптимально поєднані

фіскальні функції, від яких залежить життєдіяльність дер-

жави, і стимулюючі функції, які підвищать ділову ак-

тивність та забезпечать розвиток підприємництва. Впро-

вадження з 1 січня 2011 р. Податкового кодексу України

за результатами його дії у першому кварталі 2011 р. дає

можливість зробити висновок: він не забезпечив створен-

ня сприятливих умов для розвитку підприємництва, но-

вих робочих місць, можливості для самозайнятості людей

та їх гідного економічного незалежного життя. Фахівцями

об’єднань промисловців і підприємців, галузевих асоціацій,

організацій роботодавців України були напрацьовані сотні

пропозицій та поправок до Податкового кодексу України.

Особливу увагу було приділено 14 розділу Податкового

кодексу, який регламентує роботу спрощеної системи опо-

даткування, обліку та звітності.

Наполеглива та професійна робота членів громадсь-

ких об’єднань дала змогу досягнути достатньо високих

результатів в ході підготовки законопроектів №8521 від

16.05.2011 «Про внесення змін до Податкового кодексу

України та деяких інших законодавчих актів України (щодо

***ЛЯШЕНКО В.І., ПРОСУЛЕНКО А.А.***

104 ВІСНИК ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ УКРАЇНИ

спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності

суб’єктів малого підприємництва) « та №8217 від 12.03.2011

«Про внесення змін до Податкового кодексу України та

деяких законодавчих актів України (щодо удосконалення

деяких норм Податкового кодексу України) «. В процесі їх

опрацювання було враховано більшість пропозицій, напра-

цьованих представниками бізнесу. На жаль, законопроект

№ 8521 так і залишився нерозглянутим Верховною Радою

України. Як зазначалось під час прес-конференції, ситуа-

цію в податковій сфері можна буде виправити, якщо Уряд

та Верховна Рада не просто переглянуть окремі норми

Податкового кодексу, а радикально змінять його ідеоло-

гію. Необхідно, поставити в центр податкової політики, а

бажано й всієї економічної політики, насамперед, інтере-

си підприємця як законослухняного платника податку, а

не чиновника, що наділяється надзвичайними повнова-

женнями при мінімумі відповідальності [44].

Нове податкове законодавство створило проблеми і

в освітній сфері [35]. Президент України Віктор Януко-

вич визначив пріоритетним завданням пошук альтерна-

тивних джерел соціальних інвестицій в освіту. У щоріч-

ному Посланні до Верховної ради глава держави наголо-

сив на тому, що українське суспільство має перейти від

режиму бюджетного утримання своєї системи освіти до

режиму інвестування в неї. Інвесторами при цьому вис-

тупатимуть домогосподарства (сім’ї), бізнес і держава.

Має бути створена нормативно-правова база для стиму-

лювання приватних інвестицій в освіту. Нове податкове

законодавство створило проблеми і в освітній сфері. Нині

через грубе порушення основних положень вітчизняного

освітнього законодавства, норм міжнародного права

більшість приватних шкіл позбавленні можливості ефек-

тивно працювати. Якщо ситуацію не врегулювати — Ук-

раїна ризикує втратити цілий напрям приватних середніх

шкіл, а, відтак, і можливість пошуку альтернативних

джерел соціальних інвестицій в освіту. Також приватні

середні та дошкільні навчальні заклади, які завдяки от-

риманим преференціям у Податковому кодексі, звільнені

від податку на прибуток, добиваються звільнення від

податку на землю. Для цих закладів навіть 2 000 тисячі

гривень мають вагоме значення у сенсі подальшого роз-

витку та вдосконалення навчального процесу.

Сучасна приватна середня школа є реальною мо-

деллю інвестицій в освіту дітей та інфраструктуру сис-

теми освіти України. Потрібно також зауважити, що

приватні школи і садочки орендують приміщення, що

мають право використовуватися виключно під роботу з

дітьми. З урахуванням значного падіння платоспромож-

ності населенням тому числі і представників середнього

класу, вимога сплачувати земельний податок ставить

питання про подальше існування більшості приватних

шкіл і садочків.

Прийняття пропозицій щодо змін редакції статті

284 Розділу XIII Податкового кодексу, які мають забез-

печити збереження статусів пільговика (ст.282.) щодо

земельного оподаткування у тому випадку, коли між

пільговиками виникають орендні відносини, стане

відновленням соціальної і економічної справедливості

щодо освітньої сфери, де потрібна територія не може

виступати фактором зменшення витраті економії, адже

під загрозою буде сама потенційна можливість освітньої

діяльності і виконання ліцензійних умов.

На зміну соціальній політиці, орієнтованій на про-

блеми середньостатистичної людини, має прийти пол-

ітика, сконцентрована на потребах конкретних соціаль-

них груп та реальної людини. Позитивні рішення щодо

існування приватних дошкільних і загальноосвітніх на-

вчальних закладів забезпечать рівність суб’єктів вітчиз-

няної системи освіти, збереження та розвиток мережі

навчальних закладів, яка повинна задовольняти освітні

потреби, свободу вибору кожної людини.

Однак, влада задекларувала намір, після доопрацю-

вання, повернутися до питання удосконалення системи

оподаткування малих підприємств та фізичних осіб-

суб’єктів підприємницької діяльності. Тому, виникає

необхідність дослідити та порівняти податкове наванта-

ження на великий і малий бізнес в нашій країн та оці-

нити пропозиції урядовців по удосконаленню системи

оподаткування суб’єктів малого підприємництва з по-

зиції виконання ним своєї ролі в створенні нових робо-

чих місць, набутті підприємницьких навиків молодим

поколінням і створенні національного продукту.

В Українській асоціації підприємств легкої промис-

ловості вважають, що операції з постачання необробле-

них шкур та дубленої (чиненої) шкіри без подальшої

обробки (товарні позиції 4101–4106) мають бути звільнені

від оподаткування податком на додану вартість. Через

нестачу готової шкіри, при щорічному зменшенні пого-

лів’я великої рогатої худоби на понад 300 тисяч (в по-

рівнянні з 2000 роком поголів’я ВРХ зменшилося майже

в 2 рази) підприємства вимушені витрачати значні ва-

лютні кошти на закупівлю імпортних шкіряних товарів.

Основною причиною такого становища є вивезення за

межі України шкіряного напівфабрикату, обсяг експорту

якого становить понад 75 відсотків від загальних обсягів

виробництва. Цей продукт с найнижчою стадією перероб-

ки шкіряної сировини. Значна кількість суб’єктів госпо-

дарювання, що здійснюють експорт шкіряного напівфаб-

рикату, не мають власних виробничих потужностей з

переробки шкіряної сировини, є іншими за профілем

діяльності. Підприємства-експортери «нетипової» про-

дукції — шкіряного напівфабрикату — складають близь-

ко 80 відсотків, їх основною метою є завищення сум для

відшкодування податку на додану вартість.

Дбаючи про забезпечення вітчизняних підприємств

сировиною, збереження робочих місць, Українська асоц-

іація підприємств легкої промисловості вносила пропози-

цію до проекту Податкового кодексу України щодо

звільнення від оподаткування податком на додану вартість

операції з постачання необроблених шкур та дубленої (чи-

неної) шкіри без подальшої обробки (товарних позицій

4101–4106). Запровадження такої норми дасть можливість

збільшити виробництво готової шкіри на 680 тис. м, доз-

волить забезпечити потребу внутрішнього ринку, зберегти

наявні та створити додаткові 2 тисячі робочих місць на

підприємствах взуттєвої, шкіряної, шкіргалантерейної га-

лузей, збільшити надходження до бюджету в обсязі понад

20 млн. грн., зменшити втрати бюджету щодо відшкоду-

вання ПДВ при експорті шкіряного напівфабрикату по-

над 50 млн. грн. та ліквідувати корупційні схеми в цій сфері

діяльності. Українська асоціація підприємств легкої про-

мисловості просить підтримати та виправити редакцію п.

16 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Подат-

кового кодексу України і викласти її таким чином: «16.

***ЛЯШЕНКО В.І., ПРОСУЛЕНКО А.А.***

2011/№2 105

Тимчасово, до 1 січня 2016 року, операції з постачання нео-

броблених шкур та дубленої (чиненої) шкіри без подаль-

шої обробки (товарні позиції 4101–4106), у тому числі

операції з імпорту таких товарів, звільняються від оподат-

кування податком на додану вартість. У разі вивезення в

митному режимі експорту таких товарів нульова ставка не

застосовується» [41].

Пунктом 15 підрозділу 2 розділу XX Перехідних

положень Податкового кодексу України передбачено,

що до 01.01.2014 р. звільняються від оподаткування ПДВ

операції з постачання зернових культур (товарні позиції

1001–1008), технічних культур (товарні позиції 1205 та

1206), крім їх першого постачання сільськогосподарсь-

кими підприємствами — виробниками зазначених куль-

тур. Якщо операції з постачання зернових культур

звільняються від оподаткування, то відповідно до

пп.198.5 ПКУ, платник, який мав від першого виробни-

ка податковий кредит, вимушений визнати умовний

продаж, тобто фактично відкоригувати ПДВ, сплачене

у ціні придбання. Історично склалося, що зернові куль-

тури для подальшої переробки закупалися не в товаро-

виробника, а на зернових складах, елеваторах, аграрних

фондах. Аграрний фонд є державною спеціалізованою

бюджетною установою, уповноваженою реалізувати

цінову політику в агропромисловому секторі економі-

ки. Наявність пільги, запропонованої Перехідними по-

ложеннями, позбавляє регуляторів аграрного ринку

можливості подальшого продажу зернових культур з

урахуванням як податкового кредиту, так і податкових

зобов’язань, що автоматично веде до підвищення цін як

на ринку самих зернових культур, так і на ринку про-

дукції, яка з них виробляється. З огляду на наведене

пропонуємо виступити з ініціативою щодо скасування

пільги, передбаченої для продажу зернових культур [43].

Весь період формування і розвитку системи оподат-

кування малого бізнесу в Україні характеризується по-

стійним зростанням на нього податкового навантажен-

ня. Так, при прийнятті Указу Президента України «Про

спрощену систему оподаткування, обліку та звітності

суб’єктів малого підприємництва» № 727/98 від 3 липня

1998 року, яким запроваджувалася спрощена система

оподаткування малого бізнесу, передбачалося, що

суб’єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний

податок не є платником податку на додану вартість, крім

випадку коли юридична особа обрала спосіб оподатку-

вання доходів єдиним податком за ставкою 6 відсотків;

податку на прибуток підприємств; податку на доходи

фізичних осіб (для фізичних осіб-суб’єктів малого

підприємництва); плати (податку) за землю; збору за

спеціальне використання природних ресурсів; збору до

Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків

Чорнобильської катастрофи та соціального захисту на-

селення; збору до Державного інноваційного фонду;

збору на обов’язкове державне страхування; відрахувань

та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утри-

мання автомобільних доріг загального користування

України; комунального податку; податку на промисел;

збору на обов’язкове державне пенсійне страхування;

збору на видачу дозволу на розміщення об’єктів торгівлі

та сфери послуг; внесків до Фонду України соціального

захисту інвалідів; внесків до Державного фонду сприян-

ня зайнятості населення; плати за патенти [18].

Цим рішенням передбачалося надати перевагу ма-

лому бізнесу в оподаткуванні порівняно з великими

підприємствами, які сплачували ці податки і збори.

Проте, в наступні роки окремі податки і збори для

підприємств, що працюють на загальній системі оподат-

кування були скасовані.

Так, *справляння збору* згідно Закону України «Про

формування Фонду для здійснення заходів щодо

ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соц-

іального захисту населення» від 20 червня 1997 року №

386/97-ВР [19] *зупинено* з 01 січня 1999 року Указом

Президента України «Про деякі зміни в оподаткуванні»

від 07 серпня 1998 року № 857/98 [20].

*Стягнення відрахувань* до Державного інноваційного

фонду, які були запроваджені Постановою Кабінету

Міністрів України «Про внесення змін і доповнень до

пункту 2 Постанови Кабінету Міністрів України від 18

лютого 1992 року № 77 «Про створення Державного інно-

ваційного фонду» від 03 грудня 1993 року № 981 [21], *було*

*скасовано* з 01 січня 2001 року Постановою Кабінету

Міністрів України «Про утворення Української державної

інноваційної компанії» від 13 квітня 2000 року № 654 [22].

*Справляння відрахувань* та зборів на будівництво,

реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг

загального користування України передбачених Законом

України «Про джерела фінансування дорожнього госпо-

дарства України» від 18 вересня 1991 року № 1562-ХІІ

[23] *припинено* з 01 січня 2001 року згідно Закону Украї-

ни «Про державний бюджет України на 2001 рік» від

07.12.2000 року № 2120-ІІІ [24] та наступними закона-

ми, якими затверджувалися бюджети України.

*Закон України* «Про патентування деяких видів

підприємницької діяльності» від 23 березня 1996 року №

98/96-ВР [25] *втратив чинність* після прийняття нового

Податкового кодексу України з 01.01.2011 року [11].

Таким чином, протягом 1998–2010 років податкове

навантаження на великий бізнес *частково знизилося*.

Крім того в новому Податковому кодексі України пе-

редбачається *поступово знизити* ставку ПДВ до 17 %, а

податку на прибуток підприємств — до 16 %.

Щодо оподаткування малих підприємств, то тут

спостерігається зворотна тенденція. Так, вже у 1999 році

був прийнятий Закон України «Про загальнообов’язко-

ве державне соціальне страхування від нещасного випад-

ку на виробництві та професійного захворювання, які

спричинили втрату працездатності» від 23.09.1999 року

№ 1105-ХІV [26], який, через те, що він вступив в дію

після Указу Президента України № 727/98, *був пошире\_*

*ний* на суб’єктів малого підприємництва.

В 2003 році був прийнятий Закон України «Про

загальнообов’язкове державне пенсійне страхування» від

09.07.2003 року № 1058-ІV [27], норми якого щодо спла-

ти роботодавцями соціальних внесків до Пенсійного

фонду, які сьогодні складають 33,2 % від фонду оплати

праці, *знову ж були пошир*ені на підприємства, які пра-

цювали за спрощеною системою оподаткування.

При цьому, до Пенсійного фонду водночас направ-

лялося 42 % із єдиного податку, який сплачували такі

підприємства. Однак, через кілька місяців після набран-

ня чинності Закону України № 1058-ІV зазначена нор-

ма для платників єдиного податку була послаблена, ос-

кільки їм дозволили зменшувати суму відрахувань до

***ЛЯШЕНКО В.І., ПРОСУЛЕНКО А.А.***

106 ВІСНИК ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ УКРАЇНИ

Пенсійного фонду на частину єдиного податку, яка та-

кож направлялася до нього.

З 01.01. 2011 року після набрання чинності Закону

України «Про збір та облік єдиного внеску на загально-

обов’язкове державне соціальне страхування» від

08.07.2010 року № 2464-VI [28] загальний розмір соціаль-

них відрахувань для всіх юридичних осіб, в тому числі

для тих, що сплачують єдиний податок, *зріс* до 36,76–

49,7 % від фонду оплати праці, в залежності від класу

професійного ризику виробництв.

Оскільки Указом Президента України № 727/98 [18]

передбачалося, що 57 % єдиного внеску малих

підприємств направляється до соціальних фондів, вище

зазначені норми Законів України збільшили податково-

соціальне навантаження на суб’єктів малого бізнесу

порівняно з тим що передбачалося Указом Президента

України № 727/98 приблизно в 1,5 рази.

Крім того, слід відмітити, що задеклароване Ука-

зом Президента України № 727/98 зниження податко-

вого навантаження на малий бізнес практично не вико-

нувалося. Так, протягом 2002–2009 років малі підприє-

мства платники єдиного податку та податку на додану

вартість перераховували до бюджету 2,6 % своєї вируч-

ки, тоді як відношення суми надходжень податку на

прибуток підприємств до бюджету та випущеної про-

дукції всіма підприємствами складало у зазначений пе-

ріод в середньому 2 % (табл. 1).

Якщо в досліджуваний період мале підприємство,

яке сплачувало єдиний податок за ставкою 6 %, бажало

позбутися статусу платника ПДВ, воно додатково повин-

но було сплатити 4 % єдиного податку, тоді як для плат-

ників, які оподатковувалися на загальних підставах по-

даткове навантаження ПДВ протягом 2002–2007 років

не перевищувало 4 %, і тільки в 2009 році складало 4,4 %.

Навіть сумарне податкове навантаження ПДВ та

податку на прибуток підприємств у 2002–2004 роках на

платників, що оподатковувалися на загальних підставах

було нижчим, ніж податкове навантаження на платників

єдиного податку (врахована та частина єдиного подат-

ку, яка направляється до бюджету).

Отже спрощена система оподаткування малого

бізнесу була економічно вигідною малим підприємства

до того часу поки не був впроваджений Закон України

«Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхуван-

ня» від 09.07.2003 року № 1058-ІV, оскільки вона при-

ваблювала малі підприємства не низьким податковим

навантаження, а низьким соціальним навантаженням.

Крім того, вже окремі положення Указу Президен-

та України № 727/98 [18] містили дискримінаційні для

малих підприємств положення. Так, встановлення для

малих підприємств, що працюють на спрощеній системі

оподаткування, ставки в розмірі 10 % передбачалося за

умови, що вони не сплачують ПДВ. Однак, інші плат-

ники податків, які сплачують ПДВ, придбавши товар,

або послугу у неплатника ПДВ, не отримували права на

податковий кредит, а отже були не зацікавлені у

співпраці з такими підприємствами.

Податковий кодекс в ІІІ розділі (ст. 139.1.12), який

вступає в дію з 01 квітня 2011 року передбачає, що плат-

ники податку на прибуток підприємств не можуть вклю-

чати до своїх витрат, витрати понесені в зв’язку із прид-

банням товарів, робіт (послуг) та інших матеріальних і

нематеріальних активів у фізичних осіб-підприємців, що

сплачують єдиний податок. Така норма приведе до згор-

тання бізнесу більшістю фізичними особами — підприє-

мствами, оскільки їх можливості щодо реалізації своєї

продукції значно звузяться. Виходячи із наведеного, слід

зробити висновок, що існуюча в Україні система оподат-

кування малого бізнесу, як підприємств, так і фізичних

осіб- суб’єктів підприємницької діяльності вимагає удос-

коналення. Так, якщо законодавці розповсюдили на малі

підприємства, які сплачують єдиний податок за ставкою

6 %, норму щодо обов’язкової сплати внесків до Пенсій-

ного фонду на загальних підставах, а після введення єди-

ного соціального внеску ця норма поширилася і на вне-

ски до інших соціальних фондів, то враховуючи, що в

єдиному податку відрахування до соціальних фондів скла-

дають 57 %, ставку єдиного податку для платників ПДВ

необхідно знизити до 2,6 % (6 х 0,43) [29].

Щодо платників єдиного податку, які не сплачують

ПДВ, то цю норму необхідно скасувати, оскільки вона

є дискримінаційною для тих платників податків, які

придбають товари, роботи та послуги у неплатників

ПДВ. А для того, щоб така дія не посилила податкове

навантаження на малий бізнес необхідно передбачити,

що сума річних податкових зобов’язань з ПДВ платників

єдиного податку не повинна перевищувати 4 % (ниніш-

ня різниця між двома ставками єдиного податку для

малих підприємств — 10 і 6 %).

В роботі [29] пропонується, що для фізичних осіб,

що займаються приватним бізнесом систему оподатку-

вання також слід трансформувати. З врахуванням того,

що з часу введення єдиного податку у 1998 році до 2011

року, споживчі ціни зросли приблизно в 5 разів, то на

стільки ж необхідно збільшити нині діючу (200 грн.)

максимальну ставку єдиного податку для фізичних осіб-

підприємців рівень річних доходів яких знаходиться в

межах 400–500 тис. грн. (максимальна сума, яка дає

право підприємцю знаходитися на спрощеній системі

*Таблиця 1*

**Податкові навантаження на всі та на малі підприємства**

**в Україні\***

\* Розраховано автором за даними Держкомстату України.

***ЛЯШЕНКО В.І., ПРОСУЛЕНКО А.А.***

2011/№2 107

оподаткування). За таких умов податкове навантаження

(200 х 5 х 12 = 12000 грн.) на фізичних осіб-підприємців

з річними доходами 400–500 тис. грн. складатиме 2,4–

3 %, що буде в 2,2–2,8 рази менше податкового наван-

таження та малі підприємства.

Для фізичних осіб0підприємців з меншими річним

доходами слід передбачити диференційовані ставки єди-

ного податку:

— з доходами до 100 тис. грн. в рік — 200 грн. в

місяць;

— з доходами 100–200 тис. грн. в рік — 400 грн. в

місяць;

— з доходами 200–300 тис. грн. в рік — 600 грн. в

місяць;

— з доходами до 300–400 тис. грн. в рік — 200 грн.

в місяць.

При цьому авансові платежі таким підприємцями

повинні сплачуватися за середньорічними показниками

попереднього звітного року та уточнюватися щоквар-

тально за показниками кожного кварталу звітного року.

Відповідно для всіх платників податків, які прид-

бали товари, роботи, послуги у платників єдиного по-

датку за фіксованою ставкою повинно залишитися пра-

во відносити вартість придбаних у них товарів на со-

бівартість своєї продукції.

При цьому необхідно посилити контроль за дохода-

ми фізичних осіб-підприємців та поступово перевести всі

їх розрахунки на касові апарати, а при розрахунку з юри-

дичними особами — на безготівкову форму розрахунків.

Таким чином, з одного боку, буде забезпечено кон-

троль за доходами підприємців, з іншого, працівники

органів ДПС буду усунуті від можливості здійснювати

податковий тиски на суб’єктів малого підприємництва.

Влітку 2011 р. у ставленні влади до малого бізнесу

настало несподіване потепління. Уряд взявся за перегляд

податкового законодавства після вказівки з Адміністрації

Президента, де вже почали активну підготовку до парла-

ментських виборів, — стало очевидним, що останні рішен-

ня влади і заяви представників Партії регіонів явно пра-

цюють на задобрювання електорату. Зокрема, в середині

травня 2011 р. прем’єр-міністр Микола Азаров завітав на

розширене засідання Ради підприємців при Кабміні й

пообіцяв зберегти спрощену систему оподаткування. Це

було визвано тим, що через кілька днів була запланована

акція протесту малого бізнесу, яка мала перерости у всеук-

раїнську безстрокову. Акція відбулася, але якось мляво. А

невдовзі в парламенті було зареєстровано законопроект №

8521 «Про внесення змін до Податкового кодексу…». До-

кумент передбачав, зокрема, включення до ПК розділу про

спрощенку. При цьому, за словами опитаних підприємців,

відповідні норми на 70 % повторюють раніше розроблений

законопроект за участю близько 300 ділових об’єднань.

«Малий бізнес — це дуже потужна складова економіки. І

створення нормальних, комфортних умов для нього —

один із наших пріоритетів», — запевнив міністр фінансів

Федір Ярошенко [30]. А його шеф Микола Азаров особи-

сто звернувся до законодавців з проханням якнайшвидше

прийняти законопроект № 8521, щоб він набрав чинності

вже 1 липня 2011-го. Щоправда, підприємці побоювали-

ся, що під час опрацювання у Верховній Раді документ

може бути скоригований, до того ж не на користь бізнесу.

Таке вже бувало, і не раз.

Автори законопроекту пропонували поділити

підприємців-фізичних осіб на три групи. При цьому

обсяг обороту та фіксовані ставки податку прив’язати

до розміру мінімальної заробітної плати (МЗП), встанов-

леної на 1 січня звітного року. До першої групи увійдуть

особи, річний дохід яких — до 150 МЗП (141,15 тис. грн),

причому такі спрощенці мають право провадити реміс-

ничу діяльність, торгівлю на ринках, надавати побутові

послуги населенню (перелік визначений у законопро-

екті). Проте їм заборонено залучати до роботи найма-

них працівників. Визначати ставки податку для цих

підприємців запропоновано місцевій владі в межах від

1 % до 10 % МЗП на місяць (9,41–94,1 грн).

До другої групи зарахували зайнятих виробництвом

та реалізацією товарів-послуг (включно з ресторанами),

річний дохід яких не перевищує 1000 МЗП (941 тис. грн).

Такі спрощенці зможуть найняти на роботу до 10 праці-

вників, але реалізовувати товари/надавати послуги їм

дозволено лише громадянам або іншим платникам єди-

ного податку. Відтак підприємцям цієї групи не матимуть

права співпрацювати з юридичними особами, які кори-

стуються загальною системою оподаткування. Податок

для групи № 2 становитиме від 2 % до 20 % МЗП (18,82–

188,2 грн). Себто ставку для найдрібніших спрощенців

дещо знижено (раніше становила щонайменше 200 грн).

Третя група — фізичні особи з річним доходом до

2000 МЗП (1,882 млн грн) і з кількістю найманих пра-

цівників до 10 осіб. Вони зможуть платити або 5 % обо-

роту, або 3 % у разі реєстрації платником ПДВ (раніше —

10 % або 6 % + ПДВ). Крім того, автори законопроекту

пропонують аналогічні умови юрособам, дохід яких ся-

гає 5000 МЗП (4,705 млн грн) з кількістю працівників

до 50 осіб.

Також передбачалося введення короткотермінового

свідоцтва платника податку для осіб, які займаються

несистематичним продажем. При цьому предметом про-

дажу можуть бути вироблена чи перероблена продукція,

речі, товари на суму до 25 МЗП (23,525 тис. грн). Їх доз-

волено здійснювати не довше як 15 днів поспіль, а свідоц-

тво може бути видано не частіше ніж чотири рази на рік.

Продавець зобов’язаний провадити діяльність самостійно

і не має права залучати найманців. Ставку податку за

таким свідоцтвом визначено в розмірі 1 % МЗП (9,41 грн)

за кожен день торгівлі. Сплачується він заздалегідь за всі

дні й не повертається. Такі свідоцтва видаватимуть орга-

ни ДПС, а відсутність документа (до речі, суворої

звітності) в продавця податківці вважатимуть підставою

для притягнення до адміністративної відповідальності

(виняток зроблено лише для селян — реалізаторів про-

дукції, вирощеної на власних городах). На думку екс-

пертів, механізм є не так кроком назустріч бізнесу, як

засобом контролю над інтернет-торгівлею та пов’язани-

ми з нею тіньовими потоками товарообігу й сфери по-

слуг — це, так би мовити, ложка дьогтю в діжці меду.

У процесі обговорення законопроекту уряд пішов

на додаткові поступки. Зокрема, дав згоду на забезпе-

чення підприємцям першої та другої груп щорічної

відпустки й лікарняних. Передбачається, що з’явиться

можливість на час відпустки не сплачувати єдиного

податку (раз на рік), а також у разі документально

підтвердженого лікарняного (що триває понад місяць).

Частково в Кабміні погодилися врахувати пропозицію

***ЛЯШЕНКО В.І., ПРОСУЛЕНКО А.А.***

108 ВІСНИК ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ УКРАЇНИ

підприємців щодо єдиного соціального внеску (ЄСВ).

Так, законопроект пропонує скасувати його для спро-

щенців-пенсіонерів та інвалідів. Однак вимога зменши-

ти ЄСВ для інших спрощенців з 34,7 % до 18 % МЗП

підтримана не була. За словами народного депутата

Ксенії Ляпіної, це може призвести до порушення здо-

рової конкуренції та конфліктів у підприємницькому

середовищі, адже тепер за одних і тих самих умов

підприємці-пенсіонери матимуть перевагу перед молод-

шими спрощенцями. Але така ситуація видається цілком

логічною із соціального погляду.

Певні поступки передбачаються і для підприємців

третьої групи, а також спрощенців-юросіб. Зокрема, таким

суб’єктам (якщо вони реалізують продукцію власного ви-

робництва) запропоновано сплачувати податок у розмірі

половини ставки. Але визначення продукції власного ви-

робництва в документі немає, тому не виключено, що на

практиці (у разі ухвалення змін до ПК) виявлятимуться

неприємні нюанси, пов’язані з тлумаченням норми.

Натомість законопроект не знімає, а в деяких ви-

падках навіть поглиблює проблему відносин спрощенців

із великими компаніями, що працюють на звичайній

системі оподаткування. Так, з 1 квітня 2011 року набра-

ла чинності стаття 139 ПК, яка забороняє платникам

ПДВ відносити до витрат кошти на придбання товарів

чи послуг у спрощенців. Таким чином, для великих

компаній робота з останніми стала, м’яко кажучи, не-

вигідною. Зокрема, за бортом лишилися підприємці, що

надавали юрособам послуги з перевезення, постачання,

встановлення та обслуговування обладнання тощо. Щоб

продовжити співпрацю зі своїми партнерами, вони були

змушені переходити або на загальну систему та реєстру-

ватися платниками ПДВ, або на готівкові розрахунки (на

що погоджувалися не всі замовники).

Але й надалі вирішення цієї проблеми не передба-

чається. Стаття 182 кодексу регламентує добровільну

реєстрацію спрощенця платником ПДВ, але за умови,

що він протягом року не менш як 50 % загальних робіт/

послуг надавав платникам податку. Під цю умову підпа-

дає лише незначна кількість спрощенців, але й вони

залишилися не при справах, адже органи ДПС (абсурд-

но посилаючись на те, що кодекс набрав чинності з 1

січня 2011-го, а тому рахувати рік сплати ПДВ можна

лише з цієї дати) ускладнювали життя бізнесменам.

Стаття 181 ПК встановлює обов’язковість реєстрації

платником ПДВ у разі, якщо дохід підприємця за ос-

танній рік перевищив 300 тис. грн. Однак, не сплачую-

чи ПДВ і не маючи права на податковий кредит, досяг-

ти такого обороту вкрай складно. При цьому відповід-

ний обов’язок виникає в суб’єкта господарювання,

тільки-но його дохід перевищив визначену суму, а пра-

во на податковий кредит — лише з моменту реєстрації

платником ПДВ. Такий проміжок часу, коли підприє-

мець змушений сплачувати податок, але не має права

на відшкодування, може тривати від 10 днів до… не-

скінченості й залежить тільки від волі податківців.

Законопроект № 8521 передбачає скасування статті

139 ПК, про що представники уряду говорили як про най-

більшу свою поступку. Втім, нагадаємо, що підприємцям

першої та другої категорій пропонується взагалі заборонити

співпрацю з юрособами. А фізособам третьої та юрособам-

спрощенцям вона дозволена лише… у разі їхньої реєстрації

платниками ПДВ. Згідно із законопроектом, їх зобов’яжуть

зареєструватися, навіть якщо вони отримують від платни-

ка ПДВ бодай гривню. Причому порядок процедури не

змінюється. Таким чином, розрекламована урядова поступ-

ка — це лишень заміна шила на мило.

Опитані підприємці побоюються, що під час обго-

ворення законопроекту з нього вилучать найпотрібніші

норми, а тому просять законотворців не зволікати з його

прийняттям та не вносити до нього змін. Навіть якщо

корективи подаватимуть під соусом «удосконалень». Утім,

схоже, «покращення» документа в будинку під куполом

на вул. Грушевського не уникнути. Спікер Володимир

Литвин попросив профільний комітет ВР звести всі зміни

до Податкового кодексу в один законопроект. Йдеться

про поєднання близько 40 документів, деякі з яких уже

ухвалені в першому читанні. Є ймовірність того, що прин-

ципові для дрібного бізнесу норми загубляться в цій на-

швидкуруч приготованій суміші.

Свою точку зору висловила і головний лобіст інте-

ресів малого бізнесу у Верховній Раді України — народ-

ний депутат К. Ляпіна [31]: «Звільнивши інвалідів і пен-

сіонерів від сплати єдиного соціального внеску, уряд

може зупинитися на цьому, сказавши, що він і так пішов

на поступки. А що робити іншим 70 % підприємців?

Вони вважатимуть себе обдуреними. В ініційованому

урядом законопроекті про внесення змін до Податково-

го кодексу щодо спрощеної системи оподаткування вра-

ховано значну частину пропозицій підприємців. Разом

з тим, документ містить і чималі ризики.

Перший ризик — у законопроекті граничні розміри

валового доходу, до якого можна користатися спрощеною

системою оподаткування, і ставки єдиного податку виз-

начаються у прив’язці до мінімальної заробітної плати. В

чому ризик? Мінімальна зарплата є соціальним показни-

ком, а тому не зовсім об’єктивним. Як показує практика,

перед виборами цей соціальний показник має тенденцію

до зростання, причому більшими темпами, ніж того ви-

магає інфляція чи справжній економічний розвиток. Це

відразу позначиться не стільки на обсязі валового доходу,

скільки на ставці єдиного податку.

Найсміливіші прогнози розвитку української еко-

номіки на 2012 рік не перевищують 4,5 % зростання, та

й надалі ніхто не обіцяє шаленого зростання. Водночас,

у 2012 році вибори, тож вже до кінця року такий соц-

іальний показник, як мінімальна зарплата, швидше за

все, зростатиме більшими темпами, ніж інфляція. На

цьому наполягатиме опозиція, але від того і влада не

відійде — ми вже чули заяви і Миколи Азарова і Сергія

Тігіпка про наміри підвищувати зарплати. Це призведе

до підвищення мінімальної зарплати. Підприємці навряд

чи зароблять набагато більше, тоді як ставка єдиного

податку для них зросте.

Ставку диференційовано дуже суттєво, до того ж

вона залежатиме від місцевої влади. Чи багато ми знає-

мо місцевих рад, які ухвалюють розумні рішення з при-

воду встановлення ставки єдиного податку? Питання

риторичне. Якщо зважати на нинішні показники

мінімальної зарплати, то вже до кінця 2011 року ставка

єдиного податку за першою категорією спрощеної сис-

теми сягатиме 100 гривень, за другою — 200 гривень. Але

чи не підженуть місцеві ради всі види підприємницької

діяльності під вищу межу ставки? Тому прив’язка

***ЛЯШЕНКО В.І., ПРОСУЛЕНКО А.А.***

2011/№2 109

розмірів ставок до мінімальної зарплати є ризиком.

Можливо, слід звертатися до уряду з тим, щоб встано-

вити цю ставку у натуральних показниках.

Другий ризик пов’язаний з тим, що уряд погодився

таки скоригувати 139 статтю Податкового кодексу і дозво-

лив відносити на собівартість товарів, робіт і послуг витра-

ти на закупівлю товарів, робіт і послуг у «спрощенців». Однак

не у всіх, а лише у тих, які застосовують третю категорію

спрощеної системи оподаткування. Уряд запропонував три

категорії: дві з них — аналог існуючого фіксованого і єди-

ного податку, коли ставки встановлюють місцеві ради, а

закон визначає лише граничні розміри. Третя категорія—

аналог існуючої спрощеної системи для юридичних осіб, що

передбачає прив’язку до відсотка від обсягу реалізації. Це

той компроміс, якого вдалося досягнути, бо навряд чи уряд

по-іншому погодився би врегулювати означену проблему.

Однак приватні підприємці, які співпрацюватимуть

з юридичними особами, мусять зрозуміти, що їм доведеть-

ся вести докладний облік на підставі первинних доку-

ментів, тобто укладати і фіксувати договори, рух коштів

і, швидше за все, робити безготівкові розрахунки. Готів-

ка — це встановлення касового апарата. У даному зако-

нопроекті про це не йдеться, але в розділі Податкового

кодексу про ведення обліку зазначено: приймання готів-

ки потребує застосування касового апарата. Тож чи ви-

магатиме уряд їх встановлення, незрозуміло. Підприєм-

цям слід розуміти: користуючись третьою категорією

спрощеної системи, вони матимуть обмежену можливість

працювати на продаж кінцевому споживачу. Наведу про-

стий приклад. Магазинчик продає добрива і фізособам, і

аграрним підприємствам. Раніше він застосовував спро-

щену систему оподаткування, сплачував 200 гривень єди-

ного податку, мав найманих працівників і платив за них.

Моделюємо ситуацію з огляду на урядовий законо-

проект. Аби і далі працювати з господарствами, магазин

повинен зареєструватися за третьою категорією «спро-

щенців». Водночас треба користуватися касовим апаратом,

щоб обліковувати готівкові надходження від простих по-

купців. Це ускладнить роботу. Так само складно буде ком-

бінувати ці форми. Наприклад, підприємець надає юри-

дичним особам послуги з вантажних перевезень і має тор-

гову точку та найманого працівника. Раніше таке поєднан-

ня було можливе — підприємець платив максимальну став-

ку і міг займатися кількома видами діяльності. Йому і за-

раз це не заборонено, але чи зможе він впоратися? Одна

його діяльність передбачає необхідність реєструватися за

третьою категорією, інша — за другою. З одного боку—

безготівковий облік для роботи з юридичними особами, з

іншого — торгівля, касовий апарат, втрата конкурентосп-

роможності. Тобто позитив у рішенні повернути «спрощен-

цям» можливість співпраці з юридичними особами, безу-

мовно, є, але не так уже тут все й безхмарно.

Третій ризик — у проекті не сказано про необхідність

застосування касових апаратів. Уряд посилається на По-

датковий кодекс і закон про реєстраторів розрахункових

операцій, де зазначено, що платники єдиного податку не

зобов’язані використовувати касові апарати. Усе було б

добре, якби не протиріччя деяких норм, які потребують

роз’яснень. Тож в законопроекті варто чітко зафіксувати

позицію щодо касових апаратів або внести відповідні нор-

ми у прикінцеві положення Податкового кодексу. Нарешті,

важливо визначити позицію щодо використання первин-

них документів. З одного боку, ми маємо формулювання,

що підприємці першої і другої категорій ведуть облік лише

доходів — про видатки нічого не сказано — підсумком за

день. Це існуючий стан. Опосередковано це означає, що

нема необхідності збирати і обліковувати первинні доку-

менти. Однак у законопроекті не сказано, що не треба ве-

сти первинні документи. Натомість у Податковому кодексі

існують розділи, у яких зазначено, що облік ведеться на

підставі первинних документів. Знову протиріччя, які потім

доведеться трактувати Мінфіну і податківцям.

Нарешті, найбільший ризик: законопроект вносить

зміни до закону про єдиний соціальний внесок. Знову

пропонується нібито компромісна норма, але насправді

вона руйнує конкуренцію в підприємницькому середо-

вищі — звільнення від сплати єдиного соціального вне-

ску винятково інвалідів і пенсіонерів. Спілкування з

підприємцями показує, що вони не вважають цю норму

справедливою. Розмір соціального внеску для них на-

стільки великий, що його не зможуть платити працез-

датні особи і молодь, які створюють для себе робочі

місця. Ризик полягає в тому, що уряд, звільнивши

інвалідів і пенсіонерів від сплати єдиного соціального

внеску, може зупинитися на цьому, сказавши, що він і

так пішов на поступки. А що робити 70 % підприємців,

які не є ні пенсіонерами, ні інвалідами? Вони вважати-

муть себе обдуреними. Як наслідок, соціальна напруга

тільки зростатиме, що може призвести до зіткнень всере-

дині підприємницького середовища. Чому для одних

підприємців розмір зобов’язань перед державою буде 460

гривень, а для інших — 100 гривень? Це не питання

соціальної справедливості — йдеться про руйнування

конкурентного середовища. Проблему єдиного соціаль-

ного внеску слід вирішувати поетапно. Спершу — кар-

динальне його зменшення до 18 %, як це обіцяв перший

віце-прем’єр Андрій Клюєв, а далі — повне його скасу-

вання для самозайнятих осіб і заміна на добровільне

накопичувальне страхування.

**Висновки.** Практика підприємницької діяльності

2011 року свідчить — новий Податковий кодекс не став

стимулюючим підґрунтям для розвитку підприємниць-

кої діяльності, не продемонстрував реалізації принципу

верховенства закону, перш за все — для представників

держави, яку уособлюють податкові органи, не відкрив

жодної додаткової можливості для суб’єктів господарю-

вання. Його поспішне введення в дію призвело лише до

плутанини, нервування, застосування «всліпу», без ро-

зуміння всього ланцюга наслідків та можливостей.

Тому рекомендації щодо принципових засад дер-

жавної політики щодо підприємництва в посткризовии

період зводяться до:

1) полегшення процесу створення суб’єктів підприє-

мницької діяльності: впровадження механізму «єдиного

вікна» для реєстрації підприємств, організації Інтернет-

реєстрації, введення правила «мовчання — знак згоди»,

низького рівня витрат, пов’язаних з реєстрацією;

2) спрощення процедур, що регулюють діяльність

підприємців, зокрема скорочення кількості необхідних

дозволів і ліцензій й збільшення термінів їх дії, пол-

іпшення координації між різними наглядовими устано-

вами і зменшення загального числа перевірок;

3) спрощення процедур оподаткування, скорочен-

ня кількості податкових платежів і покращення систе-

***ЛЯШЕНКО В.І., ПРОСУЛЕНКО А.А.***

110 ВІСНИК ЕКОНОМІЧНОЇ НАУКИ УКРАЇНИ

ми податкового регулювання. Щодо МСП, що здійсню-

ють інноваційну діяльність, можливе вжиття адресних

заходів щодо створення цільових податкових стимулів;

4) розробки разом з банківськими установами заходів

щодо полегшення доступу МСП до банківського фінан-

сування, зокрема до спеціальних схем кредитування для

довгострокового інвестиційного фінансування, включа-

ючи тривалі пільгові періоди, кредитні гарантії у рамках

приватно-державних програм, орієнтованих на МСП, і

сприятливі правила прийняття заставного забезпечення;

5) зменшення масштабів корупції і практики неза-

конних поборів з суб’єктів підприємницької діяльності;

6) зниження бар’єрів на шляху розширення діяль-

ності МСП за кордоном;

7) стимулювання духу підприємництва, зокрема

серед молоді, надання їй допомоги в розумінні можли-

востей, що відкриваються перед нею саме завдяки

підприємництву.

Відповідно до пункту 8 підрозділу 4 розділу XX «Пе-

рехідні положення» Податкового кодексу України: «8. За

результатами діяльності протягом одного року з дня набран-

ня чинності розділом III цього Кодексу страховики, які

отримують доходи від провадження страхової діяльності,

крім діяльності з виконання договорів довгострокового стра-

хування життя та пенсійного страхування у межах недер-

жавного пенсійного забезпечення відповідно до Закону

України «Про недержавне пенсійне забезпечення», а також

від діяльності, що не пов’язана із страхуванням, обчислю-

ють та сплачують податок на прибуток таким чином:

— протягом звітного податкового року страховики

щокварталу сплачують податок за ставкою 3 відсотки

суми страхових платежів, страхових внесків, страхових

премій, отриманих (нарахованих) страховиками — рези-

дентами протягом звітного періоду за договорами стра-

хування, співстрахування та перестрахування ризиків на

території України або за її межами;

— за результатами звітного року страховики розра-

ховують розмір податку на прибуток, що обчислюється

від оподатковуваного прибутку у порядку, встановлено-

му статтею 156 та підпунктом 134.1.1 пункту 134.1 статті

134 цього Кодексу, але не сплачують його».

За змістом даної норми ймовірними є спори щодо

порядку оподаткування доходів страховика від діяльності,

що не пов’язана зі страхуванням. Тлумачення зазначеної

норми не на користь страховиків означатиме значне

збільшення податкового навантаження, а саме: страховики

не лише сплачуватимуть 3% від премій за договорами стра-

хування та перестрахування без зменшення на суми премій,

сплачених за договорами перестрахування, але й додатково

оподатковуватимуть інші доходи. Таким чином можливе

тлумачення даної норми за такими різними позиціями: на

користь страховиків: доходи страховика від діяльності, що

не пов’язана із страхуванням, не підлягають оподаткуван-

ню протягом одного року з 01.04.2010 р.; не на користь стра-

ховиків: доходи страховика від діяльності, що не пов’язана

із страхуванням (тобто доходи, визначені статтями 135,136

Податкового кодексу), оподатковуються за загальними пра-

вилами Податкового кодексу. Є і пропозиція АТЗТ СК

«ЛЕММА»: «З метою отримання відповідних податкових

консультацій страховиками від органів ДПС нижчого рівня

пропонується ДПС України підготувати лист з даного пи-

тання із тлумаченням зазначеної норми на користь страхо-

виків, тобто таким чином, що доходи страховика від діяль-

ності, що не пов’язана із страхуванням, не підлягають опо-

даткуванню протягом одного року з 01.04.2010 р.» [40].

Програмою економічних реформ на 2010–2014 pp.

«Заможне суспільство, конкурентоспроможна економі-

ка, ефективна держава» дерегуляціюта розвиток підприє-

мництва визнано одним із стратегічних напрямів еко-

номічної політики країни. Разом з тим, переважна

більшість кроків, оголошених в контексті програми ре-

форм, спрямовані на зміну регуляторних вимог до

підприємницької діяльності і мають характер дерегу-

ляції, тоді як заходам проактивного характеру при-

діляється незначна увага. Виходячи, з проведеного дос-

лідження можна зробити такі висновки:

— впровадження спрощеної системи оподаткуван-

ня малих підприємств та фізичних осіб-підприємців

дозволило створити сприятливе середовище для розвит-

ку малого бізнесу, збільшити кількість малих

підприємств та зайнятих у них найманих працівників.

Однак постійне посилення соціально-податкового на-

вантаження на малий бізнес привело до того, що спро-

щена система оподаткування стала економічно не виг-

ідною для платників, що її використовують, і тому

кількість малих підприємств та фізичних осіб-

підприємців в останні роки знижується;

— впровадження нового Податкового кодексу ще

більше посилює тиск на малий бізнес, що ставить його

під загрозу знищення, а тому, для не допущення цього,

чинну систему оподаткування малих підприємств та

підприємців необхідно удосконалювати;

— для створення сприятливого середовища для

розвитку малого бізнесу необхідно привести коло

підприємств, що працюють відпповідно до умов спро-

щеного режиму оподаткування до критеріїв мікропідп-

риємств у ЄС. Для цього необхідно внести відповідні

зміни до Господарського Кодексу України;

— для фізичних осіб-підприємців потрібно впрова-

дити диференційований фіксований місячний податок

та скасувати норму щодо заборони іншим платниками

включати до своїх витрат суми потрачені на придбання

товарів, робіт, послуг у фізичних осіб-підприємців.

Наведені пропозиції дозволять розширити сферу

діяльності малого бізнесу, збільшити кількість зайнятих

у ньому осіб та сприятимуть соціально-економічному

розвитку країни.\_\_