

В.І. Ляшенко
академік АЕН України

А.А. Просуленко
канд. екон. наук
м. Донецьк

ВПЛИВ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ НА РОЗВИТОК МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА: ЕКСПЕРТНІ ОЦІНКИ НА ЕТАПАХ ОБГОВОРЕННЯ, ПРИЙНЯТТЯ ТА ВНЕСЕННЯ ЗМІН

Малий і середній бізнес був, є і буде найефективнішим засобом підтримки життєдіяльності людей. Ось чому у більшості країн цьому сектору економіки приділяється значна увага, більше того — він розглядається як об'єкт державної політики. Українська економіка у 2008–2009 рр. знаходилася цілком під впливом світової економічної кризи, тому дії уряду були спрямовані в більшій мірі на подолання кризових явищ. Після набуття чинності Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» від 18.09.2008 р. класифікація малого та середнього підприємництва була частково приведена у відповідність з поширеною у світі, що дозволило забезпечити єдність методологічної бази для порівняння результатів розвитку підприємництва. За даними Держкомстату України, у 2009 році частка МСП в Україні в загальній структурі всіх підприємств становила 99,5 %, вони реалізували 54,4 % продукції і створювали 60,5 % робочих місць в країні.

Трансформація системи оподаткування в Україні у 2010 році спонукала вітчизняних науковців до інтенсифікації дослідження зазначеної проблеми. Так, оцінці впливу податкової політики на соціально-економічний розвиток країни присвятили свої роботи А. Крисоватий та Т. Кошук [12], З. Варналії і Д. Серебрянський [13]. Окремі положення нового Податкового кодексу розкрили Т. Єфименко [14] та Ф. Ярошенко [15]. Проблему державної підтримки малих підприємств та оцінки ефективності їх діяльності на регіональному рівні дослідили О. Піскунова [16], В. Мікловда та К. Товт [17]. Однак суперечливість певних положень нового Податкового кодексу та не сприйняття його окремих статей підприємцями засвідчує про недостатньо зважені підходи держави до оподаткування малого бізнесу. Зазначене визначило актуальність даного дослідження.

Динаміка малого підприємництва в 2009 році в період розгортання депресійних процесів в економіці характеризувалася зменшенням обсягів реалізованої продукції у зв'язку зі зниженням споживчого попиту на внутрішньому і зовнішньому ринках, вивільненням робочої сили, нерозвиненістю інфраструктури; зростанням кількості збиткових малих підприємств. Разом з тим, сектор малого підприємництва продовжував активно виконувати соціальну функцію, збільшивши кількість зайнятих працівників на 2,1 % (142,9тис. осіб) порівняно з 2008 роком [36].

Зменшення кількості працюючих в цьому секторі відбулося лише в сільському господарстві та будівництві. Таким чином динаміка сектору малого підприємництва дозволяла певною мірою знижувати соціальний тиск на ринку праці. Разом з тим, депресійні тенденції обумовили низку негативних структурних змін зайнятості в

секторі малого підприємництва: її структура зміщувалася в напрямі робочих місць, яким притаманний менший рівень соціальних гарантій та захищеності (від малих підприємств до фізичних осіб-підприємців); відбувалося перетікання зайнятості в сферу послуг.

Як свідчить успішний досвід антикризової політики значної кількості країн світу, розвиток підприємництва має потенціал стати рушійною силою на шляху виходу з економічної депресії. Проте більшість заходів державної економічної політики в Україні в період кризи, крім певних ініціатив щодо дерегуляції умов ведення бізнесу, не мали безпосередньої орієнтації на створення дієвих механізмів розвитку підприємництва. Переважна більшість антикризових макроекономічних заходів мала для підприємництва стримуючий характер.

На відміну від більшості країн світу, які зустріли кризу з мінімальними інфляційними показниками, Україні впродовж останніх років був притаманний досить потужний інфляційний тренд. Саме він став на заваді безпосереднього використання заходів прямого стимулювання внутрішнього платоспроможного попиту, які практикувалися розвиненими країнами світу, та змусив поєднувати антикризову політику з протидією інфляційним тенденціям.

Тому заходи макроекономічної стабілізації завдавали неоднозначного впливу на стан підприємницького клімату в Україні. З одного боку, існувало відносно прогнозоване середовище ведення бізнесу. З іншого — стабілізаційні заходи, які полягали в запровадженні обмежень у монетарній сфері та посиленні жорсткості фіскальної політики, об'єктивно завдавали контрактивного впливу, гальмуючи економічну активність в країні.

У сфері заходів фіскальної стабілізації урядом насамперед переслідувалися завдання щодо мобілізації ресурсів дохідної частини державного бюджету та можливого обмеження видаткової частини відповідно до наявних бюджетних ресурсів. Це значною мірою досягалося за рахунок посилення фіскального навантаження.

Спостерігалось зменшення спрямованості бюджетних видатків на цілі розвитку. Таким чином, антикризова фіскальна політика об'єктивно гальмувала економічну активність в Україні. Крім того, доступ малих та середніх підприємств до зовнішніх джерел фінансування виявився практично повністю перекритим, тоді як потреби їх у фінансовій підтримці істотно зросли. Критично зменшилися обсяги фінансової підтримки малого підприємництва з місцевих бюджетів. Доводиться зробити висновок про негативний вплив антикризової монетарної політики на економічну активність в Україні. Між тим, державна політика щодо регуляторного клімату в кризовий та посткризовий періоди має бути спрямована на сприяння відновленню економіки та стійкості банківської системи,

забезпечення та збереження позицій конкурентоспроможності на внутрішньому та світових ринках. При цьому діяльність малого підприємництва зосереджується головним чином в посередницьких видах діяльності. Найбільший обсяг реалізованої продукції сектором малого підприємництва (малими підприємствами і фізичними особами-підприємцями) створюється в сфері торгівлі та ремонту — 61,5 %, операцій з нерухомістю, оренди, інжинірингу та надання послуг підприємцям — 11,4 %. Кризові та депресійні тенденції вітчизняної економіки значно знизили мотивацію до створення нових підприємств. За оцінками Світового банку, в 2009 році кількість новостворених підприємств виявилася майже вдвічі меншою, ніж в 2007 році.

Системний негативний ефект від дії важелів макроекономічної стабілізації уряд намагався компенсувати за допомогою безпосередньої підтримки низки галузей економіки в режимі «ручного управління». Об'єктами такої підтримки стали гірничо-металургійний комплекс та хімічна промисловість, аграрний сектор, житлове будівництво тощо. Заходи були сконцентровані переважно для підприємств великого та середнього бізнесу. Між тим, підприємства малого бізнесу були залишені практично сам на сам з проблемами погіршення фінансового становища, наростання вартості валютної заборгованості, зростання витрат та звуження ринків збуту.

Ефективна податкова система є однією з найважливіших складових економічного процвітання країни. Про це можна судити по зарубіжних країнах, де обговорення податків давно вже займає почесне місце серед економічного планування. Система податків і зборів служить інструментом економічної дії на суспільне виробництво, його структуру і динаміку, розміщення, прискорення науково-технічного прогресу. Податками можна стимулювати або, навпаки, обмежувати ділову активність, а отже, розвиток тих або інших галузей підприємницької діяльності. Можна створити передумови для зниження витрат виробництва і обігу приватних підприємств, для підвищення конкурентоспроможності національних підприємств на світовому ринку. Податки створюють основну частину доходів державного і місцевих бюджетів. Для України необхідна серйозна зміна в податковій політиці держави, здатні зробити податкову систему ефективною виконуючою свої функції. Життя показало неспроможність зробленого упора на чисто фіскальну функцію: оббираючи платника податків, податки душать його, зважаючи тим самим базу оподаткування і зменшуючи податкову масу. Потрібні зміни, які стимулювали б товаровиробника, зацікавили його і спонукали розширювати виробництво, інвестувати. А для цього необхідно, з одного боку, послабити податковий прес, з іншою, — установити додаткові пільги для тих, хто стане вкладати засоби у виробництво. Зміни відбуваються — Податковий кодекс, документ, який вперше зібрав в одному всі норми, що регулюють оподаткування в країні. Обговорювали цей нормативно-правовий акт практично всі. Більшість населення негативно віднеслось до прийняття кодексу. Загальний звіт правил оподаткування, взаємин між платниками податків і контролюючими органами, безумовно, потрібний. Але зміст нинішнього Кодексу викликає у фахівців — юристів, економістів, підприємців — дуже багато питань.

Фахівці також давали свою оцінку. Допомогали порадами (з власного досвіду) і зарубіжні фахівці, які також критикували Податковий кодекс в достатній мірі. Так, керуючий директор ЄБРР у Туреччині, Східній Європі, Кавказі та Центральній Азії Олів'є Декамп вважає, що важлива не наявність Податкового кодексу, а вміння його реалізувати. Тому на адресу українського уряду було надіслано ряд пропозицій зі змінами в проєкті. «Я думаю, що новий Податковий кодекс є дуже необхідною частиною законодавства, він повинен забезпечити нові правила гри, щоб зробити податки простими і чесними для кожного. Тому він стане ключовою точкою в удосконаленні податкового клімату, а це зробить Україну привабливою для інвесторів», — розповів Декамп. «Дирекція ЄБРР і я особисто бачили деякі частини нового Податкового кодексу, і ми висловили уряду України певні пропозиції щодо покращення цього кодексу», — відзначив керуючий директор ЄБРР [1].

Американська Торгівельна Палата в Україні (Палата) концентрувала свої стратегічні зусилля довкола Проєкту Податкового Кодексу, сподіваючись, що фінальна версія документу відповідатиме найкращим міжнародним стандартам у сфері оподаткування. Редакція Проєкту Податкового Кодексу, містить певні невідповідності та потенційні виклики для ведення законного бізнесу в Україні. Усвідомлюючи виклики, з якими зустрінуться існуючі та потенційні стратегічні інвестори в разі прийняття поточної версії Проєкту Податкового Кодексу, Палата направила свою позицію щодо віднесення до валових витрат роялті та плати за послуги, що сплачуються нерезидентам, відповідно до Проєкту Податкового кодексу України наголошуючи, що поточна версія буде в значній мірі перешкоджати діяльності міжнародних компаній, які суворо дотримуються чинного законодавства, продовжувати вираховувати роялті у відповідності з міжнародно прийнятими принципами та забезпечувати українських споживачів першокласними інноваційними продуктами та послугами. Проєкт Податкового кодексу України забороняє віднесення до валових витрат для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств наступні витрати, пов'язані з господарською діяльністю: 1) витрати, понесені (нараховані) у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг (робіт) з консалтингу, маркетингу, реклами, інжинірингу (стаття 139.1.13); 2) роялті, що сплачуються нерезидентам (стаття 140.1.2). Виняток зроблено лише у випадку, якщо вищевказані послуги чи права інтелектуальної власності надаються постійними представництвами нерезидента в Україні, що сплачують податок на прибуток підприємств в Україні.

Палата розуміє, що на думку Уряду така заборона буде запобігати податковим схемам, що використовуються непрозорим бізнесом для скорочення своїх податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств в Україні. Однак, беручи до уваги аргументи, наведені нижче, така пропозиція є неприйнятною для міжнародного прозорого бізнесу: 1) роялті і плата за обслуговування, як правило, є прийнятими бізнес-практиками в усьому світі, спрямованими на відрахування відповідних витрат компаніям, які отримують економічну вигоду від прав інтелектуальної власності або послуг; 2) для міжнародного бізнесу роялті є платежами за законні права на використання інтелектуальної власності. Крім того, для низки

бізнесі (наприклад, ліцензована розробка програмного забезпечення та дистрибуція, телевізійні канали тощо) роялті є основними витратами щодо господарської діяльності в Україні. Врахування цих витрат в податковому обліку має бути логічним і економічно виправданим; 3) як правило, міжнародні компанії мають штаб-квартири та/або інші міжнародні сервіс-центри, які знаходяться за межами України та здійснюють свою діяльність в інтересах групи в цілому і для кожного конкретного підрозділу. Спектр наданих послуг згаданими провайдерами дуже широкий. Це можуть бути консультативні послуги, будь-яка технічна підтримка, дослідження та розробка, інформаційні технології, менеджмент та інші послуги в залежності від галузі, в якій працює компанія. Такий спосіб роботи дозволяє міжнародним компаніям підтримувати їхню економічну ефективність на глобальному і національному рівнях. Також це гарантує, що кінцевим ринкам надаються високоякісні постійні та сучасні послуги; 4) коли український бізнес розширюється на зовнішніх ринках, у нього виникає необхідність залучати іноземних постачальників послуг, щоб консультувати їх з питань ведення бізнесу на таких зарубіжних ринках. Ці витрати мають чіткий зв'язок з господарською діяльністю, і врахування цих витрат в податковому обліку має бути логічним і економічно виправданим.

Палата, як постійний партнер уряду України та організація, що об'єднує міжнародних та національних стратегічних інвесторів, які працюють в Україні, хоче наголосити на наступних пунктах, які вплинуть на українську економіку, якщо ця пропозиція стане законом. Українські дочірні компанії міжнародних компаній будуть відшкодовувати додаткові податкові витрати (податок на прибуток підприємств, ПДВ, акцизний податок, якщо застосовується) за рахунок підвищення цін на свої товари, роботи і послуги в Україні. У результаті, українські споживачі будуть вимушені споживати продукти високої якості за підвищеними цінами.

Інвестиційний імідж України в очах іноземних інвесторів буде серйозно пошкоджено. У результаті, подальші іноземні інвестиції в Україну не можуть бути привабливими для міжнародного бізнесу, в порівнянні з сусідніми країнами. Компанії можуть розглядати імпорт в Україну більш економічно вигідним, ніж виробництво в Україні. Для цілей надання послуг з-за меж України і отримання роялті міжнародний бізнес навряд чи буде реєструвати постійні представництва в Україні, тому що вони не будуть відповідати критеріям українського законодавства для постійного місця діяльності для представництв.

Багато угод про уникнення подвійного оподаткування, які Україна підписала з іноземними країнами передбачають відсутність дискримінації іноземного бізнесу у відношенні до українського. Можна очікувати, що багато міжнародних компаній будуть посилатися на ці угоди і доводити своє право на податкове вирахування в українських судах. Беручи до уваги міжнародний досвід та найкращі практики, має бути зазначено, що жодна розвинута країна не забороняє віднесення до валових витрат роялті та плати за послуги, що сплачуються зарубіжним постачальникам. Як правило, роялті або плата за послуги, що сплачуються непов'язаним іноземним постачальникам підлягають віднесенню до валових витрат в повному обсязі. Коли такі виплати

здійснюються пов'язаній стороні, інші країни дозволяють віднесення таких сум до валових витрат за умови, що платежі не перевищують рівень аналогічних платежів непов'язаним сторонам (так званий принцип «витагнутої руки» («armslength»)). Зарубіжні країни розробили своє законодавство з трансфертного ціноутворення, яке визначає принципи «витагнутої руки».

Палата від імені своїх Членів хотіла б запропонувати способи вирішення цього питання Урядом по-іншому: 1) забезпечити контроль за бізнес спрямованістю таких платежів (стаття 14.1.27 Проекту Податкового кодексу — визначення витрат); 2) обмежити вирахування роялті та плати за послуги, що сплачуються офшорним зонам або країнам, в яких ставки податку на прибуток підприємств є значно нижчими, ніж відповідні ставки в Україні; 3) запровадити правила трансфертного ціноутворення ОЕСР (Організації економічного співробітництва та розвитку) (які наданий момент є більш розвиненими у визначенні чи трансфертні ціни між пов'язаними сторонами с на рівні ринкових); 4) досліджувати та застосовувати міжнародні практики у подоланні таких проблем. Палата, як організація, що представляє стратегічних та інституційних інвесторів, які суворо дотримуються виконання норм вітчизняного законодавства та які працюють на території України, продовжує підтримувати прийняття сприятливого для національного ринку Податкового Кодексу з метою забезпечення конкурентоздатності та привабливості України для іноземних та вітчизняних інвесторів [2]. Запропоновані способи вирішення цього питання, чи скористаємось ми ними?

Член ради Національного банку Польщі професор Анджей Казімірчак вважає, що Податковий кодекс Миколи Азарова прискорить темпи зростання української економіки. Про це він пише в статті, опублікованій у польському тижневику «Думка», в якій, зокрема, експерт торкнувся проблем реформування економіки України. На думку Казімірчака, потужний поштовх реформам дасть прийняття нового Податкового кодексу, який був недавно представлений громадськості українським прем'єр-міністром. Експерт підкреслив, що даний проект кодексу зменшує податки для фізичних осіб і підприємств, отже, стимулює внутрішній попит і, як результат, «прискорить темпи зростання української економіки і понизить рівень безробіття в країні». На думку професора, особливо цікавими є: «поступове зниження ставки прибуткового податку для юридичних осіб до 16 % у 2014 році; податкові послаблення для дрібних і середніх підприємств; стимулювання впровадження інноваційних технологій; низькі ставки прибуткового податку для малозабезпечених верств населення; спрощення правил господарського розрахунку, відміна торговельного податку, податку на рекламу, розширення списку послуг, вільних від ПДВ, і зниження ставки даного податку до 17 %, заборона на імпорт одягу секонд-хенд», повідомляє «УНІАН». Казімірчак підкреслив, що проект кодексу орієнтований на максимальне сприяння ініціативності громадян. «Український уряд, на відміну від інших, усвідомлює, що рушійною силою економіки є вітчизняний бізнес, і що нежорстке пониження бюджетних витрат, але створення умов для поліпшення економічної кон'юнктури може значно прискорити процес виходу з кризи», — вважає польський експерт [3].

Застосування з 1 січня 2011 р. норм Податкового кодексу України підтвердило застереження багатьох експертів, які висловлювалися в процесі його підготовки. Слабкі місця, недоліки документу обернулися на суцільний «головний біль» для підприємців, коли кодекс набув чинності. По-перше, «прискорене» введення в дію Податкового кодексу України, відсутність завчасної роз'яснювальної роботи обернулися незнанням його положень та норм, неготовністю до його запровадження не лише з боку платників податків, але й з боку податківців. По-друге, не вирішено основну проблему, яку бізнес пов'язував з прийняттям нового Податкового кодексу, — розбудови рівноправних, із високою взаємною відповідальністю, взаємовідносин влади і підприємництва. Залишилися випадки неприйняття податковими органами податкових декларацій всупереч порядку та вимогам положень кодексу. ДПСУ порушує обов'язок приймати податкові декларації без попередньої перевірки її показників з подальшим направленням платникам податків письмових повідомлень щодо її неприйняття з обов'язковим обґрунтуванням невизнання декларації [37]. Як наслідок — робота бізнесу на час пристосування до нових умов оподаткування (впровадження нових податкових накладних, форм податкової звітності, оновлення програмних продуктів, проведення навчання персоналу, внесення корективів в бізнес-процеси внаслідок зміни баз, об'єктів, ставок, порядку оподаткування) виявляється повністю заблокованою. Особливої гостроти набула процедура представлення підприємцями декларацій в податкові органи.

В ході підготовки Податкового кодексу особливу увагу було приділено перевагам та новаціям, що мали б слугувати спрощенню підприємницької діяльності. Нині з'ясувалося, що вони не працюють. Отже з початку 2011 р. не було здійснено: 1) запровадження дієвого, відкритого автоматичного відшкодування ПДВ з бюджету (відшкодування в березні 2011 р. 24 підприємствам — лише перший крок); 2) зниження ставок ПДВ та податку на прибуток; 3) запровадження податкових канікул для малого підприємництва; 4) запровадження звичайної ціни для імпортованих товарів, що реалізуються на митній території України, яка визначатиметься на рівні митної вартості.

Крім того, з 1 квітня 2011 року впроваджується обмеження можливості віднесення до складу витрат платника податку сум, сплачених або нарахованих на користь фізичної особи — платника єдиного податку за надані цією особою послуги, поставлені товари, виконані роботи. Профанацією обернулося задеклароване право на добровільну реєстрацію платником ПДВ. Не відбулося удосконалення системи податків і зборів шляхом оптимізації застосування штрафних фінансових санкцій. Деякі норми, які були задекларовані як суто позитивні, на практиці застосовуються за принципом «подвійних стандартів».

1. Автоматичне відшкодування має ряд недоліків: рівень визначення податкового зобов'язання з податку на прибуток до сплати до бюджету (відношення сплаченого податку до обсягів отриманих доходів) повинен бути вищим від середнього по галузі. При цьому середній показник рівня податкового навантаження по галузі визначається самим податковим органом, відсутні джерела отримання відповідної інформації; повинен бути відсутній податковий борг. При цьому незрозумілим є питання відповідності платника податку цьому критерію при наявності податкового боргу за іншими подат-

ками та зборами (наприклад, зі збору з першої реєстрації транспортного засобу, податку на доходи фізичних осіб, збору за використання води тощо).

Заслужовую на увагу приклад ВАТ «Крюківський вагонобудівний завод», який має більш ніж 140-річну історію існування, є єдиним підприємством машинобудівної галузі на теренах СНД, яке одночасно виробляє широкий модельний ряд вантажних та пасажирських вагонів, вагонів для метрополітену, ескалаторів та запасних частин до них. Задля забезпечення вимог залізниць і метрополітенів України за останнє десятиліття підприємство за власні кошти нарощувало виробничі потужності з випуску транспорту соціального призначення до 500 пасажирських вагонів на рік, базуючись на новітніх технологіях. Підприємством поставлено вітчизняним залізницям понад 400 пасажирських вагонів, введено в експлуатацію шість п'ятивагонних потягів на лініях Київського метрополітену. Крім того, ВАТ «КВБЗ» протягом 2008–2010 років здійснює постачання пасажирських вагонів до Білорусі, цілеспрямовано веде роботу з організації поставок в Казахстан та Узбекистан.

Завод самостійно, за власні кошти займається розширенням асортименту транспорту соціального призначення та освоєнням виробництва нової техніки — сучасних міжрегіональних електро — і дизельпоїздів, рейкових автобусів, нових моделей пасажирських вагонів для швидкісних поїздів, вагонів метро з асинхронним тяговим приводом тощо. Але, на жаль, подальша перспектива розвитку підприємства нині через низку обставин перебуває на критичній межі. І однією з найболючіших проблем є дефіцит обігових коштів, що пов'язано насамперед з невідшкодуванням ПДВ. Станом на 01.02.2011 р. підприємство мало бюджетну заборгованість з ПДВ по податковому обліку 213,5 млн. грн., до прострочених до відшкодування 82,4 млн. грн. (без суми, оскарженої в суді) додалися непідтверджені перевічками ще 81,1 млн. грн. У зв'язку з відсутністю грошових обігових коштів продукція ВАТ «КВБЗ» стає неконкурентною на зовнішніх ринках, підприємству загрожує скорочення експорту, погіршення фінансового стану, зменшення надходження податків до державного бюджету. Є нагальна потреба включити ВАТ «Крюківський вагонобудівний завод» до реєстру підприємств на отримання автоматичного відшкодування ПДВ [42].

Зменшення ставок податків нівелюється: з податку на прибуток — за рахунок обмеження з 1 квітня 2011 року можливості віднесення до складу витрат платника податку сум, сплачених або нарахованих на користь фізичної особи — платника єдиного податку за надані цією особою послуги, поставлені товари, виконані роботи; з ПДВ — за рахунок внесення змін в порядок оподаткування комісійних операцій або операцій, здійснених за договорами доручення, обмеження права осіб на добровільну реєстрацію платниками ПДВ, внаслідок чого така особа втрачає право на податковий кредит (особливо у разі створення нових підприємств, яке передбачає внесення майнових інвестицій — нерухомості, обладнання, іншого майна).

Слід також відмітити, що незважаючи на набуття чинності Податкового кодексу з 1 січня 2011 р., запроваджені норми щодо автоматичного відшкодування впроваджені поки що для невеликого кола компаній. Податкові органи продовжують негативну практику затягування термінів проведення відшкодування податку з бюджету.

2. Зниження ставок податків, яке носить поступовий характер та починається: з ПДВ — з 1 січня 2014 р., з податку на прибуток — з 1 квітня 2011 р., нівелюється збільшенням (з 1 січня 2011 року — з ПДВ та з 1 квітня 2011 р. — з податку на прибуток) бази та об'єктів оподаткування з цих податків. У Кодексі передбачається основна ставка податку на прибуток у розмірі 20 % зі зменшенням її по роках до 17 %. В той же час встановлюється додаткова ставка до 2 % обласними радами, до 3 % -районними й міськими радами. Наївно думати, що в умовах безгрошів'я ці додаткові ставки не будуть застосовані. А це значить, що в 2011 році ставка 25 % збережеться з незначним зниженням у наступні роки. Якщо врахувати, що норми прямо забороняють включення у валові витрати сум роялті й витрат на проведення реконструкції, модернізації й інших заходів щодо вдосконалення основних фондів (які враховуються винятково через амортизацію основних засобів непрямым віднесенням на витрати), як це було раніше, незначне зниження нівелюється фактичним зменшенням формування витрат, а, виходить, фактичним збільшенням бази оподаткування. З таким підходом Податковий кодекс не тільки не зменшить навантаження на бізнес, але й збільшить його. Інноваційний розвиток економіки знову відкладається на невизначений період [38].

3. Запровадження з 1 квітня 2011 року податкових канікул для суб'єктів малого підприємства має досить обмежену сферу застосування як в розрізі видів діяльності, так і в частині використання коштів, вивільнених внаслідок звільнення від оподаткування. Норми щодо цільового використання таких коштів мають неоднозначне тлумачення.

4. Визначення звичайної ціни для імпортованих товарів, що реалізуються на митній території України, яка визначатиметься на рівні митної вартості. Як і раніше, митні органи значно завищують митну вартість товарів, що ввозяться на територію України, іноді доводячи вхідні ціни на товар до рівня роздрібних (споживчих) цін на внутрішньому ринку. В результаті митна вартість товарів перевищує оптові ціни на українському ринку. Застосування при подальшій реалізації товарів звичайних цін на рівні їх митної вартості, самостійно визначеної митними органами, призводить лише до збитків підприємства, зриву контрактів.

Було відхилено пропозиції УСПП щодо зміни методики визначення звичайної ціни. Це відбулося не дивлячись на те, що такий підхід був узгоджений всіма членами робочої групи при Держкомпідприємстві, що представляли громадськість та бізнесові кола. В підсумку за основу була повністю взята редакція ДПА та Міністерства фінансів України. При наявності узгодженої позиції громадськості та бізнесу пріоритетною виявилася позиція органів влади [37]. Особливо хочеться наголосити, що не враховано пропозиції щодо можливості платників податку самостійно здійснювати вибір одного з передбачених Кодексом методів визначення звичайної ціни.

5. Через обмеження з 1 квітня 2011 року можливості віднесення до складу витрат платника податку сум, сплачених або нарахованих на користь фізичної особи — платника єдиного податку за надані цією особою послуги, поставлені товари, виконані роботи, сьогодні тисячі фізичних осіб-платників єдиного податку — залишають

без ринку збуту своїх товарів та послуг та вимушені закрити свою підприємницьку діяльність.

6. Значно обмежено право на добровільну реєстрацію платником ПДВ. Негативні наслідки такого обмеження особливо можуть проявитися щодо новостворених осіб, які отримали в свій статутний фонд майнові інвестиції (нерухомість, обладнання, інші основні засоби та активи). Виходячи з зазначеної норми, така особа не має права на відповідний податковий кредит з ПДВ.

7. Запровадження штрафних (фінансових) санкцій за завищення платником податків від'ємного значення об'єкту оподаткування з податку на прибуток та ПДВ. Запровадження штрафних (фінансових) санкцій за завищення від'ємного значення об'єкту оподаткування є спробою при відсутності факту заниження суми податків до бюджету розширити сферу застосування фінансових санкцій в порівнянні з вимогами законодавства, що діяло до 2011 року.

Норма, що обмежує права потенціальних платників податку, більше за все вдарить по інвестиційній привабливості економіки України як для внутрішніх, так і для зовнішніх інвесторів, збільшить податкове навантаження на суб'єктів господарювання за рахунок часткової або стовідсоткової втрати права на «вхідний» ПДВ від вартості товарів, робіт, послуг при стовідсотковому оподаткуванні ПДВ на виході таких товарів, робіт, послуг.

Також, на думку експертів, неприпустимим є невиконання доручення Президента України щодо розробки та прийняття у першому кварталі 2011 р. Закону України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства». А саме «спрощенка» є сьогодні основним засобом самозайнятості та створення робочих місць. Кодексом передбачається ставка єдиного податку для юридичних осіб — 6 відсотків від бази оподаткування. При цьому законодавчо вводиться обов'язкова окрема додаткова плата в усі фонди. Очевидно, при такому підході низька ставка єдиного податку повністю нівелюється, навантаження на платників податків значно зростає.

Кодексом передбачаються норми, що вступають у протиріччя з Конституцією України. Істотні обмеження застосування єдиного податку фізичними особами призводить до порушення їх конституційного права на підприємницьку діяльність, передбаченого ст.42 Конституції. Зміна правил гри спричиняє втрату привабливості, невігідності окремих видів бізнесу. Це закінчиться закриттям підприємств або відходом їх у тінь. За різними оцінками, з України на заробітки за кордон виїхало від 5 до 7 мільйонів людей. Втрата податків становить до 10 мільярдів гривень на місяць. Якщо врахувати, що за даними соціологів, бажання виїхати на роботу в Європу мають близько 36 % працюючого населення, можна із упевненістю сказати: така норма єдиного податку допоможе їм це здійснити. Давайте подумаємо про демографічну ситуацію. Виникає питання: як же виживе країна з такою оподаткованою базою? Невже надія тільки на пенсіонерів із продовженим строком виходу на пенсію?

Надзвичайну шкоду принесе надмірне посилення адміністративних важелів податкових органів. Кодексом передбачене право податкових органів обвинувачувати в чомусь підприємців — в 43 випадках, а зобов'язання не ускладнювати господарську діяльність — тільки в семи. Хіба це називається паритетність? При цьому у момент подання

згідно із законодавством декларацій звітності податкова має право вимагати «інші документи» та «давати пояснення». Слова «... інші документи» фактично означають, що податкові органи можуть зажадати будь-які документи в будь-який час, не пояснюючи причин, і заперечити буде неможливо. Обов'язок «давати пояснення» може також виникнути без яких-небудь причин або підстав — тобто тоді, коли захоче податковий інспектор. Раніше подібні роз'яснення давалися, якщо вони виникали в період перевірок, а не тоді, коли податківець захоче. Навіщо ж нам розповідають, що новий кодекс краще старих законів?

Кодексом надається право податківцям вилучати в платників податків оригінали первинних документів, які свідчать або можуть свідчити про порушення податкового й іншого законодавства. Таких повноважень — вилучати документи за власним бажанням, без рішення суду, — не мають навіть органи дізнання й досудового слідства. Отож, щоб не ставити чергові хрести на місцях похорону малого й середнього бізнесу, треба зайнятися корегуванням Податкового кодексу України, підійти до цього виважено, всебічно погодити його з Конституцією України, чинним законодавством і міжнародними нормами [38].

На жаль, у процесі підготовки й введення в дію Податкового кодексу не враховувалася важливість формування позитивної суспільної думки довкола нього. Ми вважаємо, що упущена дуже важлива частина процесу реформування податкової реформи, знівельований один з механізмів розбудови громадянського суспільства. Такі «проколи», як зневага суспільною думкою, є просто неприпустимими, вони можуть боляче відбитися на іміджі державної системи управління й дискредитувати будь-яку, навіть саму правильну реформу.

Посилюється контроль підприємств шляхом введення нового типу перевірок — фактичних. Особливу стурбованість викликає те, що вони проводяться без попередження платника податків або із врученням до початку її проведення копії наказу керівника податкової служби. Тепер при проведенні перевірок податківці мають право вимагати надання первинних документів, копій або ж оригіналів. Найчастіше обсяг таких документів може бути дуже великим, виготовлення ж ксерокопій вимагає багато часу й ресурсів. Є тільки один спосіб підготовки й проведення реформ, спрямованих на забезпечення підвищення добробуту людей, -ефективний діалог влади й інститутів громадянського суспільства — таких, як УСПП. Поки це не стане нормою для системи державного управління, ми постійно перебуватимемо в стані конфронтації один з одним і боротися із проблемами, яким можна запобігти на етапі узгодження позицій. Обов'язки дотримуватись норми законодавства — це стосуються будь-якого громадянина, у тому числі працівників податкових органів і підприємств. Головне, щоб положення Кодексу не мали підґрунтя для суб'єктивного трактування, що і є потенційним джерелом корупційного тиску на бізнес. Але ще важливіше, щоб права й обов'язки податківців і підприємств мали симетричний характер. Тобто податкові служби мають нести серйозну відповідальність у разі завдання збитків підприємцям — так, як вони вимагають від останніх, якщо вбачають шкоду державним інтересам [39].

Протягом останніх років в Україні значно зросла кількість іноземних брендів, фірмових мереж з реалізації

товарів і послуг у найрізноманітніших галузях. З активізацією міжнародної торгівлі зникають межі між виробником і споживачем. Тому закордонні виробники, оцінюючи потенціал українського ринку, виходять зі своїми пропозиціями, розраховуючи на успішне застосування посередницьких форм співробітництва, які так успішно працюють у їхніх рідних країнах. Однак в Україні вони найчастіше зіштовхуються з багатьма несподіваними труднощами й перешкодами, які не дозволяють розвивати тут бізнес так активно, як хотілося б, у тому числі й українському підприємцеві. Ключовими спікерами заходу виступили експерти Інституту міжнародної дистрибуції (International Distribution Institute, IDI) Фабіо Бортолотті (президент), Сильвія Бортолотті (генеральний секретар), Густав Брайтер (заступник голови Ради експертів країн, експерт ЮІ в Австрії).

Будь-яка спроба жорстко врегулювати галузі призведе тільки до вповільнення зросту. А от чого бракує, то це сприяння держави таким видам підприємництва за допомогою зваженої кредитної й податкової політики. Особливо це актуально при розгляді Податкового кодексу, в якому присутні норми, котрі замість сприяння можуть на практиці просто знищити деякі види бізнесу. Основна проблема полягає в тім, що українська влада бореться не зі зловживаннями у використанні посередницьких схем, а із самою схемою, яку у принципі цивілізовано застосовують українські громадяни для здійснення бізнесу. Серед позитивних ініціатив експерти відзначили намір передати реєстрацію договорів франчайзингу до компетенції Державного департаменту інтелектуальної власності. З іншого боку, стримуючим чинником є Податковий кодекс з його фіскальною ініціативою, процедурами розмитнення, неможливістю віднесення роялті на валові видатки й подібні нововведення. При ускладненій процедурі іноземні партнери починають вимагати від українців страхового покриття, затягують процес переговорів, збільшують вартість франшизи.

Фабіо Бортолотті, описуючи європейську практику дистрибуції й франчайзингу, відзначив, що в більшості європейських країн немає процедури державної реєстрації для франчайзингу, а чимало договорів можуть бути укладені в усній формі, що значно спрощує й прискорює багато етапів у налагодженні бізнесу. Галузь розгляду спорів по таких договорах має залишкову прецеденту базу для того, щоб визнати дійсність таких договорів за показаннями свідків. «Надмірне регулювання — не краще середовище для активного бізнесу. Якщо не створювати умови, щоб люди витрачали гроші усередині країни, їхні кошти будуть іти за кордон», — сказав пан Бортолотті [10, с. 13].

Європейські експерти об'єдналися в думці, що в таких умовах ведення бізнесу головним завданням на шляху до започаткування партнерства між українськими компаніями й закордонними постачальниками є пошук спільної мови. Позицію бізнесу повинна бути сильною, формувати високий рівень довіри, а для цього необхідно користуватися послугами професійних консультантів, які слугують своєрідним «містком» між двома сторонами з різними діловими традиціями й методами ведення бізнесу [4]. «Ми пропонуємо єгипетському бізнесу вкладати гроші в Україну. Такого низького оподаткування ви в Європі не знайдете ніде», — заявив прем'єр-міністр Микола Азаров в Єгипті під час українсько-єгипетського

бізнес-форуму. Він, мабуть, пожартував: на сьогоднішній день саме вітчизняна податкова система є однією з ключових причин, чому з точки зору активності арабського бізнесу України серед інших країн СНД поступається Росії, Казахстану і Білорусі (хоча за часів СРСР була другою після РФ за масштабами співпраці із Близьким Сходом). Податковий кодекс покращує умови для роботи великого бізнесу у вашій країні, підкреслив Нідадь, але не іноземного бізнесу [5]. У цілому, інвестори досить позитивно оцінюють новий Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою, вітаючи багато норм, які він містить, особливо поступове зниження податку на прибуток (з 25 % до 16 % і ПДВ з 20 % до 17 %).

Спрощення двох видів звітів, існуючих — в країні, — бухгалтерського та податкового, також отримало позитивну реакцію. Беручи все це до уваги, інвестиційний капітал досить позитивно оцінює кроки, які Україна зробила-в напрямку поліпшення бізнес-середовища: Найбільш ймовірно, що більшість інвесторів планують розширити свою діяльність в Україну, особливо якщо новий уряд залишиться на шляху реформ. Це не займе багато часу для оцінки змін, які мають місце в Україні по об'єктивним статистичним критеріям. 2011 рік покаже готовність України до проведення реформ. Тоді буде можливим оцінити бізнес-клімат країни не тільки за рейтингами, але і за реальними економічними показниками [6].

«Деякі норми нового Податкового кодексу будуть нищівними для сотень тисяч дрібних підприємців в Україні», — вважає президент американсько-української бізнес ради Морган Вільямс. Дотепер єдиний податок був надзвичайно зручним для представників різних творчих професій, які працюють незалежно. «Фрілансери», як їх іноді називають на фаховому жаргоні, здебільшого не можуть похвалитися сталими прибутками. Поза штатом працює й ведучий харківської телепрограми «Я проти» Андрій Войцеховський. Він сплачує у середньому 200–240 гривень податку щомісяця. Згідно з новими податковими правилами йому доведеться сплачувати близько третини прибутку. «У мене невеликі надходження, навіть ста тисяч гривень на рік немає. Я б хотів, щоб держава зі мною чесно поводилася. Якесь градація потрібна. І за професією, і за обсягом прибутку. Якщо я отримую сто тисяч гривень на рік, маю сплачувати менше, ніж той, хто має півмільйона», — каже Войцеховський. Він переконаний: що збільшиться кількість зарплатні «у конвертах» [10, с. 14].

«Останні зміни до Податкового кодексу були тільки у бік погіршення», — прокоментував Deutsche Welle економіст Олександр Кірш. Експерт взагалі не вважає цей документ податковим кодексом. «У ньому фактично відсутня єдина методологія, немає навіть єдиної термінології. Звіт законів у погіршеному вигляді», — критикує Кірш [7].

На українських фахівців у сфері інформаційних технологій, інженерів і учених попит за кордоном існує, як і раніше. Експортоорієнтовані фахівці вважатимуть за краще зібрати чемодани і виїхати за кордон. Тим самим новий Податковий кодекс може призвести до чергового сплеску міграції з країни — люди знову масово виїжджатимуть за довгим рублем/доларом. Про це розповіла національний менеджер з рекрутменту кадрового холдингу «Анкор» в Україні Наталія Гілета. За її словами, після ухвалення Податкового кодексу найбільше шансів стати

активними трудовими мігрантами нової хвилі з'являться у інженерів, ІТ-фахівців, вчених. «При всьому своєму бажанні, наша держава не зможе за короткий термін забезпечити їх новими робочими місцями. А на заводи і фабрики ця категорія співробітників, швидше за все, не піде. Великі зарубіжні компанії купували в Україні ІТ-послуги у самозайнятих підприємців, оскільки цей спосіб був для них досить дешевий. Але чи захочуть ці компанії відкривати у нашій країні повноцінні офіси і створювати робочі місця в рамках загальної системи оподаткування — велике питання. По суті, експортоорієнтовані фахівці вважатимуть за краще зібрати чемодани і виїхати за кордон», — наголосила Н. Гілета. Експерт вважає, що на українських фахівців у сфері інформаційних технологій, інженерів і учених попит за кордоном, які раніше, існує. «Набагато складніше працевлаштуватися за межами України буде простим робітникам (найманому персоналу «спрощенців»). Частина підприємців зі Східної України, можливо, відправляться на роботу до Росії. Проте, російський ринок праці після кризи теж ще не дуже поживився. РФ із задоволенням запрошує українських менеджерів середньої і вищої ланки у металургію і машинобудування, але не в малий бізнес», — сказала вона [8].

Поряд із низкою транснаціональних корпорацій ритейлінгову сфери у прийнятті нового Податкового кодексу безпосередньо зацікавлені державні та приватні компанії Російської федерації, чю позицію в Адміністрації президента України представляє російський радник Ігор Шувалов. Залишити незмінними початкові основи Кодексу президента України Віктора Януковича також особисто переконував глава Російської федерації, повідомив у бесіді з Wnews один із заступників керівників президентської канцелярії.

Знищення середнього класу українським олігархам не вигідне. Відразу з'являється привабливі для російського напівдержавного інвестора ніші. За даними джерела, вважають, що робоча сила, яка вивільняється в результаті введення Кодексу, в кількості 6 мільйонів громадян України «не поповнить армію безробітних». «Спільно з урядом Російської Федерації розробляється програма трудової міграції для українських фахівців різного рівня кваліфікації. Росіяни переконані, що більше заповнити величезні демографічні — від збройних сил, до комунального господарства — втрати у них нікому», — таке бачення ситуації російською стороною [10, с. 15].

Із подібними наслідками прийняття Податкового кодексу ознайомлений нібито і Державний департамент США. Виявляється що заводи і фабрика, на які, за словами Михайла Бродського, повинні були йти працювати безробітні малі підприємці, знаходяться в Росії. Федеральна міграційна служба Росії мала намір провести переговори з Міністерством праці та соціальної політики України щодо організованого залучення українських трудових мігрантів для роботи в Росії. Про це в Москві повідомив глава Федеральної міграційної служби (ФМС) Костянтин Ромодановський. «Я бачу перспективу взаємодії на цьому етапі. Україна — це найважливіший міграційний партнер Росії. З України до Росії приїжджають найбільше іноземних громадян», — сказав К. Ромодановський. За його словами, мова йде про організоване залучення українських трудових мігрантів за допомогою спеціальної «структури». К. Ромодановський підкреслив, що

завдяки такому механізму» мігранти з України будуть «легалізуватися» в Росії через надання їм легальної роботи. «У такій ситуації людина буде їхати не кудись, а в конкретне місце», — сказав він [10, с. 15]. З досвіду вже існуючих програм можна здогадатися що українських заробітчани будуть спрямовувати у депресивні регіони Росії і через кредити, юридичні зобов'язання, надання житла, тощо всіляко стимулювати до залишення на постійне проживання у цих регіонах Росії. «Я хочу почати діалог з Міністерством праці та соціальної політики України в цьому напрямі», — сказав К. Ромадановський.

З огляду на це дуже цікавою виглядає постанова уряду РФ, який 1 грудня 2010 р. заборонив у 2011 році роботу в роздрібній торгівлі іноземних працівників. «Уряд Російської Федерації постановляє встановити на 2011 рік допустиму долю іноземних працівників у сфері роздрібної торгівлі у розмірі 0 % загальної чисельності працівників, використовуваних вказаними господарюючими суб'єктами», — повідомляється на сайті уряду. На думку ряду експертів дана постанова приурочена за часом до планованого раніше затвердження нового Податкового Кодексу України, який повинен був (ще може?) привести до масового безробіття серед дрібних підприємств України, і як наслідок стимулювати їх, чи якусь їх частину до пошуку роботи у сусідній Росії. Виглядає що росіяни не на жарт побоюються що безробітні українські торговці можуть укоренитися на їхній ринках та торговельних мережах. Ті ж експерти акцентують увагу на зацікавленість Росії у існуванні в Україні високого рівня безробіття та нижчого аніж в Росії рівня заробітних плат. Цим також може пояснюватися очевидна лінія деяких членів теперішнього уряду на зниження рівня середньої зарплати в Україні та ліквідацію мільйонів робочих місць у малому бізнесі.

Новий Податковий кодекс містить низку позитивних моментів, проте він не вирішує ключові проблеми податкової політики та адміністрування. Таку оцінку ПК висловлювали у Світовому банку (СБ). «Податковий кодекс майже не знижує складність і обтяжливість податкового адміністрування», — йдеться в макроекономічному огляді СБ, пише «Дзеркало тижня». Серед негативних аспектів у Світовому банку називають зниження податкової бази податку на прибуток (ППП) та податку на додану вартість (ПДВ) через введення податкових пільг. «Таким чином, зниження ставки прямих податків стає фіскально більш складним», — підкреслюється в макроекономічному огляді СБ. Окрім того, на думку банку, Податковий кодекс не вирішив проблеми ухилення від сплати ПДВ та спеціальних режимів, які «були неефективними у стимулюванні економічної діяльності або зниження цін на деяку продукцію в минулому». «Більше того, нова схема ПДВ для зернової та деревообробної продукції діє як податок на експорт і може таким чином стримувати зростання у цих секторах», — підкреслюється в огляді. Також у СБ незадоволені відстрочкою реформи системи єдиного податку, яка призначена для охоплення малого бізнесу в усіх сферах діяльності і зниження ухилень від сплати податків.

Серед досягнень у СБ зазначили оптимізацію місцевих податків, реформування податку на прибуток для страхових компаній і консолідацію окремих частин податкового законодавства в єдиний кодекс [9]. Прийняття документа супроводжувалося масовими протестами,

незадоволенням більшості населення. Свою думку висловлювали не лише українці, а й представники зарубіжних країн, які радили та критикували.

Прийняття нового Податкового кодексу України [11], який вступив в дію з 01 січня 2011 року передували масові протести опозиційних політичних сил, бізнесменів та окремих груп населення. В результаті протестних акцій, введення в дію окремих статей нового Податкового кодексу України було відтерміновано на пізніші періоди; положення, які посилювали податково-адміністративний тиск на платників податків скасовано, або поліпшено; а розділ, який визначав засади оподаткування малого бізнесу, з нового кодексу взагалі було виключено.

Враховуючи, що Податковий кодекс України набув чинності з 1 січня 2011 року, цікаво яку оцінку надають йому промисловці і підприємці за кілька місяців дії? Точку зору Українського союзу промисловців і підприємців викладено в роботі [32]. Для промислової спільноти є важливим, що спільними зусиллями УСПП, його регіональних відділень, Економічної ради в ході розробки ПКУ вдалося досягнути певних результатів. В тексті кодексу враховано близько 40 % пропозицій УСПП. Деякі з них мали суттєвий для бізнесу характер. Так, були почуті пропозиції та ініціативи УСПП:

— щодо узгодження грошових зобов'язань та застосування права податкової застави тільки після завершення процедури апеляційного оскарження рішень податкових органів;

— щодо порядку застосування податковими органами звичайних цін: по-перше, тільки у разі якщо звичайна ціна відрізняється від звичайної більше ніж на 20 %, а по-друге, наслідки визначення податковими органами звичайних цін можуть бути застосовані до платників податків лише за рішенням суду;

— щодо звільнення від податку на доходи фізичних осіб майнових і немайнових їх внесків до статутних фондів юридичних осіб;

— щодо запровадження деяких перехідних положень для переходу платників податків зі спрощеної системи оподаткування на загальну;

— щодо визначення господарської діяльності, тобто діяльності, метою якої є отримання не прибутку, а доходу.

На жаль, не всі пропозиції практиків бізнесу були враховані. Натомість в деякі норми були закладені правові колізії, які після прийняття Податкового кодексу «успішно» використовуються для обрання найбільш фіскальної форми реалізації його норм.

Негативні наслідки ігнорування багатьох пропозицій та застережень УСПП проявилися з перших кроків реалізації ПКУ. Ключовим з неврахованих пропозицій було наступне: скасування ряду обмежень, що стосувалися права на віднесення на витрати сум, нарахованих та сплачених на користь фізичних осіб-спрошенців, права на добровільну реєстрацію платниками ПДВ; скасування вимоги щодо визначення звичайної ціни на імпортовані товари на рівні їх митної вартості. Крім того, враховані пропозиції підприємницької спільноти з: оподаткування за ставкою 5 % дивідендів, що виплачуються юридичними особами своїм засновникам, учасникам — фізичним особам; врегулювання порядку розпорядження товарами, готовою продукцією, товарними запасами, на які

розповсюджується право податкової застави, без згоди податкового органу; врегулювання операцій з відходами і брухтом чорних та кольорових металів, в тому числі в частині, пов'язаній із скасуванням вимоги коригувати податковий кредит за операціями постачання відходів і брухту металів, що утворилися на виробництві або внаслідок ліквідації основних засобів.

Наслідки впровадження Податкового кодексу України можна згрупувати за наступними блоками:

I. 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 податковий 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'єкту 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 підприємств, 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 невідповідним 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 українському ринку.

4. Запровадження автоматичного відшкодування ПДВ з бюджету є позитивним кроком, але за умов створення прозорого механізму його реалізації, чіткого визначення 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 імпортовані 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 імпортованих 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 підготовки фахівців call-центру ДПС; спробою ДПС в листах-роз'ясненнях закласти іншої, 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 ажітаж 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 передував 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 запізнених 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, по-друге, 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 підприємств, 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, наприклад, 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:... г) 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 економічній 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 ліквідації 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 другою 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 трактується як «вид товару, до якого входять свіжі частини рослин, які не призначені для садіння, а передбачені для

декоративного використання». Для розумних людей очевидно-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 «виросування квітів» та «виросування 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, зазначені в підкласі КВЕД 01.12.0 «овочівництво; декоративне садівництво та вирощування продукції розсадників», в переліку зустрічається тільки «виросування квітів», тоді як «виросування рослин» відсутнє. В той же час у пункті 209.15 ці поняття трактуються окремо. От і виникає запитання, яке стосується дії спеціального режиму оподаткування. Невідповідність змісту підпунктів 209.15.2 та 209.17.2. статті 209, про що йдеться вище, може спровокувати відмову Державної податкової слудби України у видачі свідоцтва про спеціальний режим оподаткування у сфері ПДВ сільськогосподарським підприємствам, основним видом діяльності яких є «виросування 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. Податкового кодексу України), а з іншого — запроваджує обмеження на можливі пільги для підприємств зі статусом сільськогосподарських виробників (п. 301.6.1.). Відповідно до нового законодавства виходить, що в теплиці поруч з трояндами варто вирощувати, наприклад, помідори. Якщо підприємцям доведеться обмежити виробництво декоративних рослин до 50 %, щоб зберегти за собою право бути платниками ФСП, то скоріш за все, рентабельність від такого поєднання змусить підприємства перейти на виробництво виключно овочевих культур, і про розвиток вітчизняного ринку декоративних рослин не йтиметься взагалі.

В липні 2011 р. Перший інформаційний портал «Обозреватель» провів прес-конференцію на тему: «Новий Податковий кодекс та бізнес України», в якій взяв участь в. о. президента Спілки малих, середніх та приватизованих підприємств В. М. Биковець. У своєму виступі він, зокрема, зазначив, що особливе місце в процесі 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 оподаткування 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 сільськогосподарських товаровиробників (в частині неможливості переносу залишку від'ємного значення з ПДВ в рахунок майбутніх платежів), порядок виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам, який передбачає суттєве ускладнення та відтермінування отримання ними дотацій з державного бюджету, порядок оподаткування ПДВ переробних підприємств (молокозаводів та м'ясокомбінатів), зернотрейдерів, який, фактично, позбавляє їх можливості здійснення експортних операцій та отримання відповідного бюджетного відшкодування податку, а також, призводить до збільшення собівартості зазначеної сільськогосподарської продукції.

Негативний резонанс викликав законопроект № 8321 «Щодо внесення змін до Податкового кодексу України та затвердження ставок вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур», яким запроваджується оподаткування ПДВ портів зборів та плат для іноземних суден та вивізни (експортні) мита для зернових культур, що призведе до зниження конкурентоспроможності продукції та послуг вітчизняних підприємств. Динаміка розвитку підприємництва в Україні показує зменшення підприємницької активності та небажання людей до самозайнятості. Оскільки прийнятий Податковий кодекс призвів до таких негативних наслідків, як спад ділової активності суб'єктів господарювання, відтік висококваліфікованих кадрів, національного капіталу за кордон, за оцінками експертів, якщо ситуація не зміниться, до кінця року свою діяльність можуть припинити до 300 тис. підприємств [44].

Свого часу, коли проект Податкового кодексу розроблявся, члени об'єднань промисловців і підприємців, галузевих асоціацій, організацій роботодавців України наполягали на тому, що необхідно прийняти сучасний збалансований Податковий кодекс, в якому оптимально поєднані фіскальні функції, від яких залежить життєдіяльність держави, і стимулюючі функції, які підвищать ділову активність та забезпечать розвиток підприємництва. Впровадження з 1 січня 2011 р. Податкового кодексу України за результатами його дії у першому кварталі 2011 р. дає можливість зробити висновок: він не забезпечив створення сприятливих умов для розвитку підприємництва, нових 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 оподаткування, обліку та звітності.

Наполеглива та професійна робота членів громадських 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

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, напрацьованих представниками бізнесу. На жаль, законопроект № 8521 так і залишився нерозглянутим Верховною Радою України. Як зазначалось під час прес-конференції, ситуацію в податковій сфері можна буде виправити, якщо Уряд та Верховна Рада не просто переглянуть окремі норми Податкового кодексу, а радикально змінять його ідеологію. Необхідно, поставити в центр податкової політики, а бажано й всієї економічної політики, насамперед, інтереси підприємця як законотворчого платника податку, а не чиновника, що наділяється надзвичайними повноваженнями при мінімумі відповідальності [44].

Нове податкове законодавство створило проблеми і в освітній сфері [35]. Президент України Віктор Янукович визначив пріоритетним завданням пошук альтернативних джерел соціальних інвестицій в освіту. У щорічному Посланні до Верховної ради глава держави наголосив на тому, що українське суспільство має перейти від режиму бюджетного утримання своєї системи освіти до режиму інвестування в неї. Інвесторами при цьому виступатимуть домогосподарства (сім'ї), бізнес і держава. Має бути створена нормативно-правова база для стимулювання 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 ефективно працювати. Якщо ситуацію не врегулювати — Україна 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 отриманим 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 розвитку та вдосконалення навчального процесу.

Сучасна приватна середня школа є реальною моделлю інвестицій в освіту дітей та інфраструктуру системи 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 платоспроможності 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 забезпечити 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 соціальної політиці, орієнтованій на проблеми середньостатистичної людини, має прийти політика, сконцентрована на потребах конкретних соціальних груп та реальної людини. Позитивні рішення щодо існування приватних дошкільних і загальноосвітніх навчальних закладів забезпечать рівність суб'єктів вітчизняної системи освіти, збереження та розвиток мережі навчальних закладів, яка повинна задовольняти освітні потреби, свободу вибору кожної людини.

Однак, влада задекларувала намір, після доопрацювання, повернутися до питання удосконалення системи оподаткування малих підприємств та фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності. Тому, виникає необхідність дослідити та порівняти податкове навантаження на великий і малий бізнес в нашій країні та оцінити пропозиції урядовців по удосконаленню системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва з позиції виконання ним своєї ролі в створенні нових робочих місць, набутті підприємницьких навиків молодим поколінням і створенні національного продукту.

В Українській асоціації підприємств легкої промисловості вважають, що операції з постачання необроблених 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 поголів'я великої рогатої худоби на понад 300 тисяч (в порівнянні з 2000 роком поголів'я ВРХ зменшилося майже в 2 рази) підприємства вимушені витратити значні валютні кошти на закупівлю імпортованих 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 є найнижчою стадією переробки шкіряної сировини. Значна кількість суб'єктів господарювання, що здійснюють експорт шкіряного напівфабрикату, не мають власних виробничих потужностей з переробки шкіряної сировини, є іншими за профілем діяльності. Підприємства-експортери «нетипової» продукції — шкіряного напівфабрикату — складають близько 80 відсотків, їх основною метою є завищення сум для відшкодування податку на додану вартість.

Дбаючи про забезпечення вітчизняних підприємств сировиною, збереження робочих місць, Українська асоціація підприємств легкої промисловості вносила пропозицію до проекту Податкового кодексу України щодо звільнення від оподаткування податком на додану вартість операції з постачання необроблених шкур та дубленої (чиненої) шкіри без подальшої обробки (товарних позицій 4101–4106). Запровадження такої норми дасть можливість збільшити виробництво готової шкіри на 680 тис. м, дозволить забезпечити потребу внутрішнього ринку, зберегти наявні та створити додаткові 2 тисячі робочих місць на підприємствах взуттєвої, шкіряної, шкіргалантерейної галузей, збільшити надходження до бюджету в обсязі понад 20 млн. грн., зменшити втрати бюджету щодо відшкодування ПДВ при експорті шкіряного напівфабрикату понад 50 млн. грн. та ліквідувати корупційні схеми в цій сфері діяльності. Українська асоціація підприємств легкої промисловості просить підтримати та виправити редакцію п. 16 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України і викласти її таким чином: «16.

Тимчасово, до 1 січня 2016 року, операції з постачання необроблених шкур та дубленої (чиненої) шкіри без подальшої обробки (товарні позиції 4101–4106), у тому числі операції з імпорту таких товарів, звільняються від оподаткування 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 сільськогосподарськими підприємствами — виробниками зазначених культур. Якщо операції з постачання зернових культур звільняються від оподаткування, то відповідно до пп.198.5 ПКУ, платник, який мав від першого виробника податковий кредит, вимушений визнати умовний продаж, тобто фактично відкоригувати ПДВ, сплачене у ціні придбання. Історично склалося, що зернові культури для подальшої переробки закупалися не в товаровиробника, а на зернових складах, елеваторах, аграрних фондах. Аграрний фонд є державною спеціалізованою бюджетною установою, уповноваженою реалізувати цінову політику в агропромисловому секторі економіки. Наявність пільги, запропонованої Перехідними положеннями, 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 продукції, 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 оподаткування малого бізнесу в Україні характеризується постійним зростанням на нього податкового навантаження. 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 оподаткування 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 населення; збору до Державного інноваційного фонду; збору на обов'язкове державне страхування; відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання 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 сприяння зайнятості населення; плати за патенти [18].

Цим рішенням передбачалося надати перевагу малому 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 оподаткування були скасовані.

Так, *справляння збору* згідно Закону України «Про формування Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального 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 інноваційного 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 господарства України» від 18 вересня 1991 року № 1562-ХІІ [23] *припинено* з 01 січня 2001 року згідно Закону України «Про державний бюджет України на 2001 рік» від 07.12.2000 року № 2120-ІІІ [24] та наступними законами, 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 знизилось*. Крім того в новому Податковому кодексі України передбачається *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'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку 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 поширений* 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 сплати роботодавцями соціальних внесків до Пенсійного фонду, які сьогодні складають 33,2 % від фонду оплати праці, *знову ж були поширені* на підприємства, які працювали за спрощеною системою оподаткування.

При цьому, до Пенсійного фонду водночас направлялося 42 % із єдиного податку, який сплачували такі підприємства. Однак, через кілька місяців після набрання чинності Закону України № 1058-ІV зазначена норма для платників єдиного податку була послаблена, оскільки їм дозволили зменшувати суму відрахувань до

Пенсійного фонду на частину єдиного податку, яка також направлялася до нього.

З 01.01. 2011 року після набрання чинності Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року № 2464-VI [28] загальний розмір соціальних 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 виробництва.

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 Указом Президента України № 727/98 зниження податкового навантаження на малий бізнес практично не виконувалося. Так, протягом 2002–2009 років малі підприємства платники єдиного податку та податку на додану вартість перераховували до бюджету 2,6 % своєї виручки, тоді як відношення суми надходжень податку на прибуток підприємств до бюджету та випущеної продукції всіма підприємствами складало у зазначений період в середньому 2 % (табл. 1).

Якщо в досліджуваній період мале підприємство, яке сплачувало єдиний податок за ставкою 6 %, бажало позбутися статусу платника ПДВ, воно додатково повинно було сплатити 4 % єдиного податку, тоді як для платників, які оподатковувалися на загальних підставах податкове 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 податку, яка направляється до бюджету).

Отже спрощена система оподаткування малого бізнесу була економічно вигідною малим підприємствам до того часу поки не був впроваджений Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 року № 1058-IV, оскільки вона приваблювала малі підприємства не низьким податковим навантаженням, а низьким соціальним навантаженням.

Крім того, вже окремі положення Указу Президента 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 платники 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 III розділі (ст. 139.1.12), який вступає в дію з 01 квітня 2011 року передбачає, що платники податку на прибуток підприємств не можуть включати до своїх витрат, витрати понесені в зв'язку із придбанням товарів, робіт (послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичних осіб-підприємців, що сплачують єдиний податок. Така норма приведе до згортання бізнесу більшістю фізичними особами — підприємствами, оскільки їх можливості щодо реалізації своєї продукції значно звужуться. Виходячи із наведеного, слід зробити висновок, що існуюча в Україні система оподаткування малого бізнесу, як підприємств, так і фізичних осіб- суб'єктів підприємницької діяльності вимагає удосконалення. Так, якщо законодавці розповсюдили на малі підприємства, які сплачують єдиний податок за ставкою 6 %, норму щодо обов'язкової сплати внесків до Пенсійного фонду на загальних підставах, а після введення єдиного соціального внеску ця норма поширилася і на внески до інших соціальних фондів, то враховуючи, що в єдиному податку відрахування до соціальних фондів складають 57 %, ставку єдиного податку для платників ПДВ необхідно знизити до 2,6 % (6 x 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 % (нинішня 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 оподаткування 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*

Показники	Роки							
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Відношення обсягів надходжень єдиного податку до бюджету та реалізованої продукції малими підприємствами платниками ПДВ	2,6	2,6	2,6	2,6	2,6	2,6	2,6	2,6
Відношення обсягів надходжень податку на прибуток підприємств до бюджету та випущеної продукції всіма підприємствами	1,8	2,1	1,9	2,2	2,1	2,1	2,2	1,5
Різниця в ставках для платників єдиного податку для неплатників та платників ПДВ	4	4	4	4	4	4	4	4
Відношення обсягів надходжень ПДВ до бюджету та випущеної продукції всіма підприємствами	2,5	2,0	2,0	3,2	4,0	3,6	4,4	4,1
Відношення обсягів надходжень єдиного податку до бюджету та реалізованої продукції малими підприємствами не платниками ПДВ	4,3	4,3	4,3	4,3	4,3	4,3	4,3	4,3
Сумарне податкове навантаження ПДВ та податку на прибуток підприємств на випущену продукцію	4,3	4,1	3,9	5,4	6,1	5,7	6,6	5,6

* Розраховано автором за даними Держкомстату України.

оподаткування). За таких умов податкове навантаження (200 x 5 x 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 навантаження та малі підприємства.

Для фізичних осіб-підприємців з меншими річними доходами слід передбачити диференційовані ставки єдиного 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 щоквартально за показниками кожного кварталу звітного року.

Відповідно для всіх платників податків, які придбали товари, роботи, послуги у платників єдиного податку за фіксованою ставкою повинно залишитися право відносити вартість придбаних у них товарів на собівартість своєї продукції.

При цьому необхідно посилити контроль за доходами фізичних осіб-підприємців та поступово перевести всі їх розрахунки на касові апарати, а при розрахунку з юридичними особами — на безготівкову форму розрахунків.

Таким чином, з одного боку, буде забезпечено контроль 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 парламентських виборів, — стало очевидним, що останні рішення влади і заяви представників Партії регіонів явно працюють 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 всеукраїнську безстрокову. Акція відбулася, але якось мляво. А невдовзі в парламенті було зареєстровано законопроект № 8521 «Про внесення змін до Податкового кодексу...». Документ 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 особисто звернувся до законодавців з проханням якнайшвидше прийняти законопроект № 8521, щоб він набрав чинності вже 1 липня 2011-го. Щоправда, підприємці побоювалися, 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), встановленої 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 ремісничу діяльність, торгівлю на ринках, надавати побутові послуги населенню (перелік визначений у законопроекті). Проте їм заборонено залучати до роботи найманих 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 працівників, але реалізовувати товари/надавати послуги їм дозволено лише громадянам або іншим платникам єдиного податку. Відтак підприємцям цієї групи не матимуть права співпрацювати з юридичними особами, які користуються 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 працівників до 10 осіб. Вони зможуть платити або 5 % обороту, або 3 % у разі реєстрації платником ПДВ (раніше — 10 % або 6 % + ПДВ). Крім того, автори законопроекту пропонують аналогічні умови юрособам, дохід яких сягає 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 продажу можуть бути вироблена чи перероблена продукція, речі, товари на суму до 25 МЗП (23,525 тис. грн). Їх дозволено здійснювати не довше як 15 днів поспіль, а свідоцтво 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 органи ДПС, а відсутність документа (до речі, суворої звітності) в продавця податківці вважатимуть підставою для притягнення до адміністративної відповідальності (виняток зроблено лише для селян — реалізаторів продукції, вирощеної на власних городах). На думку експертів, механізм є не так кроком назустріч бізнесу, як засобом контролю над інтернет-торгівлею та пов'язаними з нею тіншовими потоками товарообігу й сфери послуг — це, так би мовити, ложка дьогтю в діжці меду.

У процесі обговорення законопроекту уряд пішов на додаткові поступки. Зокрема, дав згоду на забезпечення 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

підприємців щодо єдиного соціального внеску (ЄСВ). Так, законопроект пропонує скасувати його для спрощенців-пенсіонерів та інвалідів. Однак вимога зменшити ЄСВ для інших спрощенців з 34,7 % до 18 % МЗП підтримана не була. За словами народного депутата Ксенії Ляпіної, це може призвести до порушення здорової конкуренції та конфліктів у підприємницькому середовищі, адже тепер за одних і тих самих умов підприємці-пенсіонери матимуть перевагу перед молодшими 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 виробництва) запропоновано сплачувати податок у розмірі половини ставки. Але визначення продукції власного виробництва 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 випадках навіть поглиблює проблему відносин спрощенців із великими компаніями, що працюють на звичайній системі оподаткування. Так, з 1 квітня 2011 року набрала 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 реєструватися платниками ПДВ, або на готівкові розрахунки (на що погоджувалися не всі замовники).

Але й надалі вирішення цієї проблеми не передбачається. 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 підпадає лише незначна кількість спрощенців, але й вони залишилися не при справах, адже органи ДПС (абсурдно 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 останній рік перевищив 300 тис. грн. Однак, не сплачуючи ПДВ і не маючи права на податковий кредит, досягти такого обороту вкрай складно. При цьому відповідний обов'язок виникає в суб'єкта господарювання, тільки-но його дохід перевищив визначену суму, а право на податковий кредит — лише з моменту реєстрації платником ПДВ. Такий проміжок часу, коли підприємець змушений сплачувати податок, але не має права на відшкодування, може тривати від 10 днів до... нескінченності й залежить тільки від волі податківців.

Законопроект № 8521 передбачає скасування статті 139 ПК, про що представники уряду говорили як про найбільшу 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'язують зареєструватися, навіть якщо вони отримують від платника ПДВ бодай гривню. Причому порядок процедури не змінюється. Таким чином, розрекламована урядова поступка — це лишень заміна на мило.

Опитані підприємці побоюються, що під час обговорення 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 принципів для дрібного бізнесу норми загубляться в цій нашвидкуруч приготіваній суміші.

Свою точку зору висловила і головний лобіст інтересів малого бізнесу у Верховній Раді України — народний депутат К. Ляпіна [31]: «Звільнивши інвалідів і пенсіонерів 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 Податкового кодексу щодо спрощеної системи оподаткування враховано 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 визначаються у прив'язці до мінімальної заробітної плати. В чому ризик? Мінімальна зарплата є соціальним показником, а тому не зовсім об'єктивним. Як показує практика, перед виборами цей соціальний показник має тенденцію до зростання, причому більшими темпами, ніж того вимагає інфляція чи справжній економічний розвиток. Це відразу позначиться не стільки на обсязі валового доходу, скільки на ставці єдиного податку.

Найсміливіші прогнози розвитку української економіки 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 соціальний 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 знаємо місцевих рад, які ухвалюють розумні рішення з приводу 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 системи сягатиме 100 гривень, за другою — 200 гривень. Але чи не підженуть місцеві ради всі види підприємницької діяльності під вищу межу ставки? Тому прив'язка

розмірів ставок до мінімальної зарплати є ризиком. Можливо, слід звертатися до уряду з тим, щоб встановити цю ставку у натуральних показниках.

Другий ризик пов'язаний з тим, що уряд погодився таки скоригувати 139 статтю Податкового кодексу і дозволити відносити на собівартість товарів, робіт і послуг витрати 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 єдиного 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 доведеться вести докладний облік на підставі первинних документів, тобто укладати і фіксувати договори, рух коштів і, швидше за все, робити безготівкові розрахунки. Готівка — це встановлення касового апарата. У даному законопроекті про це не йдеться, але в розділі Податкового кодексу про ведення обліку зазначено: приймання готівки потребує застосування касового апарата. Тож чи вимагатиме уряд їх встановлення, незрозуміло. Підприємцям слід розуміти: користуючись третьою категорією спрощеної системи, вони матимуть обмежену можливість працювати на продаж кінцевому споживачу. Наведу простий приклад. Магазинчик продає добрива і фізособам, і аграрним підприємствам. Раніше він застосовував спрощену систему оподаткування, сплачував 200 гривень єдиного податку, мав найманих працівників і платив за них.

Моделюємо ситуацію з огляду на урядовий законопроект. Аби і далі працювати з господарствами, магазин повинен зареєструватися за третьою категорією «спрощенців». Водночас треба користуватися касовим апаратом, щоб обліковувати готівкові надходження від простих покупців. Це ускладнить роботу. Так само складно буде комбінувати ці форми. Наприклад, підприємець надає юридичним особам послуги з вантажних перевезень і має торгову точку та найманого працівника. Раніше таке поєднання було можливе — підприємець платив максимальну ставку і міг займатися кількома видами діяльності. Йому і зараз 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 конкурентоспроможності. Тобто позитив у рішенні повернути «спрощенцям» можливість співпраці з юридичними особами, безумовно, є, але не так уже тут все й безхмарно.

Третій ризик — у проекті не сказано про необхідність застосування касових апаратів. Уряд посилається на Податковий 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 норми 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 категорії 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 документи. Однак у законопроекті не сказано, що не треба вести 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 середовищі — звільнення від сплати єдиного соціального внеску винятково інвалідів і пенсіонерів. Спілкування з підприємцями показує, що вони не вважають цю норму справедливою. Розмір соціального внеску для них настільки великий, що його не зможуть платити працездатні 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 вважатимуть себе обдуреними. Як наслідок, соціальна напруга тільки зростатиме, що може призвести до зіткнень всередині 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. Проблема єдиного соціального внеску слід вирішувати поетапно. Спершу — кардинальне його зменшення до 18 %, як це обіцяв перший віце-прем'єр Андрій Клюєв, а далі — повне його скасування 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 підприємницької 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 господарювання. Його поспішне введення в дію призвело лише до плутанини, нервування, застосування «всліпу», без розуміння всього ланцюга наслідків та можливостей.

Тому рекомендації щодо принципових засад державної політики щодо підприємництва в посткризовий період зводяться до:

1) полегшення процесу створення суб'єктів підприємницької 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, поліпшення координації між різними наглядовими установами і зменшення загального числа перевірок;

3) спрощення процедур оподаткування, скорочення кількості податкових платежів і покращення систе-

ми податкового регулювання. Щодо МСП, що здійснюють інноваційну діяльність, можливе вжиття адресних заходів щодо створення цільових податкових стимулів;

4) розробки разом з банківськими установами заходів щодо полегшення доступу МСП до банківського фінансування, зокрема до спеціальних схем кредитування для довгострокового інвестиційного фінансування, включаючи 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 незаконних поборів з суб'єктів підприємницької діяльності;

6) зниження бар'єрів на шляху розширення діяльності МСП за кордоном;

7) стимулювання духу підприємництва, зокрема серед молоді, надання їй допомоги в розумінні можливостей, що відкриваються перед нею саме завдяки підприємництву.

Відповідно до пункту 8 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України: «8. За результатами діяльності протягом одного року з дня набрання чинності розділом III цього Кодексу страховики, які отримують доходи від провадження страхової діяльності, крім діяльності з виконання договорів довгострокового страхування життя та пенсійного страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення відповідно до Закону України «Про недержавне пенсійне забезпечення», а також від діяльності, що не пов'язана із страхуванням, обчислюють та сплачують податок на прибуток таким чином:

— протягом звітного податкового року страховики шокварталу сплачують податок за ставкою 3 відсотки суми страхових платежів, страхових внесків, страхових премій, отриманих (нарахованих) страховиками — резидентами протягом звітної періоду за договорами страхування, співстрахування та перестрахування ризиків на території України або за її межами;

— за результатами звітної року страховики розраховують розмір податку на прибуток, що обчислюється від оподаткованого прибутку у порядку, встановленому 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 страхування 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 оподаткуванню протягом одного року з 01.04.2010 р.; не на користь страховиків: доходи страховика від діяльності, що не пов'язана із страхуванням (тобто доходи, визначені статтями 135, 136 Податкового кодексу), оподатковуються за загальними правилами Податкового кодексу. Є і пропозиція АТЗТ СК «ЛЕММА»: «3 метою отримання відповідних податкових консультацій страховиками від органів ДПС нижчого рівня пропонується ДПС України підготувати лист з даного питання із тлумаченням зазначеної норми на користь страхо-

виків, тобто таким чином, що доходи страховика від діяльності, що не пов'язана із страхуванням, не підлягають оподаткуванню протягом одного року з 01.04.2010 р.» [40].

Програмою економічних реформ на 2010–2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава» дерегуляція розвитку підприємництва визнано одним із стратегічних напрямів економічної політики країни. Разом з тим, переважна більшість кроків, оголошених в контексті програми реформ, спрямовані на зміну регуляторних вимог до підприємницької діяльності і мають характер дерегуляції, тоді як заходам проактивного характеру приділяється незначна увага. Виходячи, з проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

— впровадження спрощеної системи оподаткування малих підприємств та фізичних осіб-підприємців дозволило створити сприятливе середовище для розвитку малого бізнесу, збільшити кількість малих підприємств та зайнятих у них найманих працівників. Однак постійне посилення соціально-податкового навантаження на малий бізнес привело до того, що спрощена система оподаткування стала економічно не вигідною 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 удосконалити;

— для створення сприятливого середовища для розвитку малого бізнесу необхідно привести коло підприємств, що працюють відповідно до умов спрощеного режиму оподаткування до критеріїв мікропідприємств у ЄС. Для цього необхідно внести відповідні зміни до Господарського Кодексу України;

— для фізичних осіб-підприємців потрібно впровадити 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.

Література

1. Офіційний сайт TSN [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.tsn.ua/groshi>.
2. Офіційна позиція Американської Торгівельної Палати щодо віднесення до валових витрат роялті та плати за послуги, що сплачуються нерезидентам відповідно до Проекту Податкового кодексу України №7101–1 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.context-ua.com/ua/ts>.
3. Польський професор розхвалив Податковий кодекс Азарова. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.ua.for-ua.com/ukraine/2010/09/15/>.
4. Європейські й українські експерти єдині в думці щодо регулювання дистрибуції, франчайзингу й агентського посередництва. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.urist.in.ua/archlve/index.pr^-114147.html>

5. Офіційний сайт Investgazeta [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.investgazeta.net/politika-i-ekonomika>.
6. Офіційний сайт Profit-consul [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.profit-consul.com/ua/blog/54>.
7. «Фрілансери» під прицілом. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.sprotiv.org/2010/11/17>.
8. Податковий кодекс відправить в еміграцію інженерів, IT-фахівців і вчених? [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.osvita.org.ua/news/54748.html>.
9. Новий Податковий кодекс отримав у цілому негативну оцінку світових експертів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.politana.org.ua/2011/01/13>.
10. Гозбенко Л. О. Зарубіжні фахівці про Податковий Кодекс України / Гозбенко Л. О. // Економіка. Фінанси. Право. — 2010. — № 12. — С. 11–16.
11. Податковий кодекс України. — Вінниця : ТОВ «Поліграф-сервіс», 2010. — 512 с.
12. Крисоватий А. Податкова політика у реформування соціально-економічної системи України / А. Крисоватий, Т. Кошук // Економіка України. — 2010. — № 9. — С. 50–59.
13. Варналій З. Вплив оподаткування прибутку на економічний розвиток України / З. Варналій, Д. Серебрянський // Економіка України. — 2010. — № 5. — С. 55–69.
14. Єфименко Т. І. Податковий кодекс України як перший крок на шляху реформування вітчизняної податкової системи / Т. І. Єфименко // Фінанси України. — 2010. — № 12. — С. 3–11.
15. Ярошенко Ф. О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України) / Ф. О. Ярошенко // Фінанси України. — 2010. — № 7. — С. 3–21.
16. Піскунова О. В. Моделювання розвитку малого підприємства за різних форм державної підтримки / О. В. Піскунова // Фінанси України. — 2010. — № 8. — С. 115–124.
17. Мікловда В. П. Ефективність діяльності малих підприємств на регіональному ринку послуг (на прикладі Закарпатської області) // В. П. Мікловда, К. С. Товт // Регіональна економіка. — 2009. — № 4. — С. 33–39.
18. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 3 липня 1998 року № 727/98.
19. Закон України «Про формування Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення» від 20 червня 1997 року № 386/97-ВР.
20. Указ Президента України «Про деякі зміни в оподаткуванні» від 07 серпня 1998 року № 857/98.
21. Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін і доповнень до пункту 2 Постанови Кабінету Міністрів України від 18 лютого 1992 року № 77 «Про створення Державного інноваційного фонду» від 03 грудня 1993 року № 981.
22. Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Української державної інноваційної компанії» від 13 квітня 2000 року № 654.
23. Законом України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» від 18 вересня 1991 року № 1562-ХІІ.
24. Закон України «Про державний бюджет України на 2001 рік» від 07.12.2000 року № 2120-ІІІ.
25. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23 березня 1996 року № 98/96-ВР.
26. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.1999 року № 1105-ХІV.
27. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 року № 1058-ІV.
28. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 року № 2464-VI.
29. Борейко В. І. Реалії спеціальних режимів оподаткування малого бізнесу в Україні / Борейко В. І. // Малий бізнес та післякризовий розвиток економіки України. — Донецьк : ІЕП НАН України, 2010. — С. 189–192.
30. Григор'єв І. Групи без крові. Уряд пропонує реанімувати спрощену систему оподаткування / Григор'єв І. // [Електронний ресурс]. — Режим доступу <http://www.tyzhden.ua/Economics/25024>
31. Ляпіна К. Спрощена система: кривенька качечка / Ляпіна К. // [Електронний ресурс]. — Режим доступу <http://www.epravda.com.ua/publications/2011/05/26/286947/>
32. Дроговоз Ю. До Податкового Кодексу треба внести зміни / Дроговоз Ю. // Вісник УСПП. — 2011. — № 2. — С. 13–15.
33. Рудаков О. Можливості з надання послуг нерезиденту дуже обмежені / Рудаков О. // Вісник УСПП. — 2011. — № 2. — С. 18.
34. Слободянюк І. Про троянди і помідори / Слободянюк І. // Вісник УСПП. — 2011. — № 2. — С. 18–19.
35. Барматова І. Приватні освітні заклади необхідно звільнити від земельного податку / Барматова І. // Вісник УСПП. — 2011. — № 2. — С. 19–20.
36. Блаvdзевич О. Державне регулювання малого та середнього бізнесу України в кризовий період / Блаvdзевич О. // Вісник УСПП. — 2011. — № 2. — С. 20–22.
37. Кунченко М. Система має працювати / Кунченко М. // Вісник УСПП. — 2011. — № 1. — С. 11–13.
38. Омельченко М. Податковий кодекс не повинен поховати бізнес / Омельченко М. // Вісник УСПП. — 2011. — № 1. — С. 13–14.
39. Собко В. Є тільки один спосіб реформ — через діалог влади і бізнесу / Собко В. // Вісник УСПП. — 2011. — № 1. — С. 14.
40. Чернишов С. Страховики потребують роз'яснень / Чернишов С. // Вісник УСПП. — 2011. — № 1. — С. 15.
41. Ізовіт В. Операції з постачання шкіри — звільнити від ПДВ / Ізовіт В. // Вісник УСПП. — 2011. — № 1. — С. 15–16.
42. Хворост Є. Як діє норма автоматичного відшкодування ПДВ / Хворост Є. // Вісник УСПП. — 2011. — № 1. — С. 17.
43. Довбиш Г. Треба скасувати пільгу, передбачену для продажу зернових культур / Довбиш Г. // Вісник УСПП. — 2011. — № 1. — С. 16.
44. Інформаційний бюлетень Спілки підприємців малих, середніх і приватизованих підприємств. — 2011. — № 8. — С. 6–7.