

індивідуальні капітали в єдиній економічній системі дають віддачу, більшу від їх суми при самостійному функціонуванні, яке викликає синергетичний ефект. Дослідники виділяють різні види синергетичного ефекту (табл. 3).

Формування інтегрованої корпоративної структури базується на міцному взаємозв'язку стратегічних цілей та функцій об'єднання, прогнозуванні майбутніх фінансових потоків, врахуванні якісних та кількісних аспектів синергії інтеграційної взаємодії. Синергетичний ефект досягається і інтегратором, і приєднаним підприємством, за рахунок чого показники економічної, соціальної і технологічної ефективності новоствореної організації вищі за суму відповідних показників обох підприємств до інтеграції; місія новоствореної організації не вступає в протиріччя до місії інтегрованих підприємств до об'єднання; відбувається зростання та оптимізація потенціалу підприємств та підвищення рівня їх економічної безпеки.

### Висновки

Економічна інтеграція підприємств у сучасних умовах представлена інтеграційними корпоративними структурами і є однією з важливих тенденцій розвитку економіки. Саме великі структури складають свого роду каркас економічно розвинених країн і світового господарства в цілому, підви-

щують макроекономічне регулювання виробництва, вносять стійкість в економічне співробітництво, забезпечують конкурентоспроможність національної економіки.

Розвиток інтегрованих корпоративних структур дозволить оптимізувати використання нагромаджених фінансових ресурсів й інвестування в найбільш ефективні, пріоритетні проекти, галузі, сфери діяльності, посилити позиції вітчизняних виробників на національному та світовому ринку, підвищити інвестиційну та інноваційну активність в економіці.

### Література

1. Асанова Э.Р. Содержание интегрированных корпоративных структур // Экономика. Т. 20 (59). – 2007. – №1. – С. 3–11.
2. Великий український капітал: взаємовідносини з владою і суспільством / О.Й. Пасхавер, Л.Т. Верховодова, К.М. Агеєва. Центр економічного розвитку. – К.: «Дух і літера», 2007. – 130 с.
3. Точилін В.О., Венгер В.В. Вертикально-інтегровані структури гірничо-металургійного комплексу України: стан та напрями [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: [www.ief.org.ua/Arjiv EP/Tochilin Venger 308.pdf](http://www.ief.org.ua/Arjiv%20EP/Tochilin%20Venger%20308.pdf)
4. [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)
5. Fortune Global 500. URL: Annual ranking of the world's largest corporations. 2011. [http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2010/full\\_list](http://money.cnn.com/magazines/fortune/global500/2010/full_list).

В.І. КОРОТУН,  
к.е.н., с.н.с. пров. наук. співр., Науково-дослідний центр з проблем оподаткування Національного університету ДПС України,  
О.В. ПАНАСЮК,  
ст. викл. кафедри аудиту та економічного аналізу, Національний університет ДПС України

## Альтернативні системи оподаткування: теоретичні засади і практика застосування

*У статті проведено оцінку застосування в національній податковій системі спрощених режимів оподаткування, здійснено аналіз основних новацій Податкового кодексу в даній частині, а також на основі наявного світового досвіду надано пропозиції щодо оптимізації використання в Україні альтернативних систем оподаткування.*

**Ключові слова:** податки, податкова система, спрощена система оподаткування, єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок, фізичні особи-підприємці.

*В статье проведена оценка использования в национальной налоговой системе упрощенных режимов налогообложения, осуществлен анализ основных новаций Налогового кодекса в данной части, а также на основе имеющегося мирового опыта представлены предложения относительно оптимизации использования в Украине не альтернативных систем налогообложения.*

**Ключевые слова:** налоги, налоговая система, упрощенная система налогообложения, единый налог, фиксированный сельскохозяйственный налог, физические лица-предприниматели.

*In the article evaluated application in the national tax system simplified tax regimes, managed analysis of the main innovations of the Tax Code in this meaning, and also on the basis of the worldwide experience given proposes to application optimization of alternatives systems of taxation in Ukraine.*

**Keywords:** taxes, tax system, simplified system of taxation, fixed agricultural tax, individuals and entrepreneurs.

**Постановка проблеми.** Економічна політика держави в цілому та податкова політика зокрема нерозривно пов'язані з фінансовими відносинами між державними інститутами та суб'єктами господарювання – платниками податків. Крім того, в умовах системної економічної кризи, яка спостерігається

в Україні, особливої ваги, крім стимулювання розвитку стратегічних галузей національної економіки, набуває саме питання підтримки розвитку малого та середнього бізнесу.

Із зазначеної проблематики Україна має позитивну практику використання особливих режимів оподаткування для підтримки як пріоритетних видів господарської діяльності, так і безпосередньо окремих груп суб'єктів підприємництва. Саме питання використання спрощених режимів оподаткування було найбільш загостреним при прийнятті Податкового кодексу України (далі – Кодекс) [1], а також викликало масові протести та відповідне вето Президента України. Вказана ситуація призвела до виключення з Кодексу глави, яка визначала правила оподаткування малого бізнесу з використанням єдиного податку, причому одночасно було зупинено і цілий ряд норм щодо окремих процедур адміністрування податків, пов'язаних із суб'єктами підприємництва – платниками єдиного податку. Окремої уваги потребує визначення оптимальних схем оподаткування нових видів підприємницької діяльності, до яких беззаперечно відноситься електронна комерція. Про актуальність даної свідчить виконання науково-дослідної роботи за темою «Економіко-правове регулювання оподаткування електронної комерції».

**Аналіз досліджень та публікацій з проблеми.** Трансформація податкової системи України шляхом кодифікації та відповідного вдосконалення національного податкового законодавства стало предметом цілого ряду наукових досліджень. Зокрема, проблемам реформування податкової системи України присвятили свої наукові праці З.С. Варналій, Т.І. Єфименко, Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, Л.Г. Олейнікова, А.М. Соколовська, Л.Л. Тарангул, К.І. Швабій та ін.

Безпосередньо теоретико-практичним аспектам розвитку альтернативних систем оподаткування в умовах дії Податкового кодексу приділено увагу в наукових розробках В.І. Борейко, В.О. Варениці, Л.П. Коваль, М.І. Небави, С.В. Сарани, М.О. Слатвінської, О.В. Покатаєвої, О.С. Червінської та ін. У даних працях проведено ретроспективний аналіз розвитку малого бізнесу в Україні [11], зроблено оцінку ефективності використання єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку [2, 4–6], визначено основні новації Кодексу щодо застосування альтернативних систем оподаткування [2, 5, 9, 12], запропоновані підходи щодо визначення оптимальної системи оподаткування для окремого представника малого (середнього) бізнесу [2, 9, 11], визначено стратегічні цілі та завдання формування державної політики у сфері малого бізнесу [2, 4, 5] та надано окремі пропозиції щодо подальшої трансформації оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні [2, 4, 9, 11].

Однак прийняті лише у жовтні 2011 року норми щодо застосування спрощеної системи оподаткування залишають не вирішеним цілий ряд проблемних питань. Найбільше це стосується необхідності здійснення змін у податковому адмініструванні, створення умов для збільшення кількісного та якісного складу малого бізнесу (в тому числі стимулювання

розвитку нових видів підприємницької діяльності), а також потребують розроблення науково-практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності застосування альтернативних систем оподаткування.

**Мета статті** полягає в оцінці застосування в національній податковій системі спрощених режимів оподаткування, а також на основі наявного світового досвіду розробка пропозицій щодо оптимізації використання в Україні альтернативних систем оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Наявна в Україні податкова система характеризується низькою ефективністю застосування інструментів впливу на економічні процеси, що є наслідком відсутності стратегічної державної політики в галузі оподаткування. Відомо, що податкова політика, як складова економічної політики, здатна впливати на різні соціально-економічні процеси: обсяги виробництва, темпи інфляції, рівень безробіття і т. ін. При реалізації податкової політики в Україні головна увага приділяється фіскальному напрямку, що викликано необхідністю формування достатніх податкових надходжень до бюджету країни. Однак наявний світовий досвід засвідчує хибність політики надмірного оподаткування національних товаровиробників, а економічно необхідно визначається активна державна регуляторна політика. Зниження регуляторного потенціалу податкової системи України є наслідком перманентного протиріччя – необхідності збалансування рівня реальних доходів бюджету країни із зростаючими соціальними зобов'язаннями [2, с. 123].

Досягнення оптимального рівня оподаткування виконання податковою системою функції регулювання економічних процесів можливе за умови використання всього комплексу методів податкового регулювання, причому структура податкового механізму має відповідати особливостям розвитку національної економіки. В системі податкових інструментів регулювання соціально-економічних процесів важливу роль, крім безпосередньо податкових пільг, відіграє застосування альтернативних систем оподаткування.

У широкому розумінні альтернативна система оподаткування – сукупність таких спрощених режимів оподаткування, як: спрощена система оподаткування, фіксований податок, фіксований сільськогосподарський податок; тобто альтернативними системами оподаткування є сукупність податків та зборів, які справляються до бюджету з окремих груп суб'єктів господарювання (переважно представників малого бізнесу), які введені державою з метою спрощення механізму їхнього справляння, ведення обліку результатів господарської діяльності та формування звітності, а також податкового стимулювання розвитку зазначених суб'єктів підприємництва [3, с. 266]. Саме поняття «альтернативні системи оподаткування» передбачає можливість вибору між двома або більше варіантами оподаткування. Крім того, використання спрощеної системи оподаткування та звітності при визначенні податкових зобов'язань у країнах ОЕСР визначають податковою пільгою на підставі того, що спро-

щена система оподаткування є відхиленням від стандартних умов оподаткування.

Застосування альтернативних систем оподаткування базується на принципах:

- спрощення ведення бізнесу через простоту нарахування та сплати податків;
- зменшення обсягу ведення податкової звітності;
- гармонізації податкового та бухгалтерського обліку;
- зменшення загальних витрат на управлінську складову господарської діяльності [4, с. 24].

Одним із визначальних моментів у застосуванні спрощеної системи оподаткування для малого бізнесу є зменшення часу на «спілкування» з контролюючими органами, а в практичних реаліях – безпосередньо веде до зниження ймовірності виникнення «корупційного» ризику. Саме застосування спрощеної системи оподаткування дало змогу значно спростити порядок нарахування та сплати податків при одночасному скороченні їх переліку, сплату яких здійснює платник на зазначеній системі оподаткування. Крім того, підтримка малого бізнесу через систему оподаткування є одним із способів подолання негативних наслідків фінансово-економічної кризи. У розвинених країнах світу, крім застосування спрощеної системи оподаткування, використовуються і податкові пільги. Зокрема, в США в 2010 році введено в дію норму, яка передбачає податкові канікули з податку на заробітну плату для підприємств малого бізнесу [5, с. 88]. Відмітимо, що найбільш ефективно заходи стимулювання малого бізнесу було реалізовано в Італії, що зумовлено застосуванням пільгових ставок оподаткування, а в Швеції, в тому числі за рахунок використання податкових пільг, частка малого підприємництва у ВВП досягає 57%, а питома вага зайнятих у загальній кількості зайнятих – 60%.

Історично спрощена система оподаткування в Україні була запроваджена у 1998 році відповідним Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва». Введення такої системи оподаткування дозволило забезпечити динамічний розвиток сфери малого підприємництва та номінально стабільні надходження до бюджету України. Крім того, застосування спрощеної системи оподаткування дозволило частково вирішити і одне з найболючіших соціальних питань, яким є питання зайнятості населення.

До основних причин необхідності удосконалення норм застосування спрощеної системи оподаткування розробниками Кодексу називалася необхідність скорочення використання такої системи оподаткування у схемах мінімізації податкових зобов'язань, до яких можна безпосередньо віднести оформлення найманих працівників як фізичних осіб – підприємців, заниження об'єкта оподаткування при сплаті податку на прибуток через включення до валових витрат затрат на отримання різноманітних послуг посередницького характеру від платників на спрощеній системі оподаткування. Через використання спеціального режиму оподаткуван-

ня сільськогосподарських виробників чисельно збільшилася кількість випадків таких платників податків у схемах оптимізації сплати податкових зобов'язань з ПДВ підприємствами інших галузей економіки шляхом переведення їх на афілійовані аграрні підприємства. Також до прийняття Кодексу ще одним наслідком використання фіксованого сільськогосподарського податку було відшкодування ПДВ з бюджету. Причому таке відшкодування отримували не сільськогосподарські виробники, а підприємства – експортери сільськогосподарської сировини.

Крім вирішення вищезазначених питань потребувало включення зі спрощеної системи оподаткування високорентабельних видів діяльності або видів діяльності доходу, від яких є переважно пасивними, зокрема, здійснення зовнішньоекономічної діяльності, реалізації підакцизних товарів, надання в оренду торговельних площ та нежитлових приміщень, продажу предметів мистецтва, предметів колекціонування та антикваріату, окремих видів діяльності, що підлягають ліцензуванню та ін. Також потребувало вирішення і питання удосконалення механізму переходу суб'єктів малого підприємництва від застосування спрощеної системи оподаткування до використання загальних правил оподаткування.

Основними рисами новацій Кодексу щодо спрощеної системи оподаткування стали: проведена диференціація платників єдиного податку; здійснений перехід від оподаткування виручки до оподаткування доходу; врегулювання порядку оподаткування платників у випадку порушення ними законодавчо встановлених обмежень щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; зменшення податкового навантаження на платників за рахунок задекларованого зниження ставок єдиного податку; уніфікація порядку та строків подання податкової звітності та сплати єдиного податку. Однак встановлені в національній валюті обмеження граничного розміру доходу (з метою віднесення до однієї з визначених груп) при визначених ставках податку для першої та другої груп у відсотках до показника мінімальної заробітної плати, в умовах значних інфляційних процесів, вже з початку функціонування нової спрощеної системи вбачаються як один із основних недоліків. За схемою встановлення ставок податку запропонована в Кодексі спрощена система оподаткування поєднує два види раніше використовуваних податків – єдиного та фіксованого зокрема, залишено норму щодо встановлення ставок податку для фізичних осіб органами місцевого самоврядування з відповідною диференціацією залежно від здійснюваного виду підприємницької діяльності. Розмір ставки податку для третьої та четвертої груп платників єдиного податку залежить, як і раніш, від порядку сплати ПДВ – окремо або його включенні до складу єдиного податку (причому номінально розмір ставок зменшено вдвічі).

У загальному вигляді поділ платників єдиного податку на окремі групи здійснено шляхом встановлення відповідних критеріїв: організаційна форма платника (фізична чи юри-

дична особа), граничний річний обсяг доходу та кількість осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку.

Однією з принципово нових норм щодо визначення обмежень для застосування спрощеної системи стала неможливість її застосовувати нерезидентами. Крім того, до таких норм можна віднести і обмеження щодо продажу підакцизованих товарів, у тому числі і платниками, які відповідають критеріям для третьої та четвертої груп (хоча незрозуміло, за яким принципом та якісними ознаками дозволено реалізацію на спрощеній системі оподаткування саме пива).

Позитивним аспектом новацій Кодексу стало чітке визначення (як і по цілому ряду інших податків) дати формування у платника єдиного податку об'єкта оподаткування, причому вказана норма кореспондується з положеннями розділу III Кодексу.

Також до переваг прийнятої спрощеної системи оподаткування слід віднести відсутність норми щодо збільшення ставок єдиного податку при використанні найманої праці, запровадження свідоцтва платника без обмеження терміну дії, подальше спрощення обліку ведення результатів підприємницької діяльності, а також повернення (виходячи з економічного змісту норми можливості працювати платникам єдиного податку з платниками, що знаходяться на загальній системі оподаткування). Саме вимоги щодо обмеження врахування таких операцій для обрахунку об'єкта оподаткування при сплаті податку на прибуток викликало чи не найбільше нарікань наприкінці 2010 року. Відповідно до нової норми пункту 152.3 статті 152 Кодексу платники податку на прибуток мають разом із відповідною податковою декларацією подавати перелік доходів та витрат у розрізі всіх контрагентів – платників єдиного податку. Таким чином, платник податку на прибуток, який здійснює операції з платниками єдиного податку, зобов'язаний до декларацій з податку на прибуток додати перелік усіх таких контрагентів із зазначенням здійснених операцій.

Із набранням чинності Кодексу застосування фіксованого сільськогосподарського податку передбачено як загальнодержавного зі сплатою у першому кварталі 10% нарахованого податку; у другому кварталі – 10%; у третьому кварталі – 50%; четвертому кварталі – 30%. Зазначений порядок сплати дозволяє враховувати сезонність, що є дуже важливим фактором в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств і надає можливість використовувати грошові кошти з більшою ефективністю. Крім того, сільськогосподарські товаровиробники отримали право на самостійний вибір системи оподаткування: загальної чи альтернативної (зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку). Новацією Кодексу є застосування вищих ставок для окремих категорій товаровиробників, зокрема це стосується сільськогосподарських підприємств, які спеціалізуються на виробництві (виросуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті [12, с. 463].

Поряд із цілком новими та прогресивними нормами, впровадженими Кодексом, практичне застосування його положень виявило і цілий ряд проблемних питань. Про зазначені проблеми свідчать і дані про суб'єктів підприємництва – представників малого бізнесу, що пройшли перереєстрацію для здійснення діяльності за новими умовами спрощеної системи оподаткування, а саме відбулося майже 10% скорочення їх загальної кількості. Хоча, можливо, це є наслідком безпосереднього несприйняття основних новацій Кодексу щодо оподаткування малого бізнесу та наявності проблем комунікаційного характеру між контролюючими органами та платниками податків. Багато питань викликало і обмеження переліку видів господарської діяльності, здійснення яких можливе за умови застосування спрощеної системи оподаткування. Крім економічного змісту дана проблема викликана і технічними ускладненнями, які пов'язані з введенням в дію нового класифікатора видів економічної діяльності.

Таким чином, застосування спрощеної системи оподаткування малого бізнесу дає достатньо підстав говорити про позитивний вплив цього режиму оподаткування на сферу малого підприємництва, а також про необхідність напрацювання підходів до подальшої оптимізації його використання в Україні. Крім того, на даному етапі розвитку економіки України саме застосування спрощеної системи є необхідною умовою вирішення цілого ряду соціально-економічних проблем, як то зайнятість населення, розвиток нових видів підприємницької діяльності (в тому числі і електронної комерції), а також підвищення економічної активності господарюючих суб'єктів в Україні. Саме зниження фіскального навантаження на малий бізнес через використання спрощеної системи оподаткування є одним із дієвих способів зниження рівня тінізації національної економіки.

### Висновки

Як засвідчує наявний світовий досвід, до перспективних напрямів стимулювання розвитку малого підприємництва можна віднести і створення стимулів для активізації інвестиційної та інноваційної діяльності суб'єктів малого підприємництва, а також застосування спеціально встановлених диференційованих ставок виходячи з сфер діяльності, активізації розвитку пріоритетних галузей національної економіки, а також створення передумов для створення додаткових робочих місць у депресивних регіонах країни.

До напрямів подальшої трансформації спрощеної системи оподаткування можна віднести застосування єдиного підходу до визначення параметрів обчислення податкових зобов'язань зі сплати єдиного податку через їх щорічну індексацію або прив'язку до одного змінного показника, етапний перегляд граничних параметрів груп платників єдиного податку виходячи з реального соціально-економічного становища країни, забезпечення уточнення переліку видів діяльності, які заборонено здійснювати на спрощеній системі оподаткування та ін.

## Література

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 №2755-VI [Електрон. ресурс] // Офіційний вісник України. – 2010. – №92. – Ст. 3248. – Режим доступу: www.rada.gov.ua
2. Реформування податкової системи України: теорія, методологія, практика: монографія / Ярошенко Ф.О., Мельник П.В., Мряковський А.І. та ін., за заг. ред. М.Я. Азарова. – К.: Міністерство фінансів України, 2011. – 656 с.
3. Слатвінська М.О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування / М.О. Слатвінська // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – №1. – С. 264–271.
4. Покатаєва О.В. Спрощена система оподаткування в контексті Податкового кодексу України / О.В. Покатаєва // Право і безпека. – 2011. – №1 (38). – С. 22–27.
5. Небава Н.І. Тенденції розвитку малого бізнесу в умовах нового Податкового кодексу / Н.І. Небава // Сталий розвиток економіки. – 2011. – №1. – С. 87–89.
6. Сарана С.В. Фіксований податок в контексті спеціальних податкових режимів / С.В. Сарана // Форум права. – 2011. – №3. – С. 692–697.
7. Буряк Н.Б. Шляхи удосконалення спрощеної системи оподаткування в Україні / Н.Б. Буряк, С.В. Лукаш // Інноваційна економіка. – 2011. – №3 (22). – С. 219–222.
8. Колупаєва І. Аналіз податкового навантаження платників єдиного податку / І. Колупаєва // Галицький економічний вісник. – 2011. – №2(31). – С. 130–135.
9. Коваль Л.П. Зміни у спрощеній системі оподаткування та їх вплив на фінансову безпеку малого підприємництва / Л.П. Коваль // Науковий вісник НЛТУ. – 2012. – Вип. 22.1. – С. 244–250.
10. Макаров В.В. Єдиний податок: умови використання і перспективи розвитку / В.В. Макаров, Пилипенко Н.М. // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – №2. – С. 121–124.
11. Борейко В.І. Пільгове оподаткування малого бізнесу в Україні: ретроспектива та перспективи / В.І. Борейко // Вісник економічної науки України. – 2011. – №2. – С. 21–24.
12. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М.Я. Азарова]. – К.: Міністерство фінансів України, 2010, Т. 3. – 516 с.

О.О. КОМАХА,

Міністерство економічного розвитку і торгівлі України

## Проблеми регулювання розвитку малого та середнього бізнесу: досвід Японії та уроки для України

*У статті розглядаються питання регулювання розвитку та підтримки малого та середнього бізнесу в Японії з позиції можливості використання цього досвіду для України.*

**Ключові слова:** малий, середній бізнес, регулювання.

*В статье рассматриваются вопросы регулирования развития и поддержки малого и среднего бизнеса в Японии с позиции возможностей использования этого опыта в Украине.*

**Ключевые слова:** малый, средний бизнес, регулирование.

*In the article are considered issues of regulation of development and support of small-scale and middle-scale business in Japan as to possibility to use this experience in Ukraine.*

**Keywords:** small-scale business, middle-scale business, regulation

**Постановка проблеми.** Розвиток малого та середнього бізнесу є одним із важливих напрямів економічної політики в Україні. Роль малих та середніх підприємств у забезпеченні конкурентного середовища, гнучкості економіки, зайнятості

та рішенні соціальних проблем визначена однією з найважливіших у становленні ринкової економіці. Досвід останніх років розвитку підприємництва свідчить про значне збільшення чисельності суб'єктів малого та середнього підприємництва та частки відповідних підприємств у загальній кількості суб'єктів господарської діяльності. Завдяки цьому можна стверджувати, що в Україні розвивається конкурентне середовище, яке є невід'ємним елементом ринкового механізму. Але рівень розвитку малого та середнього підприємництва не можна оцінювати тільки на основі збільшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності. Як показує практика, ефективність державної підтримки малого та середнього підприємництва виявилася низькою. Витрачені зусилля не виправдували себе, а малий бізнес так і не перейшов на більш вищу ступень свого розвитку. З цих позицій достатньо цікавим та корисним є досвід такої розвинутої країни, як Японія, яка у своєму розвитку пройшла значний шлях у сфері розвитку малого та середнього бізнесу.

Слід зазначити, що в Японії сформувалася розвинена система державної підтримки, що постійно вдосконалюється. У цілому японська модель функціонування й розвитку малого та середнього бізнесу може вважатися майже зразковою,