

Налагодження комунікацій у фінансовому та управлінському обліку визначає наявність структурних виробничих підрозділів, відокремлених дочірніх структур, економічних центрів відповідальності, іноземних контрагентів. Відображення комунікаційних каналів в обліковій політиці при податкових розрахунках обґрунтовуються обраною системою оподаткування діяльності підприємства. Збільшення кількості податків змушує підприємство використовувати обов'язкові комунікаційні канали, за неналежності організації яких можливе настання фінансових санкцій. Проте, подальших наукових досліджень потребує методика впровадження комунікаційної облікової політики у діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм, сфери (галузі) діяльності, рівня впровадження комп'ютерно-комунікаційної техніки.

Література

1. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 260 с.
2. Бляхарчук М.О. Моделювання облікової політики / М.О. Бляхарчук // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки. – Міжнародний збірник наукових праць. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ. – 2015. – Випуск 1(5). – Частина 2. – С. 42-50.
3. Колос І. Особливості облікової політики для сучасного підприємства / І. Колос // Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2-3. – С. 41-52.
4. Пушкар М.С. Створення інтелектуальної системи обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 152 с.
5. Крючков В.Г. Теоретико-методологическое исследование современных моделей информационной учетно-налоговой системы и концепция коммуникационного взаимодействия ее элементов / В.Г. Крючков. – М.: Финпресс, 2009. – 112 с.
6. Лаговська О.А. Морфологічний підхід до формалізації комунікаційних зв'язків системи бухгалтерського обліку / О.А. Лаговська. – Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – Ч.2 (21). – С.169-178.
7. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы управленческого учета / Н.А. Ермакова. – М.: Экономистъ, 2005. – 296 с.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-ХІV, зі змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс] / від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
9. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». – Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5223-47>.

Стаття надійшла до редакції 17.09.2015р.
Рекомендовано до друку д.е.н., проф. Лапко О.О.

УДК 336.2.001.73 (477)

СТАНОВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ

Орлова В. К., Кафка С. М.

ІФНТУНГ, ул. Карпатская, 15, г. Ивано-Франковск, Украина, 76019, e-mail: oa@iung.edu.ua

Аннотация. Украина отпраздновала двадцать четыре года своей независимости. На протяжении всего этого периода в стране происходит реформа налоговой системы. В статье рассмотрены в хронологической последовательности все этапы этой реформы, выделены первые годы, проанализированы изменения в налогообложении, которые произошли в 1997, 2011, 2014 годах и дана характеристика предложенным моделям налоговой реформы, которые сейчас обсуждаются.

Ключевые слова: налоги, налоговая система, реформа, модели налоговой реформы.

Анотация. Україна відсвяткувала двадцять чотири роки своєї Незалежності. Протягом усього цього періоду в країні відбувається реформа податкової системи. В статті розглянуто в хронологічній послідовності всі етапи цієї реформи, відокремлені перші роки, проаналізовані зміни в оподаткуванні, які відбулися в 1997, 2011, 2014 роках і дана характеристика запропонованим моделям податкової реформи, які зараз обговорюються.

Ключові слова: податки, податкова система, реформа, моделі податкової реформи.

Annotation. Ukraine celebrated the twenty-four years of its independence. Throughout this period, the country's tax reform takes place. The article describes in chronological order all the stages of this reform, marked the early years, analyzed the changes in taxation that occurred in 1997, 2011, 2014, and the characteristic of the models proposed tax reforms that are being discussed.

Keywords: taxes, tax system reform, tax reform model.

Вступление. Процесс становления и реформирования налоговой системы Украины

осуществляется уже двадцать четыре года. За этот период Украина пережила и переживает серьёзные изменения в условиях своего существования. Поскольку налоговая система любого государства реформируется под влиянием различных факторов внутреннего и внешнего характера, то изменения в условиях жизни страны непременно требует очередного реформирования налоговой системы. Поэтому процесс совершенствования налогового законодательства в Украине следует рассматривать как постоянно действующий. При этом каждый этап реформирования характеризуется своими особенностями, целями и задачами. До сегодняшнего времени при налогообложении в Украине нарушается фундаментальный принцип справедливости в налогообложении, не выполняется налоговой системой функция перераспределения доходов от богатых к бедным, низкий уровень налоговой культуры, широко применяются схемы уклонения от уплаты налогов, несовершенная и затратная система администрирования налогов. Однако попытки построить более совершенную налоговую систему в Украине предпринимаются. Рассмотрим в хронологическом порядке этапы реформирования налоговой системы на Украине за весь период ее самостоятельного существования.

Анализ основных исследований и публикаций. Вопросы становления и развития налоговой системы в Украине рассматриваются такими украинскими исследователями как Волкова Ю. О., Ефименко Т. И., Калужный В., Крысоватый А. И., Ловинская Л. Г., Майбуров И. А., Макагон В. Д., Мельник В. М., Молодченко Т. Г., Соколовская А. М., Ставицкий А. В., Федосов В. М., Швабий К. И., Ярошенко Ф. О. и др. На наш взгляд в данной статье изложено свое видение проблем налоговой реформы в Украине.

Цель написания статьи: проанализировать в историческом аспекте процесс становления и развития налоговой системы в независимой Украине.

Изложение основного материала. В 1991 году Украина стала на путь независимого государственного развития. Декларация «О государственном суверенитете Украины» была принята 16 июля 1990 года. Независимость Украины была провозглашена 24 августа 1991 года, а 25 июня 1991 года был принят Закон Украины «О системе налогообложения». Тот факт, что Закон «О системе налогообложения» был принят раньше, чем постановление Верховного Совета Украины «О провозглашении независимости Украины», говорит о значении системы налогообложения для жизнедеятельности государства. Становление Украины как самостоятельного государства протекало в условиях коренных изменениями в экономике: появились новые формы собственности, что потребовало новых методов хозяйствования, перехода на рыночную экономику. В этих условиях возникла необходимость в коренной перестройке всех без исключения сфер жизнедеятельности государства, в том числе и налоговой системы, которая в своем развитии за период независимости Украины прошла несколько этапов. Шло реформирование как системы налогообложения, так и налоговой службы. Первые шаги по реформированию налоговой службы были сделаны еще в 1990 году, когда на базе отделов государственных доходов в финансовых органах были созданы налоговые инспекции. Их подчинили Министерству финансов Украины. В таком виде налоговая служба просуществовала до 1996 года. Это годы бурного развития частного предпринимательства, бесконтрольного вывозу капитала, тотальных неплатежей, формирование теневого сектора экономики, роста задолженности по платежам в бюджет. Деятельность налоговых органов не давала ощутимых результатов, не выполняла функции, возложенные на нее государством. Коренное реформирование налоговой службы стало крайне необходимым.

22 августа 1996 года президент Украины подписал Указ «Про создание налоговой администрации Украины и местных государственных налоговых администраций», а 30 октября того же года был подписан президентом еще один Указ «Вопросы государственных налоговых администраций». Эти два Указа определили организацию и структуру налоговых органов Украины.

С целью создания сильной и мобильной структуры подразделения по борьбе с криминальным сокрытием прибылей от налогообложения

Министерства внутренних дел Украины были подчинены государственной налоговой администрации. Так была создана специальная служба - налоговая милиция. В 2001 году был создан Департамент борьбы с отмыванием доходов, полученных незаконным путем. Для повышения эффективности работы налоговых органов, обеспечения более рационального использования трудовых и финансовых ресурсов Государственной налоговой администрацией разработана Программа модернизации налоговой службы Украины, создан Департамент развития и модернизации государственной налоговой службы.

21 сентября 2011 года Кабинет Министров Украины постановлением №981 «О создании территориальных органов государственной налоговой службы» решил создать как юридические лица публичного права территориальные органы государственной налоговой службы, реорганизовав существующие. В результате такого преобразования созданы специализированные, межрайонные и объединенные государственные налоговые инспекции. Таким образом, поиски оптимальной структуры государственных налоговых органов на Украине продолжаются. Реорганизация налоговых органов преследует цели, с одной стороны, повышения эффективности деятельности налоговых органов, а с другой стороны, снижение затрат на их содержание.

В настоящее время к основным задачам налоговой службы Украины можно отнести следующие:

- контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью расчета налогов и сборов, полнотой и своевременностью их уплаты в бюджеты и государственные целевые фонды;
- разъяснения налогоплательщикам налогового законодательства;
- предотвращение нарушений, которые отнесены законом к компетенции налоговой милиции, их раскрытие, пресечение,
- расследование и сопровождение в делах об административных правонарушениях;
- осуществление контроля за погашением налогового долга налогоплательщиками, в том числе имущество которых находится в налоговом залоге.

Налоговые органы - это одна составляющая налоговой системы. Другая составляющая - это система налогов, которая включает в себя: виды налогов, объекты налогообложения, налоговые ставки, льготы.

Налоги выполняют две основные функции:

- фискальную: из налоговых поступлений осуществляется финансирование государственных расходов, необходимых для выполнения государством своих функций;
- регулирующую: собирая налоги и расходуя их, государство фактически перераспределяет национальный доход и тем самым увеличивает или уменьшает платежеспособный спрос отдельных групп экономических агентов, усиливает или ослабляет стимулы к накоплению капитала, влияет на уровень экономической активности в стране и темпы экономического роста.

Исходя из функций, налоги являются решающим фактором развития любого общества: помогают ему выходить из кризисной ситуации или, наоборот, загоняют в кризисное состояние, усиливают действующую власть или могут быть причиной ее падения.

Налоги могут быть инструментом влияния на повышение экономической эффективности и экономического прогресса общества, стимулировать развитие передовых технологий, новых отраслей экономики, повышать конкурентоспособность отдельных отраслей экономики и страны в целом на мировом рынке.

Налоги - это сложнейшая и чрезвычайно влиятельная на все экономические явления и процессы финансовая категория. Это основа существования любого государства, мерило в мировом экономическом пространстве его возможностей развития науки, образования, культуры, гарантирование экономической безопасности, роста благосостояния народа. На сегодня налоги - это самый эффективный инструмент влияния государства на общественное производство, его динамику и структуру, на развития науки и техники, масштабы социальных гарантий населению.

Система налогов - это по сути продукт эволюции экономики и политики государства. В связи с этим система налогов и налоговая система в целом формируется под влиянием объективных факторов. В то же время использование тех или иных форм налогообложения является результатом волеизъявления членов парламента, компромисса интересов разных политических партий, которые представляют интересы отдельных слоев избирателей.

Налоги в системе должны быть взаимосвязанными, органично дополнять друг друга, не противоречить системе в целом и ее отдельным элементам. Системный подход означает, что должны реализоваться две функции налогов. С позиции фискальной функции налоговая система должна обеспечить гарантированное и стабильное поступление доходов в бюджет, а с позиции регулирующей - обеспечивать государству возможность влияния на все стороны социально-экономического развития общества.

Эффективность системы налогообложения определяется тем, насколько целенаправленно она решает комплекс задач, связанных с управляемостью экономики как системы, развитием производства, повышением жизненного уровня населения.

Под влиянием перечисленных факторов и условий система налогов должна совершенствоваться. Процесс совершенствования - это постоянный процесс, в результате чего в действующие нормативные акты вносятся изменения и дополнения, имеющие характер уточнения тех или иных моментов. Это нельзя назвать налоговой реформой. Однако на этапе становления, развития экономики и государственности существенно меняются условия развития всех экономических и социальных процессов, что требует реформ, в том числе и реформирование налоговой системы. При стабильном развитии потребность в реформировании всегда меньше.

Первой реформой системы налогов на Украине можно назвать реформу в 1997 году: 3 апреля 1997 года Верховный Совет Украины принял Закон Украины "О налоге на добавленную стоимость" [2], который заменил действующий на тот момент Декрет, а 22 мая того же года депутаты Верховного Совета проголосовали за новую редакцию Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий" [3]. Планировалось принять еще и Закон о налоге на доходы физических лиц, но его появления задержится на 5 лет.

Два принятых и введенных в действие в 1997 году налога (на прибыль и добавленную стоимость) можно назвать революцией в налогообложении в Украине. Была изменена идеология этих налогов. Появление терминов "налоговый учет", "первое событие" привело к созданию атмосферы тревоги, неуверенности, страха у бухгалтеров, аудиторов, юристов, предпринимателей, работников налоговой службы. Их успокоить могло только одно: ничего непонятно всем, в том числе и потенциальным проверяющим.

Согласно закону о налоге на прибыль объект налогообложения рассчитывался как разница между валовыми доходами, валовыми затратами и амортизацией, т.е. амортизация не входила в

валовые затраты, а была отдельной составляющей при расчете налога на прибыль. Но при этом валовые доходы и валовые затраты рассчитывались с учетом первого события из двух возможных:

- Товар (продукция, работы, услуги) отпущены покупателю; •
- Получен аванс от покупателя (заказчика).
- Это при определении валового дохода.

А при определении валовых затрат тоже действовало первое событие из двух возможных:

1. Товар (сырье, материалы, услуги, работы и т. д.) получены;
2. Оплачено авансом за товары поставщику.

Принцип первого события нанес большой ущерб предприятиям. И тут надо сказать о двух моментах. Первый, при расчете валовых доходов, если предприятие получило аванс, а затрат под этот аванс в конце отчетного периода (квартала) нет (не успели приступить к выполнению заказа в счет аванса), то ставкой налога (25%) облагалась не прибыль, а оборот. Таким образом из оборота предприятия изымались существенные средства, что не могло не сказаться на его финансовом положении. Второй момент касается валовых затрат. В валовые затраты включались авансы. Создавалась видимость соответствия валовых доходов и валовых затрат. На самом деле этого соответствия не было, потому что был пункт 5.9 статьи 5 Закона о налогообложении прибыли, согласно которому валовые затраты, рассчитанные с учетом первого события, корректировались на изменения остатка материалов на складах, в незавершенном производстве, нерезализованной готовой продукции. В результате при расчете валовых затрат учитывались только те материальные затраты, которые входили в себестоимость реализованной продукции. Все это привело к вымыванию государством оборотных средств у предприятий.

Безусловно, принцип “первое событие” был введен в налоговое законодательство неслучайно. Дело в том, что к 1996 году неплатежи на Украине достигли баснословных размеров. Никто никому почти ничего не платил. В то время при расчете налогооблагаемой прибыли (а она совпадала с данными бухгалтерского учета) выручка от реализации товаров (работ, услуг) уменьшалась на себестоимость этих реализованных товаров, т.е. все экономически правильно. Но к реализованным товарам относились товары, отгруженные покупателю и оплаченные им. Вот почему предприятия старались не иметь оплаченных (реализованных) товаров. Именно такая ситуация привела к появлению неплатежей, что быстро превратилось во всеобщий платежный кризис. И при этом бюджет был пустым: не было реализованных товаров и не было налога на прибыль. В этих условиях государство, как противоядие, ввело в действие принцип первого события. Это яркое доказательство влияния налоговой системы на экономику.

Кроме принципа первого события и п. 5.9. (корректировка остатков ТМЦ), был введен новый подход к начислению амортизации основных средств, десятипроцентный барьер на затраты на ремонт основных средств и многое другое.

Что касается Закона о НДС, то тут тоже было много нового: появились налоговые накладные, дающие право на возврат НДС из бюджета. Появилась нулевая ставка НДС на экспорт, дающая право на возврат из бюджета уплаченного НДС при покупке товара. Возвратный характер этого налога превратил его в самый криминальный налог: на несуществующие товары выписывались налоговые накладные, дающие право на получение из бюджета средств. В результате в отдельные периоды НДС превращается из доходобразующего в затратный налог. В данное время государством предпринято многое, чтоб таких ситуаций не было, но об этом при характеристике следующего этапа налоговой реформы.

3 июля 1998 года Президент Украины подписал Указ № 727/98 “Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства” [4]. Этим Указом государство оказало существенную поддержку мелкому бизнесу. Но в полном объеме этот Указ работал недолго. Большой налоговый гнет на заработную плату привел к тому, что зарплату официально стали выдавать на уровне минимальной, а остальную часть - в “конвертах”, т.е. минуя налогообложение. В результате в пенсионном фонде возник существенных размеров дефицит, поэтому были приняты новые законы по социальному обеспечению, где слова “отчисления в пенсионный фонд” от которого освобождался мелкий бизнес согласно Указу Президента, были заменены словами “сборы в пенсионный фонд”, от уплаты которых мелкий бизнес уже не освобождался. В результате поддержка государством малого бизнеса существенно уменьшилась.

К этому же этапу реформирования налоговой системы можно отнести принятие в 2001 году Закона Украины “О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами”.

Шок, вызванный новыми налоговыми законами в 1997 году, прошел к этому времени полностью. Плательщики налогов смирились с налоговым учетом, освоились с налоговыми накладными, а с опытом пришло умение обходить острые углы и подводные камни в налогообложении. Выявивши в законах множество белых пятен, налогоплательщики научились использовать их в своих интересах. Вошла в моду минимизация налогов, налоговое планирование. В этой ситуации и появился Закон, который регулировал взаимоотношение между налоговыми органами и налогоплательщиками. Особенно порадовал налогоплательщиков подпункт 4.4.1. “Конфликт интересов” пункта 4.4 статьи 4 этого Закона: “В случае, когда норма закона или другого нормативно-правового акта, выданного на основании закона, или когда нормы разных законов, разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную трактовку прав и

обязанностей налогоплательщиков или контролирурующих органов, вследствие чего есть возможность принять решение как в пользу налогоплательщика, так и контролирующего органа, решение принимается в пользу налогоплательщика". Такая норма Закона появилась вследствие низкого качества налогового законодательства, допускающего нестыковку требований не только разных законов, но и в одном и том же законе.

Во все упомянутые и неупомянутые нормативные акты, имеющие отношение к налогообложению, постоянно вносились изменения, уточнения, поправки. Параллельно велась подготовка к очередному этапу реформирования налоговой системы Украины. Этот этап ознаменовался принятием Налогового Кодекса Украины [6], документа, который не только заменил множество существовавших до 2011 года налоговых законов, но и установил много новых правил в налогообложении.

Количество налогов с 2011 года уменьшилось почти вдвое: было 42, в том числе государственных 28 и местных 14, стало 23, в том числе 18 общегосударственных и 5 местных.

Общегосударственные:

- налог на прибыль предприятия;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на добавленную стоимость;
- акцизный налог;
- сбор за первую регистрацию транспортных средств;
- экологический налог;
- рентная плата за транспортирование нефти и нефтепродуктов магистральными нефтепроводами и нефтепродуктопроводами, транзитное транспортирование трубопроводами природного газа и аммиака территорией Украины.

• рентная плата за нефть, природный газ и газовый конденсат, который добывается на Украине;

- плата за пользование недрами;
- плата за землю;
- сбор за пользование радиочастотным ресурсом Украины.
- сбор за специальное использование воды;
- сбор за специальное использование лесных ресурсов;
- фиксированный сельскохозяйственный налог;
- сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства;
- пошлина;
- сбор в виде целевой надбавки к действующему тарифу на электрическую и тепловую энергию;

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

Местные:

- налог на недвижимость;
- единый налог;
- сбор за ведение некоторых видов предпринимательской деятельности;
- сбор за места для парковки транспортных средств;
- туристический сбор.

Кроме уменьшения количества налогов, изменилась полностью идеология налога на прибыль предприятий: исчезло "первое событие", произошло существенное сближение с бухгалтерским учетом, закрылось много "дырок" в законодательстве, которые использовались для отмывания денег, введены "налоговые каникулы" для мелкого бизнеса. Кодексом предусмотрено освобождение от налогообложения прибыли предприятий и организаций, таких как «Международный детский центр «Артек», «Украинский детский центр «Молодая гвардия», дошкольные и общеобразовательные учебные заведения негосударственной формы собственности, предприятия и организации, основанные общественными организациями инвалидов.

Налоговым кодексом освобождены от налога средства, направленные на модернизацию и обновления основных средств производства, созданы условия для вывода с кризиса таких важных отраслей, как самолётостроение, судостроение, легкая промышленность.

Налоговым Кодексом задекларировал принципы, которые положены в основу действующего налогового законодательства:

- всеобщность налогообложения;
- равенство всех налогоплательщиков перед законом, недопущения никаких проявлений налоговой дискриминации;
- неизбежность наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства;
- презумпция правомерности решения налогоплательщика;
- фискальная достаточность;

- социальная справедливость;
- экономичность налогообложения;
- нейтральность налогообложения;
- стабильность налогообложения;
- равномерность и удобность уплаты налогов;
- единый подход к установлению налогов и сборов.

Налоговый Кодекс Украины в то время имел 20 разделов, некоторые разделы (второй и четырнадцатый) поделены на главы. В первом разделе излагались общие положения: сфера действия Налогового кодекса, виды налогов и сборов, основные термины, права и обязанности налоговых органов. Второй раздел посвящен порядку администрирования налогов, сборов (обязательных платежей). Каждый из последующих разделов, начиная с третьего, заканчивая восемнадцатым (кроме четырнадцатого), посвящен одному из общегосударственных налогов. В четырнадцатом разделе речь шла о специальных налоговых режимах. Последние два раздела - это заключительные (глава 19) и переходные (глава 20) положения. Принятие Налогового кодекса - это, безусловно, положительное явление в финансовой системе Украины. Главной целью принятия Налогового кодекса было построение современной, справедливой налоговой политики, благодаря которой будет обеспечена стабильность налогообложения, равенство всех налогоплательщиков перед законом, устойчивое развитие экономики. Большая часть положений Налогового кодекса введена в действие с 1.01.2001 года, третий раздел "Налог на прибыль предприятия" - с 01.04.2011 года, глава 1 "Упрощенная система налогообложения, учета и отчетности" раздела 14 - с 01.01.2012 года.

Особый интерес представил пункт 154.6 статьи 154 Налогового кодекса, которым на период с 1 апреля 2011 года до 1 января 2016 года предусматривается нулевая ставка при налогообложении прибыли налогоплательщиков, у которых размер доходов каждого отчетного налогового периода (I квартал, I полугодие, три квартала и год) не превышает три миллиона гривен, а начисленная заработная плата работников не меньше двух минимальных. Это существенный подарок для мелкого бизнеса. Однако такое налогообложение имеет ограничения. Прежде всего под его действие не попадают субъекты хозяйствования, которые созданы в период после введения Кодекса в действие путём реорганизации, приватизации или корпоратизации. Кроме этого не имеют право на нулевую ставку налога на прибыль субъекты, которые осуществляют:

- деятельность в сфере развлечений;
- производство, оптовую продажу, экспорт, импорт подакцизных товаров;
- производство, оптовую и розничную торговлю топливом и смазочными материалами;
- добычу, серийное производство и изготовление драгоценных материалов и камней;
- финансовую деятельность;
- обмен валют;
- добычу и реализацию полезных ископаемых общегосударственного значения;
- операции с недвижимостью;
- услуги почты и связи;
- организацию торгов произведениями искусств, коллекционирования или антиквариата;
- услуги в сфере телевидения и радио;
- охранную деятельность;
- внешнеэкономическую деятельность;
- производство продукции из давальческого сырья;
- оптовую торговлю и посредничество в ней;
- производство и распределение электроэнергии, газа и воды;
- деятельность в сфере права, бухгалтерского учёта, инжиниринга, оказания услуг предпринимателям.

Налогоплательщики, которые воспользуются нулевой ставкой налога на прибыль, должны сэкономленные деньги на уплате этого налога направлять на переоснащение материально-технической базы, на погашение кредитов и процентов по этим кредитам, взятым на указанные выше цели, на пополнение оборотных средств. Если же эти средства не будут использованы на перечисленные цели, то их сумма будет изыматься в бюджет.

Среди специальных режимов налогообложения Налоговым кодексом предусмотрена упрощенная система налогообложения, учёта и отчетности - это особый механизм взимания налогов и сборов, предусматривающий замену нескольких налогов (налога на прибыль, налога с дохода физического лица-предпринимателя, налога на добавленную стоимость, земельного налога, сбора на ведение некоторых видов деятельности, сбора на развитие виноградарства, садоводство и хмелеводство) одним, так называемым, единым налогом. На такой форме налогообложения могут быть представители мелкого бизнеса как физические лица, так и юридические. При этом Кодексом были определены четыре группы мелкого бизнеса:

- первая группа - физические лица-предприниматели, которые торгуют на рынках или оказывают бытовые услуги населению. Они не имеют право нанимать работников, и годовой доход не должен превышать 150000 гривен. Они обязаны вести книгу учёта доходов и платить в бюджет налог от 1% до 10% от размера минимальной зарплаты в месяц. Конкретный размер

налога устанавлюють органи місцевого самоуправління в разі різних видів діяльності.

- друга група - теж фізичні особи-підприємці. Вони можуть надавати послуги, в тому числі і побутові, не тільки населенню, але і підприємцям - платцями єдиного податку. Можуть займатися виробництвом і торгівлею, діяльністю в сфері ресторанного бізнесу. Вони можуть наймать працівників до 10 осіб. Їх річний дохід не повинен перевищувати 1000000 гривень. Вони зобов'язані вести книгу обліку доходів. Єдиний податок для них встановлено від 2% до 20% від розміру мінімальної зарплати в місяць. Конкретний розмір податку також устанавлюють органи місцевого самоуправління.

- третя група - теж фізичні особи-підприємці. Вони можуть займатися торгівлею, виробництвом, посередницькою діяльністю, надавати послуги, використовувати найманий труд (до 20 осіб). Їх річний дохід не повинен перевищувати 3000000 гривень. У таких підприємців єдиний податок встановлюється не в відсотках від мінімальної зарплати, а залежить від виручки (доходу). Причому, ця група підприємців, якщо її дохід за 12 місяців досягне сумарно 300000 гривень, вони повинні стати платцями податку на додану вартість. В зв'язі з цим для них встановлено два ставки єдиного податку:

- 5% від доходу - для неплатцями податку;
- 3% від доходу - для платцями податку. Представителі цієї групи повинні вести книгу обліку доходів,
- якщо вони не платцями податку, а якщо платцями податку, то ведуть книгу обліку доходів і витрат.

- четверта група - юридичні особи. Середньосередня чисельність найманих працівників у них не повинна перевищувати 50 осіб, а річний дохід - до 5000000 гривень. Представителі цієї групи також можуть бути платцями податку і тоді єдиний податок вони платять в розмірі 3% від доходу, а якщо не платцями податку - то 5%. Вони зобов'язані вести спрощений бухгалтерський облік.

Не можуть бути платцями єдиного податку ні фізична, ні юридична, якщо вони займаються наступними видами діяльності:

- організація і проведення азартних ігор;
- обмін валюти;
- виробництво, експорт, імпорту, продаж податкованих товарів (крім розничної торгівлі пивом і столовими винами, але це поширюється тільки на фізичних підприємців);
- видобуток, виробництво, реалізація цінних металів і каменів;
- видобуток, реалізація цінних ископаємих;
- посередництво в сфері фінансів;
- діяльність по управлінню підприємствами;
- представлення поштових послуг і послуг зв'язі;
- продаж предметів мистецтва, антикваріату;
- організація і проведення гостролюбних заходів. Кодексом передбачено ряд обмежень, однак уже не для всіх;
- представителів малого бізнесу, а окремо для юридичних і фізичних осіб.

Безумовно, спрощена система оподаткування во всіх відносинах зручна для невеликого бізнесу: зменшені податкові ставки, спрощений облік, звітність (декларація) подається один раз в рік першою групою підприємців, а рештими - кожним кварталом. Все це можна розцінити як один з найважливіших напрямків, забезпечуючих стійку життєдіяльність малого бізнесу.

Однак і реформа 2011 року, як і попередні, добре прописана в Податковому кодексі, на практиці часто викриваються не тільки місцевими податковими органами, а політикою, яку проводить державна податкова служба України.

Перше з них, порушується принцип рівності податкоплатцями перед законом. Факти такого роду порушення приховати неможливо. Вони стають достоянням широких мас в результаті того, що в податкових органах працюють теж люди, яких возмущає така несправедливість і вони діляться своїми думками з близькими. Інтернет і засоби масової інформації роблять свою справу. Такі порушення в умовах корупції мають благодатну почву.

На практиці часто порушується принцип стабільності: зміни, впливаючі на розмір податку, вводяться не тільки «не раніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду» (п.п. 4.1.9 п.4.1 ст.4 Кодексу), а іноді навіть заднім числом.

Лише задекларованим підпунктом 4.1.4 пункту 4.1 ст.4 Кодексу залишається принцип презумпції правомірності рішень податкоплатцями в тому випадку, коли окремі норми закону і підзаконних актів допускають неоднозначну трактування цих або інших вимог.

Незаконні вимоги з боку державної податкової служби іноді приводять до соціального напруження в країні. Для демонстрації цього моменту достатньо привести тільки один приклад. Так, згідно п.150.1 ст.150 Податкового кодексу платцями можуть включати суму витрат минулих періодів в поточну декларацію. Однак, державна податкова

служба України, попираючи цю норму, направила в адрес місцевих державних податкових органів листом від 08.09.2011 року №24240/7/15-1217 за підписом заступника голови ГНСУ О. Клименка, в якому забороняється включати витрати минулих періодів в поточну декларацію. Місцеві органи державної податкової служби, виконуючи вимоги цього листа, надають на платників податку, вимагаючи виключити з декларації суму витрат минулих періодів. Якщо хтось з платників податку не «сломался» під таким тиском, то працівники податкової служби проводять камеральну перевірку таких декларацій, складають акт. Роздрізані платники податку звертаються за допомогою куди тільки можуть, в тому числі і в суди. В результаті численних звернень платників податку з'явилось два листи - один в адрес Голови комітету Верховної Ради України по питаннях фінансів, банківської діяльності, податкової та митної політики Хомутиннику В.Ю. від Європейської Бізнес Асоціації (від 27.10.2011 року №926/2011/11), а другий - в адрес Прем'єр-міністра України Азарова Н.Я. від Союзу податкових консультантів України (від 26.09.2011 року №725), де детально обґрунтовується незаконність вимог державної податкової служби. В правовій державі, на статус якої претендує Україна, такого бути не повинно. Це підірвує довіру в справедливість, формує негативне ставлення до влади, створює соціальну напругу і ще багато інших негативних небажаних наслідків, аж до настрою і здоров'я великої армії бухгалтерів, керівників підприємств, їх близьких. Це дуже висока ціна за забезпечення надходжень в бюджет.

Результатами роботи в післяреформний період 2011 року податкова служба висловила своє задоволення, о чому свідчать публікації в засобах масової інформації [7].

Податкова система, якою задоволені митці, а не задоволені платники податку не можуть мати високу оцінку. Прийнято позитивно оцінювати таку податкову систему, якою незадоволені ні збирачі податку, ні платники податку. Тому реформована податкова система України і в подальшому потребує реформування.

Оцінюючи в цілому позитивно Податковий кодекс, потрібно визнати, що він не позбавлений недоліків. Неможливо створити раз і назавжди ідеальне податкове законодавство. Тому процес удосконалення податкового законодавства слід розглядати як постійно діючий. При цьому важливо, щоб виконувалось положення підпункту 4.1.9. пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу: «Зміна будь-яких елементів податку і зборів не можуть вноситись пізніше шести місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила і ставки. Податки і збори, їх ставки, податкові пільги не можуть змінюватись на протязі бюджетного року».

Оскільки податкова система формується під впливом різних факторів внутрішнього і зовнішнього характеру, а з часом ці фактори змінюються, то їх зміна обов'язково потребує наступного реформування податкової системи.

Література

1. Закон України «Про систему оподаткування». Відомості Верховної Ради України, 1991р., №39, ст.510 із наступними змінами.
2. Закон України «Про податок на додану вартість». Відомості Верховної Ради України, 1997р., №21, ст. 156 із наступними змінами.
3. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств». Відомості Верховної Ради України, 1995р., №4, ст.28 із наступними змінами.
4. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування,
5. обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», від 02.07.1998 р. №727/98. Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>
6. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податку перед бюджетами та державними цільовими фондами». Відомості Верховної Ради України, 2001р., №10, ст.44 із наступними змінами.
7. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України, 2011р., N 13-14, N 15-16, N 17, ст.112
8. Марков А. «Сложным образом», журнал «Бизнес», №44, 31 октября 2011 г., стр.42-43.

Стаття надійшла до редакції 27.09.2015р.

Рекомендовано до друку д.е.н., проф. Данилюком М.О.