

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 неналежність 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-XIV, зі змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс] / від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – 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 20.09.2015р.  
Рекомендовано до друку д.е.н., проф. **Лапко О.О.**

УДК 336.2.001.73 (477)

## **СТАНОВЛЕНИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ УКРАИНЫ**

***В. К. Орлова, С. М. Кафка***

*ИФНТУНГ, ул. Карпатская, 15, г. Ивано-Франковск, Украина, 76019, e-mail: oa@nung.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.

**Анотація.** Україна відсвяткувала двадцять чотири роки своєї Незалежності. На протязі 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 серьезные 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 требуют 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., Калюжный В., Крысоватый А. И., Ловинская Л. Г., Майбутов 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.

**Изложения 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 изменений 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 вывоза 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 «Про создание 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. Заплачено авансом за товары поставщику.

Принцип первого события нанес большой ущерб предприятиям. И тут надо сказать про два момента. 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. Вторым моментом 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, нереализованной 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 контролирующих 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 хмелеводство;
- 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 задекларированы 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 взыскания 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 устанавливают органы местного самоуправления в разрезе видов деятельности.

- вторая группа - тоже физические лица-предприниматели. Они могут оказывать услуги, в том числе и бытовые, не только населению, но и предпринимателям - плательщикам единого налога. Могут заниматься производством и торговлей, деятельностью в сфере ресторанного бизнеса. Они могут нанимать работников до 10 человек. Их годовой доход не должен превышать 1000000 гривен. Они обязаны вести книгу учёта доходов. Единый налог для них установлен от 2% до 20% от размера минимальной заработной платы в месяц. Конкретный размер налога также устанавливают органы местного самоуправления.

- третья группа - тоже физические лица-предприниматели. Они могут заниматься торговлей, производством, посреднической деятельностью, оказывать услуги, использовать наёмный труд (до 20 человек). Их годовой доход не должен превышать 3000000 гривен. У таких предпринимателей единый налог устанавливается не в процентах от минимальной заработной платы, а зависит от выручки (дохода). Причём, эта группа предпринимателей, если её доход за 12 месяцев достигнет суммарно 300000 гривен, они должны стать плательщиками налога на добавленную стоимость. В связи с этим для них установлено две ставки единого налога:

- 5% от дохода - для неплательщиков НДС;
- 3% от дохода - для плательщиков НДС. Представители этой группы должны вести книгу учёта доходов,
- если они не плательщики НДС, а если плательщики НДС, то ведут книгу учёта доходов и затрат.

- четвёртая группа - юридические лица. Среднесписочная численность наёмных работников у них не должна превышать 50 человек, а годовой доход - до 5000000 гривен. Представители этой группы тоже могут быть плательщиками НДС и тогда единый налог они платят в размере 3% от дохода, а если не плательщики НДС - то 5%. Они обязаны вести упрощённый бухгалтерский учёт.

Не могут быть плательщиками единого налога ни физлица, ни юрлица, если они занимаются следующими видами деятельности:

- организация и проведение азартных игр;
- обмен валюты;
- производство, экспорт, импорт, продажа подакцизных товаров (кроме розничной торговли пивом и столовыми винами, но это распространяется только на физлиц-предпринимателей);
- добыча, производство, реализация драгоценных металлов и камней;
- добыча, реализация полезных ископаемых;
- посредничество в сфере финансов;
- деятельность по управлению предприятиями;
- представление почтовых услуг и услуг связи;
- продажа предметов искусства, антиквариата;
- организация и проведение гастрольных мероприятий. Кодексом предусмотрено ряд ограничений, однако уже не для всех

- представителей мелкого бизнеса, а отдельно для юридических и физических лиц.

Безусловно, упрощённая система налогообложения во всех отношениях удобна для небольшого бизнеса: щадящие налоговые ставки, упрощённый учёт, отчётность (декларация) подаётся один раз в год первой группой предпринимателей, а остальными- ежеквартально. Всё это можно расценить как одно из важнейших направлений, обеспечивающих устойчивую жизнедеятельность мелкого бизнеса.

Однако и реформа 2011 года, как и предыдущие, хорошо прописанная в Налоговом кодексе, на практике часто искажаются не только местными налоговыми органами, а политикой, которую проводит государственная налоговая служба Украины.

Прежде всего, нарушается принцип равенства налогоплательщиков перед законом. Факты такого рода нарушения скрыть невозможно. Они становятся достоянием широких масс в результате того, что в налоговых органах работают тоже люди, которых возмущает такая несправедливость и они делятся своими мыслями с близкими. Интернет и средства массовой информации делают своё дело. Такие нарушения в условиях коррупции имеют благодатную почву.

На практике часто нарушается принцип стабильности: изменения, влияющие на величину налогов, вносятся не только «не раньше как за шесть месяцев до начала нового бюджетного периода» (п.п. 4.1.9 п.4.1 ст.4 Кодекса), а иногда даже задним числом.

Лишь задекларированным подпунктом 4.1.4 пункта 4.1 ст.4 Кодекса остаётся принцип презумпции правомочности решений налогоплательщика в случаи, когда отдельные нормы закона и подзаконных актов допускают неоднозначную трактовку тех или иных требований.

Незаконные требования со стороны государственной налоговой службы иногда приводят к социальному напряжению в стране. Для демонстрации этого момента достаточно привести только один пример. Так, согласно п.150.1 ст.150 Налогового кодекса плательщики могут включать

сумму убытков прошлых периодов в текущую декларацию. Однако, государственная налоговая служба Украины, попирая эту норму, направила в адрес местных государственных налоговых органов письмо от 08.09.2011 года №24240/7/15-1217 за подписью заместителя председателя ГНСУ О. Клименка, в котором запрещается включать убытки прошлых периодов в текущую декларацию. Местные органы государственной налоговой службы, выполняя требования этого письма, давят на налогоплательщиков, требуя исключить из декларации сумму убытков прошлых периодов. Если кто-то из налогоплательщиков не «сломался» под таким давлением, то работники налоговой службы проводят камеральную проверку таких деклараций, составляют акт. Возмущённые налогоплательщики обращаются за помощью куда только могут, в том числе и в суды. В результате многочисленных обращений налогоплательщиков появилось два письма - одно в адрес Председателя комитета Верховного Совета Украины по вопросам финансов, банковской деятельности, налоговой и таможенной политики Хомутиннику В.Ю. от Европейской Бизнес Ассоциации (от 27.10.2011 года №926/2011/11), а второе - в адрес Премьер-министра Украины Азарова Н.Я. от Союза налоговых консультантов Украины (от 26.09.2011 года №725), где детально обосновывается незаконность требований государственной налоговой службы. В правовом государстве, на статус которого претендует Украина, такого быть не должно. Это подрывает веру в справедливость, формирует негативное отношение к власти, создаётся социальная напряжённость и ещё много других негативных нежелательных последствий, вплоть до настроения и здоровья большой армии бухгалтеров, руководителей предприятий, их близких. Это очень высокая цена за обеспечение поступлений в бюджет.

**Результатами работы** в после реформенный период 2011 года налоговая служба выразила своё удовлетворение, о чём свидетельствует публикации в средствах массовой информации [7].

Налоговая система, которой довольны мытари, а не довольны налогоплательщики не может иметь высокую оценку. Принято положительно оценивать такую налоговую систему, которой недовольны ни сборщики налогов, ни плательщики. Поэтому реформированная налоговая система Украины и в дальнейшем нуждается в реформировании.

Оценивая в целом положительно Налоговый кодекс, нужно признать, что он не лишен недостатков. Невозможно создать раз и навсегда совершенное налоговое законодательство. Поэтому процесс совершенствования налогового законодательства следует рассматривать как постоянно действующий. При этом важно, чтоб выполнялось положение подпункта 4.1.9. пункта 4.1 статьи 4 Налогового кодекса: “Изменение любых элементов налогов и сборов не могут вноситься позднее шести месяцев до начала нового бюджетного периода, в котором будут действовать новые правила и ставки. Налоги и сборы, их ставки, налоговые льготы не могут изменяться на протяжении бюджетного года”.

Поскольку налоговая система формируется под влиянием различных факторов внутреннего и внешнего характера, а с течением времени эти факторы изменяются, то их изменение непременно потребует очередного реформирования налоговой системы.

#### Литература

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. bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98
7. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Відомості Верховної Ради України, 2001р., №10, ст.44 із наступними змінами.
8. Податковий кодекс України. Відомості Верховної Ради України, 2011р., N 13-14, N 15-16, N 17, ст.112
9. 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.