

УДК 336.2: 338.2
ББК 65.05

Борейко В.І.

ОПОДАТКУВАННЯ ВЕЛИКОГО ТА МАЛОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ

Національний університет водного господарства та природокористування,
Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України,
кафедра фінансів і економіки природокористування,
33028, м. Рівне, вул. Соборна, 11,
тел.: 0362235169, 0672500012,
e-mail: vib28@mail.ru

Анотація. У статті досліджено тенденції в зміні системи оподаткування та податкового навантаження на великий і малий бізнес в Україні, розкрито їх вплив на підприємницьку діяльність і соціально-економічний розвиток країни, запропоновано шляхи вдосконалення вітчизняного податкового законодавства.

Ключові слова: податкове навантаження, велике підприємство, малий бізнес, соціально-економічний розвиток.

Annotation. In the article trends in change of the tax system and the tax burden on the large and small business in Ukraine are investigated, their impact on activities the business and socio-economic development country are reveals, ways of improving domestic tax laws are proposed.

Key words: tax burden, large enterprise, small business, social and economic development.

Вступ. Забезпечення сталого динамічного соціально-економічного розвитку країни, збільшення зайнятості та зростання добробуту її громадян є основним завданням будь-якої держави. Але для реалізації цієї мети в сучасних ринкових умовах господарювання необхідно створити таке економічне середовище для функціонування великих, середніх і малих підприємств, а також роботи кожного громадянина, за яких вони б отримали стимули для ініціативної, високопродуктивної та ефективної праці.

Важливе місце у формуванні такого середовища займає податкова система країни. При цьому, визначаючи рівень податкового навантаження на суб'єктів господарювання, законодавцям потрібно враховувати, що оптимальна структура національного господарства передбачає взаємне функціонування великого та малого бізнесу. Економічні інтереси великих підприємств спонукають їх відмовлятися від окремих видів діяльності та дрібних виробництв, які для них є неефективними. У цьому разі функції з виробництва неефективної для великого бізнесу продукції, здійснення торговельних операцій та надання різноманітних послуг як населенню, так і тому ж великому бізнесу беруть на себе малі підприємства. Крім того, слід враховувати, що підприємницька діяльність досить часто є першим робочим місцем для випускників вищих та середніх навчальних закладів і, відповідно, можливістю набути ними практичного досвіду з орієнтування в ринковій економіці й управління трудовими колективами.

Тому питання побудови оптимальної системи оподаткування в Україні постійно знаходиться в полі зору провідних вітчизняних науковців, серед яких слід виділити роботи О.Амоші, В.Вишневського, В.Гейця, І.Луїної, І.Лютого, В.Мельника, В.Опаріна, А.Соколовської, І.Чугунова, В.Щербака та ін. Причому в роботах більшості вчених відмічаються недосконалість податків, які справляються в Україні, складність у їх адмініструванні, негативний вплив на розвиток національної економіки та неконкурентоспроможність української продукції на міжнародних ринках.

Так, І.Лютий та В.Тропіна зазначають: "... підвищення ставок податків збільшує частку непродуктивних затрат товаровиробника, наслідком чого, залежно від стану конкурентного середовища та еластичності попиту, можуть бути або підвищення цін продажу, або зменшення чистого прибутку. І в першому, і в другому випадках результатом стане зниження конкурентоспроможності суб'єкта господарювання" [1, с.21].

Цієї ж думки дотримується А.Соколовська: "Найвищі темпи приросту ВВП (валового внутрішнього продукту. – Авт.) мають місце в країнах четвертої групи, з найнижчим податковим коефіцієнтом (відповідно, найменшим податковим навантаженням, що є наслідком низьких ставок за всіма основними податками) і показником ВВП на одного жителя" [2, с.73].

Слід зазначити, що як реакція на такі погляди вчених стало запровадження в новому Податковому кодексі України, який прийнятий у грудні 2010 року, норми, відповідно до якої ставки податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств поступово знижуються. Однак ці податки сплачують платники, які знаходяться на загальній системі оподаткування. Що стосується оподаткування суб'єктів малого підприємництва, то на них податкове навантаження в останнє десятиліття постійно зростає. Саме відмінність у державному підході до оподаткування великого та малого бізнесу визначила актуальність цього дослідження.

Постановка завдання. Відповідно до вищезазначеного, метою статті є дослідження тенденцій у формуванні та розвитку вітчизняної системи оподаткування великого та малого бізнесу, виявлення причин, які гальмують соціально-економічний розвиток країни, і розроблення пропозицій для вдосконалення податкового законодавства України.

Виходячи з мети дослідження, у роботі передбачається вирішити такі завдання:

- дослідити тенденції в зміні податкового навантаження в Україні за останні десять років та їх вплив на функціонування суб'єктів господарювання;
- оцінити зміни, що вносяться до податкового законодавства в частині оподаткування малих підприємств, які сплачують єдиний податок, і зіставити рівень податкового навантаження на великий і малий бізнес;
- запропонувати шляхи вдосконалення податкового законодавства України для забезпечення динамічного розвитку національної економіки.

Результати. Проблеми визначення оптимального рівня податкового навантаження турбують Україну з перших років після здобуття незалежності. Після розпаду в 1991 році Радянського Союзу й руйнування взаємозв'язків між вітчизняними підприємствами та їх колишніми партнерами, які опинилися в різних незалежних країнах, надходження до Зведеного бюджету України різко знизилися. За таких умов законодавці змушені були значно збільшити ставки основних податків. Так, наприклад, у 1992–1994 роках ставка податку на додану вартість (ПДВ) в Україні складала 28% і була одною з найбільших у світі. Водночас на початку дев'яностих років ХХ століття в Україні різко зросла сумарна ставка соціальних відрахувань. Якщо в 1982–1990 роках норматив соціальних відрахувань не перевищував 14% від фонду оплати праці [3, с.77–78], то вже в 1991 році він зріс до 37% [4, с.51].

Однак це не покращило, а, навпаки, погіршило економічну ситуацію в країні. Тому, усвідомлюючи, що при такому податковому навантаженні (понад 50% у 1992–1994 роках) підприємствам не забезпечити відродження обсягів виробництва, інтегральним показником якого є валовий внутрішній продукт, вітчизняні законодавці поступово знизили відсотки нарахувань на зарплату із 42,5 до 37,0%; ПДВ – з 28 до 20%; податку на прибуток підприємств – з 30 до 25% [5, с.229].

Зниження податкового навантаження на суб'єктів господарювання сприяло динамічному соціально-економічному розвитку України у 2000–2007 роках, однак цього ви-

явилося недостатньо для запобігання рецензії у 2008–2009 кризових роках і забезпечення стабільного розвитку національної економіки в післякризовий період. Тому у 2010 році, приймаючи новий Податковий кодекс України, законодавці передбачили зниження ставок ПДВ і поступове зниження ставки податку на прибуток підприємств з 1 січня 2014 року відповідно до 17 та 16% [6, с.485, 494].

Це, без сумніву, прогресивні норми. Проте ними можуть скористатися тільки суб'єкти господарювання, які працюють на загальній системі оподаткування, а це, як правило, великі підприємства. Що стосується оподаткування малих підприємств, то, як показує аналіз, податкове навантаження на них в останнє десятиліття постійно зростає.

Розвиток малого бізнесу має свою специфіку, тому для його стимулювання 3 липня 1998 року був прийнятий Указ Президента України № 727/98 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [7]. Однак він не був позитивно сприйнятий малим бізнесом, тому 28.06.1999 року був прийнятий Указ Президента України № 746/99 “Про внесення змін до Указу Президента від 3 липня 1998 року № 727/98 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [8], яким Указ Президента України викладався в новій редакції.

Цим Указом запроваджувалася спрощена система оподаткування малих підприємств, відповідно до якої для суб'єктів малого підприємництва встановлювалися дві ставки єдиного податку – 6% (для платників ПДВ) і 10% (для неплатників ПДВ) від обсягу реалізованої продукції. Натомість вони звільнялися від сплати інших 15 податків і зборів.

Зазначений Указ сприяв розвитку малих підприємств, проте з 2004 року податкове навантаження на представників малого бізнесу почало зростати. Так, після прийняття нової редакції Закону України “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування” [9] на них було поширено обов'язковість сплати внесків до Пенсійного фонду, що збільшило податкове та соціальне навантаження на малий бізнес в 1,5 раза.

З 01.01.2011 року після набрання чинності Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 року № 2464-VI [10] загальний розмір соціальних відрахувань для всіх юридичних осіб, у тому числі для тих, що сплачують єдиний податок, зріс до 36,76–49,7% від фонду оплати праці, залежно від класу професійного ризику виробництв.

За оцінками спеціалістів, після прийняття Закону № 2464-VI податкове навантаження на малі підприємства зросло порівняно з Указом Президента України № 746/99 в 1,5–2 рази. Як наслідок, економічний розвиток малих підприємств в Україні загальмувався. Так, наприклад, кількість малих підприємств на 10 тис. наявного населення зменшилася із 75 у 2009 році до 63 у 2010 році, або на 16% тільки за один рік [11].

Суперечливість пропонуєних норм не дозволила законодавцям України внести положення спрощеної системи оподаткування до нового Податкового кодексу України [6]. Проте Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” [12] у листопаді 2011 року, по суті, було збережено існуючий порядок оподаткування малих підприємств. Хоча цим Законом ставки єдиного податку були знижені до 3 та 5%, відповідно, для платників і неплатників ПДВ, але збереження для суб'єктів малого бізнесу обов'язків сплачувати єдиний соціальний внесок на загальних підставах залишило для них податкове навантаження незмінним.

Вважаючи, що наведені вище положення про оподаткування малого бізнесу є прогресивними, у липні 2012 року законодавці прийняли Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо Державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні” [13], яким розширили обсяг реалі-

зації продукції малими підприємствами до 20 млн грн. Однак такі підприємства повинні сплачувати єдиний податок за ставками 7 та 10% від обсягу реалізованої продукції, відповідно, платники та неплатники ПДВ.

Крім того, слід зазначити, що коли Указом Президента України № 746/99 передбачалося, що платники єдиного податку не сплачують 15 інших податків і зборів, то Законом України № 5083-VI їх кількість зменшена до 4 (податок на прибуток підприємств, земельний податок, збір за проведення деяких видів підприємницької діяльності, збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства). Проте оскільки два останніх збори та єдиний податок не складають значних сум, то, для порівняння податкового навантаження на великий і малий бізнес, при розрахунку середнього показника податкового навантаження в Україні використовуємо суми сплаченого підприємствами ПДВ, податку на прибуток підприємств і земельного податку. При цьому, роблячи висновки, будемо враховувати, що запровадження спрощеної системи оподаткування малого бізнесу обґрунтовувалося необхідністю зниження на них податкового навантаження.

Зіставлення податкового навантаження в Україні на всіх суб'єктів господарювання та цього ж показника для малого бізнесу показує, що у 2004–2005 роках (після розповсюдження загального порядку сплати страхових внесків до Пенсійного фонду України на малі підприємства) податкове навантаження на малі підприємства (близько 5,8%) перевищувало середньоукраїнський показник. У 2006–2009 та 2011 роках середнє податкове навантаження в Україні перевищувало аналогічний показник для малого бізнесу на 2–15%. Однак у 2010 році знову малий бізнес у частині податкового навантаження виявився в гіршій ситуації, ніж великі підприємства. Причому можна зробити висновок, що податки, які сплачують платники, що знаходяться на загальній системі оподаткування, є більш еластичними від єдиного податку. Це підтверджується зниженням податкового навантаження від податку на додану вартість, податку на прибуток підприємств та земельного податку у 2009–2010 роках (табл. 1).

Таблиця 1

Розрахунок податкового навантаження на суб'єктів господарювання в Україні у 2002–2011 роках*

Показники	Роки									
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Випуск продукції, млрд грн	529	631	842	1 049	1 252	1 651	2 196	2 073	2 517	3 065
Надходження до бюджету України від трьох податків, млрд грн	24,7	27,8	35,2	60,0	79,7	97,7	146,7	126,0	136,2	195,5
У т. ч. від:										
- податку на додану вартість	13,5	12,6	16,7	33,8	50,4	59,4	92,1	84,6	86,3	130,1
- податку на прибуток підприємств	9,4	13,2	16,2	23,5	26,2	34,4	47,9	33,0	40,4	54,7
- плати за землю	1,8	2,0	2,3	2,7	3,1	3,9	6,7	8,4	9,5	10,7
Податкове навантаження на суб'єктів господарювання від трьох податків, %	4,67	4,41	4,18	5,72	6,37	5,92	6,68	6,08	5,41	6,38
У т. ч. від:										
- податку на додану вартість	2,55	2,00	1,98	3,22	4,03	3,60	4,19	4,08	3,43	4,24
- податку на прибуток підприємств	1,78	2,09	1,92	2,24	2,09	2,08	2,18	1,59	1,61	1,78
- плати за землю	0,34	0,32	0,27	0,26	0,25	0,24	0,31	0,41	0,38	0,35

* Розраховано автором за даними Державного комітету статистики України [11].

Проте навіть у 2008 році, коли середнє податкове навантаження в Україні від податків, які сплачували суб'єкти господарювання, складало 6,68%, воно значно поступалося тому податковому навантаженню, яке передбачили для малого бізнесу ініціатори Закону № 5083-VI (10%). Отже, декларуючи зниження податкового навантаження на малі підприємства, на практиці в Україні запроваджені норми, відповідно до яких в окремих випадках податкове навантаження на малий бізнес буде на 30–35% більшим, ніж у середньому по країні. Тому не випадково в останні 2–3 роки кількість малих підприємств в Україні зменшується.

Загальновідомо, наскільки складні в адмініструванні в нашій країні податок на додану вартість і податок на прибуток підприємств та яка армія працівників Державної податкової служби України потрібна для контролю за їх сплатою. Тому вважаємо за доцільне скасувати ці два податки та за аналогією з оподаткуванням малого бізнесу запровадити для всіх вітчизняних суб'єктів господарювання єдиний податок. При цьому при ставці 7%, а не 10%, як це сьогодні запроваджено для представників малого бізнесу з обсягом реалізації до 20 млн грн, доходи Зведеного бюджету України у 2005–2011 роках були б на 10–40% більшими. За таких умов, при збереженні податкового навантаження на малий бізнес у розмірі 5% він дійсно отримає реальні стимули для свого розвитку.

Висновки. Узагальнюючи вищепроведені дослідження, можна зробити висновок, що сучасна податкова політика в нашій країні спрямована на зниження податкового навантаження на великі підприємства та збільшення його на малий бізнес, чим ускладнюється розвиток як одних, так й інших і зменшуються надходження до Зведеного бюджету України.

Тому для спрощення вітчизняної системи оподаткування і створення сприятливих умов для динамічного соціально-економічного розвитку країни пропонується скасувати податок на додану вартість і податок на прибуток підприємств та, за аналогією з оподаткуванням малого бізнесу, запровадити замість них для всіх суб'єктів господарювання єдиний податок від обсягу реалізованих товарів, робіт і послуг за ставкою 7%. Це дозволить зменшити кількість працівників Державної податкової служби України, які забезпечують адміністрування податкових надходжень до Зведеного бюджету країни, надати пільги для розвитку малих підприємств і створити сприятливе середовище для динамічного розвитку національної економіки в цілому.

1. Лютий І. Концепція реформування податкової системи України та конкурентоспроможність національної економіки / І. Лютий, В. Тропіна // Економіка України. – 2007. – № 8. – С. 19–27.
2. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2006. – № 9. – С. 65–81.
3. Постановление Совета Министров СССР от 23.01.1980 г. № 54 “О тарифах взносов на государственное социальное страхование по профессиональным союзам” // Собрание постановлений правительства СССР. – М. : Юрид. л-ра, 2004. – № 4.
4. Закон СССР “О пенсионном обеспечении граждан в СССР” от 15.05.1990 г. // Социальное обеспечение. – 1990. – № 8.
5. Борейко В. І. Державне регулювання соціально-економічного розвитку: теорія, методологія, проблеми : монографія / В. І. Борейко. – Рівне : НУВГП, 2008. – 379 с.
6. Податковий кодекс України. – Вінниця : ТОВ “Поліграф-сервіс”, 2010. – 512 с.
7. Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 3 липня 1998 року № 727/98.
8. Указ Президента України “Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 28.06.1999 року” № 746/99.
9. Закон України “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.2003 року № 1058-IV.

10. Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 року № 2464-VI.
11. Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
12. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 року № 4014-VI.
13. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо Державної податкової служби та у зв’язку з проведенням адміністративної реформи в Україні” від 05.07.2012 року № 5083-VI.

Рецензенти:

Левицька С.О. – доктор економічних наук, професор, перший проректор Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне;

Кузнєцова Т.В. – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри економіки підприємства Національного університету водного господарства та природокористування, м. Рівне.

УДК 336.25.6

ББК 65.2

Тимченко О.М.

**ТЕОРЕТИЧНА ТА ПРАГМАТИЧНА РОЗБАЛАНСОВАНІСТЬ
УПРАВЛІННЯ ПОДАТКОВИМ БОРГОМ В УКРАЇНІ**

ДВНЗ “Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана”,
Міністерство освіти і науки,
молоді та спорту України,
кафедра фінансів,
03680, Київ, просп. Перемоги, 57/1,
тел.: 0666927212,
e-mail: timel@hotbox.ru

Анотація. На основі наукових підходів до трактування сутності управління розкрито зміст, функціональні характеристики та складові управління податковим боргом. Виявлено невідповідність прагматики теоретичним засадам управління податковим боргом.

Ключові слова: податки, податковий борг, адміністрування податків, управління податковим боргом.

Annotation. Proceeding from the scientific approaches to the interpretation of the main points of management the article reveals the essence, functional characteristics and component parts of the tax debt management. It although shows the discrepancy between pragmatics and theoretical foundations of the tax debt management.

Key words: tax, tax debt, tax administration, tax debt management.

Вступ. Ефективність будь-яких управлінських дій залежить від правильної постановки цілей і завдань, урахування закономірностей та властивостей, притаманних об’єкту управління, обґрунтованого вибору методів та технологій, організації самого процесу через визначення й дотримання послідовності здійснюваних заходів і встановлення відповідальності осіб, що беруть участь у цьому процесі. Тільки системний підхід в управлінні дає змогу досягти бажаного результату. Якщо ж, незважаючи на зусилля суб’єктів управління, ситуація тривалий час не змінюється на краще, то це свідчить не лише про допущені технічні помилки. Можливо, порушується системність, не дотримуються правила й умови, які є визначальними та обов’язковими для досягнення поставленої мети.