

УДК 330. 338. 346

Сухарська І. Я.,*аспірант кафедри економічної теорії та маркетингу Львівського національного університету імені Івана Франка*

ВПЛИВ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ НА ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА

У статті розглянуто вплив окремих аспектів чинної системи оподаткування на формування сутнісних ознак інституту підприємництва в Україні. Проаналізовано можливі наслідки змін податкового законодавства для динаміки підприємницьких процесів, зокрема малого підприємництва як одного із визначальних елементів інституту підприємництва.

Ключові слова: *податок, оподаткування, інститут підприємництва, мале підприємництво.*

В статье рассмотрено влияние отдельных аспектов действующей системы налогообложения на формирование существенных признаков института предпринимательства в Украине. Проанализированы возможные последствия изменений налогового законодательства для динамики предпринимательских процессов, в частности малого предпринимательства как одного из определяющих элементов института предпринимательства.

Ключевые слова: *налог, налогообложение, институт предпринимательства, малое предпринимательство.*

The article covers the issues of current tax system's influence on the essential characteristics of institution of entrepreneurship in Ukraine. The possible consequences of tax legislation changes for entrepreneurial process are considered, in particular small-scale entrepreneurship tax regulations as one of significant elements of institution of entrepreneurship.

Key words: *tax, taxation, institution of entrepreneurship, small entrepreneurship.*

Постановка проблеми. Постійний пошук шляхів підвищення ефективності функціонування вітчизняної господарської системи зумовлює необхідність всебічного аналізу підприємництва, яке традиційно вважають рушійною силою економічного розвитку та зростання. Підприємництво виявляється у багатьох видах, типах і формах, однак не всі з них мають продуктивне спрямування. Співвідношення різних видів підприємництва визначає характер впливу підприємницької діяльності на економічний

розвиток. Домінування окремих форм підприємництва визначається інституційною структурою суспільства, взаємодія елементів якої утворює складний та багатогранний інститут підприємництва. Останній виявляється як сукупність форматів підприємницької поведінки, які прийняті, схвалені та використовуються у суспільстві. Одним із найбільш вагомих чинників, які визначають структуру та особливості інституту підприємництва, є податкова політика держави.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Визначенню місця оподаткування в економічній системі України та його ролі в її розвитку присвячено велику кількість досліджень. Більшість з них здійснено за допомогою неокласичного інструментарію. Однак окремі праці присвячено інституційному аналізу податків на пострадянському просторі або їх певних аспектів. Серед них дослідження таких вчених, як С. Антоненко, Б. Бурлуцький, В. Вишневська, Л. Гацька, В. Ляшенко, Т. Меркулова, В. Полтерович, В. Радаєв.

Мета і завдання дослідження. Заходи податкової політики мають безпосередній вплив на підприємницькі процеси і можуть як стримувати, так і сприяти їхньому розвитку. Особливе значення для стимулювання розвитку підприємництва має не лише обсяг податкового навантаження, але й спосіб організації взаємодії держави і платника податків у сучасних умовах. Тому метою дослідження є з'ясування впливу оподаткування на інститут підприємництва і визначення наслідків запланованих змін податкової системи.

Виклад основного матеріалу. Сьогодні в Україні формальний елемент інституту оподаткування має складну структуру. Правові норми, що стосуються нарахування та сплати податків і зборів, викладено у великій кількості законодавчих актів, які регулюють не лише питання оподаткування. Очевидно, що всі норми щодо оподаткування не можуть стосуватися одного суб'єкта підприємства, проте для розроблення оптимальної податкової стратегії згаданому суб'єктові доводиться мати справу майже з усіма нормативно-правовими актами. Така необхідність виникає через те, що велику кількість базових термінів і стандартних процедур описано в різних документах, тому підприємець вимушений співпрацювати із фахівцями з оподаткування. Така ситуація спричиняє два важливі наслідки. Перший полягає у тому, що складність податкового законодавства, велика кількість податків та зборів стимулюють тенденцію до тінізації економіки. При цьому приховування та ухиляння від сплати податків може мати як умисний, так і ненавмисний характер [3, с. 67]. Другий наслідок виявляється у збільшенні кількості осіб, які свої підприємницькі здібності застосовують не для виробництва, а для надання послуг із оптимізації податкових зобов'язань іншим суб'єктам господарювання. Звичайно, зростання числа юристів, податкових та фінансових консультантів не може вважатися цілком негативною тенденцією. Однак, якщо їхня діяльність

спрямована на розроблення схем ухилення від сплати податків, уникнення наслідків тіньової діяльності, то можна говорити про розростання класу непродуктивних підприємців, які отримують прибуток за рахунок перерозподілу ренти.

Суттєвим покращенням ситуації із податковим законодавством має стати прийняття єдиного Податкового кодексу. Кодифікація є одним із способів систематизації норм права, яка полягає у приведенні сукупності норм різних регуляторних документів у взаємну відповідність та об'єднання цих норм в один нормативно-правовий акт. У парламенті Україні тривалий час проводиться робота з кодифікації податкового права; результатами її є проекти Податкового кодексу України.

Окрім суто технічних прогалин, у текстах проектів закону можна простежити тенденції зміни підходів до побудови моделі взаємодії держави і платника податків. У одному із варіантів проекту [7] чітко простежувалося прагнення до посилення ролі держави та контролюючих органів у взаємодії з суб'єктами оподаткування. За висновками фахівців, новий кодекс впровадив би низку регуляторних принципів, що можуть стати підставою до звуження прав платників податків [1]. Зокрема до обмежень прав суб'єктів оподаткування зараховували розширений перелік можливих підстав для здійснення перевірок органами податкового контролю; відсутність принципу погодження податкового зобов'язання, яке здійснюється автоматично за відсутності оскарження суми зобов'язання [1]. Крім того, повноваження органів податкового контролю розширювалися за рахунок сумнівних формулювань щодо ієрархії норм податкового законодавства та принципів до розв'язання конфлікту норм. Так, пріоритет надавався нормам Податкового та Митного кодексів, тоді як чинним законодавством передбачено застосування тих норм, які діють на користь платника податків.

У другому варіанті проекту Податкового кодексу [8] передбачено презумпцію правомірності рішень платника податків, у разі існування колізії правових норм, та принцип узгодженості розміру податкового зобов'язання при застосуванні судового порядку його узгодження. Важливою зміною є заміна норм, які передбачали встановлення ієрархії актів податкового законодавства. Передбачається спрощення деяких процедур податкового обліку, звітності та розрахунків, зокрема законодавче закріплення принципу "Єдиного вікна" та електронного цифрового підпису при поданні звітності. Чітко окреслено наслідки дій платника податків відповідно до консультації органів податкового контролю та розмежовано обов'язки доведення неправомірності нарахування податків в адміністративному або судовому порядку. Таким чином, враховано і дотримано необхідний мінімум прав та обов'язків платників податків у взаємодії з органами податкової служби, що є безумовним позитивом, особливо враховуючи ймовірність виникнення суперечливих ситуацій між ними.

Водночас у другому варіанті зберігається широке коло повноважень органів податкового контролю при здійсненні позапланових виїзних перевірок. Збільшення кількості підстав для проведення таких перевірок з ініціативи податкової служби означає для підприємця підвищення рівня нестабільності у його взаємодії із державою з питань оподаткування. Збільшено допустимий час тривалості виїзних перевірок, що додатково розширює можливість тиску на платника податків з боку держави та чиновницького апарату.

Розширення повноважень органів податкового контролю та встановлення більш жорстких норм регулювання процесу оподаткування є прихованим способом вирішення проблеми з наповненням бюджетів усіх рівнів. Звичайно, можна розглядати це і як спробу подолання тінізації економіки України, проте такі заходи навряд чи сприятимуть добровільній відмові від неформального здійснення підприємницької діяльності. Основною метою прийняття Податкового кодексу має бути не лише розв'язання проблем із доходами бюджету, але й створення такої системи оподаткування, яка б стимулювала позитивні структурні зміни господарської системи за рахунок розвитку та зростання суб'єктів підприємництва.

На думку голови Рахункової палати України В. Симоненка, у проєкті Податкового кодексу належної уваги не було надано питанням організації взаємодії органів податкового контролю із суб'єктами підприємництва [9]. Статистика оскаржень рішень органів податкового контролю, порушених та вирішених кримінальних справ щодо оподаткування відображає неефективність діяльності Державної податкової адміністрації. Відповідно, одним із головних напрямів реформування податкової системи має стати підвищення якості роботи органів податкової служби, шляхом збалансування повноважень та відповідальності цих установ. Досвід розвинутих країн свідчить, що робота над вдосконаленням податкової системи має постійно здійснюватися у напрямі оптимізації співвідношення податкового навантаження на платника податків та забезпечення інтересів держави.

В Україні серед заходів податкової політики, спрямованих на розвиток підприємництва, найбільш широке застосування має система сприяння малому бізнесу, який вважають чинником забезпечення стабільності, конкуренції та збалансованості як економічної системи, так і суспільства загалом. Одним із напрямів підтримки малого підприємництва відповідно до закону України "Про державну підтримку малого підприємництва" є встановлення системи пільг для суб'єктів малого підприємництва і запровадження спрощеної системи оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності [4, ст. 5].

Застосування спрощеної системи оподаткування та обліку для суб'єктів малого підприємництва є одним із найзагальніших та найбільш дієвих механізмів стимулювання розвитку малого підприємництва. До останніх належать фізичні особи-підприємці з обсягом виручки не більше

500 тис. грн. за рік за умови, якщо кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не перевищує десяти. А також суб'єкти підприємництва у формі юридичних осіб з середньорічною чисельністю працівників не більше 50 осіб та розміром річної виручки, що не перевищує 1 млн. грн. [169]. Така система передбачає сплату єдиного податку замість низки податків та зборів, які стосуються решти платників податків.

З одного боку, ця система дозволяє суб'єктам малого підприємництва розвиватися за рахунок економії на сплаті податків та зборів до бюджетів і фондів, організації податкового та бухгалтерського обліку. З іншого боку, така система не стимулює зростання самих суб'єктів, а лише збільшує їхню кількість. Єдиний податок виступає фактором росту на етапі започаткування власної справи, проте для подальшого зростання він виступає гальмівним чинником. Підприємець, прагнучи мінімізувати податковий тягар та зберегти простоту ведення бухгалтерського обліку й взаємодії із владними організаціями, втрачає мотивацію до розширення і розвитку своєї справи. Тобто його діяльність не буде виходити за межі того рівня доходу, який забезпечує право на сплату єдиного податку. Альтернативний варіант передбачає активне функціонування у тіньовому секторі. У легальному полі перебуватиме тільки та частка обороту, яка не перевищує обсягів, дозволених для отримання пільг суб'єктами малого підприємництва. Це також сприяє розробці та впровадженню схем, за яких фактично створюються нелегальні об'єднання фізичних осіб-підприємців, що виконують функції єдиної господарської одиниці. Однак формально кожен із підприємців діє самостійно. У результаті, сплачується тільки певна кількість ставок єдиного податку замість повного переліку податків та зборів.

У першому варіанті проекту Податкового кодексу передбачено внесення змін до умов застосування спрощеної системи оподаткування обліку та звітності [7, Р. 14, ст. 2]. Зокрема було розширено коло юридичних осіб, які мають право використовувати спрощену систему, шляхом збільшення граничного доходу вдвічі порівняно із теперішніми вимогами. Однак більшість проектних норм було спрямовано на боротьбу із зловживанням спрощеним підходом до оподаткування замість стимулювання підприємницького сектору. Безумовно позитивним є вилучення із пільгового оподаткування тих видів діяльності, які характеризуються високою дохідністю та відсутністю значних витрат на їх здійснення. Також упорядкуванню відносин із сплати податку на додану вартість має сприяти зняття з суб'єктів спрощеної системи оподаткування обов'язку сплачувати такий податок щодо товарів та послуг, місцем надання яких є митна територія України.

Кроком вперед стало унеможливлення сплати єдиного податку особами, які здійснюють спільну діяльність без заснування юридичної особи. Завдяки таким заходам буде зменшено можливості для зловживання єдиним податком. Проте абсолютно нелогічним, на наш погляд, є впровадження норми, за якою суб'єкт отримує право на сплату єдиного податку

лише у випадку відповідності критеріям протягом чотирьох послідовних звітних періодів (кварталів), що передують переходу на спрощену систему. Таким чином, прагнучи найповніше використати фіскальну функцію оподаткування, автори проекту створюють труднощі для підприємців-початківців, які виявляються у повному податковому навантаженні та необхідності вести бухгалтерський облік та звітність на загальних підставах.

Результатом роботи із вдосконалення проекту Податкового кодексу України для суб'єктів малого підприємництва стало погіршення загальних умов оподаткування. Перш за все, було звужене коло суб'єктів малого підприємництва, які могли претендувати на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. У другому варіанті проекту передбачалося, що тільки фізичні особи-підприємці із річним обсягом доходу не більшим за 300 тис. грн. та не більш як 2 особами, які перебувають з ними в трудових відносинах, можуть претендувати на сплату єдиного податку. Для юридичних осіб, які мали право на спрощений підхід в оподаткуванні, передбачена нульова ставка оподаткування прибутку протягом п'яти років. Це, однак, не звільняє їх від обов'язку вести бухгалтерський облік на загальних умовах. Отже, з усіх суб'єктів оподаткування лише невелика частина підприємців зможе скористатися перевагами спрощеної системи. Такий захід можна ототожнювати із практичною відмовою від підтримки та розвитку малого бізнесу.

Припускаємо, що впровадження таких норм мало на меті розширити базу для оподаткування в межах національної економіки та подолати труднощі у наповненні дохідної частини бюджету. Проте, на практиці, функціонування такого підходу до "підтримки" малого підприємництва матиме негативні наслідки, які в кінцевому результаті призведуть до посилення тінізації та сповільнення розвитку підприємництва. На нашу думку, ключовими чинниками будуть не вищі ставки оподаткування, а ускладнення адміністрування власного бізнесу. Наприклад, вихід за межі 300 тис. грн. або збільшення кількості найманих працівників до 3 осіб вже потребуватиме від індивідуального підприємця організації ведення бухгалтерського обліку та усіх видів звітності, тобто додаткового розширення кількості персоналу або додаткових витрат часу та коштів, які за невеликого розміру бізнесу можуть здаватися підприємцю невиправданими. Тобто підприємець ще більш активно буде уникати переведення трудових відносин з додатковими працівниками у формальну площину, декларування збільшення доходу. За іншого варіанта суб'єкт підприємництва не прагнунтиме до розвитку власної справи.

Відповідно до альтернативного проекту закону "Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва", внесеного на розгляд 06. 05. 2010 р., передбачається застосування різних податкових ставок для різних рівнів доходу фізичних осіб-підприємців і варіанти сплати єдиного податку для юридичних осіб з податком на додану вартість

та без нього [5]. Однією з основних змін до спрощеної системи оподаткування також має стати перегляд критеріїв зарахування суб'єктів господарювання до категорії суб'єктів малого підприємництва та зміна ставки оподаткування залежно від зміни встановленої мінімальної заробітної плати. Обсяг доходу суб'єкта підприємництва, за якого на нього поширюються норми про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, вимірюються у ставках мінімальної заробітної плати. Таким чином, розширюється коло платників спрощеного податку. Такі заходи є цілком обґрунтованими, оскільки зростання рівня цін та зміни купівельної спроможності національної валюти вимагають постійного перегляду фіксованих ставок єдиного податку та обсягів виторгу, допустимих для суб'єкта малого підприємництва.

Однак очевидним є те, що і надалі залишається стимул до приховування частки доходів понад встановлений мінімум, що сприятиме неформальному підприємству. Перевищення обсягів виторгу, допустимого для сплати єдиного податку, подано в законопроекті як своєрідне порушення, за яке настає відповідальність у вигляді сплати вищих ставок податку. Таким чином, зростання суб'єкта виглядає не вигідним. Така тенденція підтримується і в проєкті Податкового кодексу. Збільшення обсягів обороту та, відповідно, доходу від підприємницької діяльності пов'язане із додатковими витратами на розширення та організацію бізнесу – інвестиції в капітальні блага, витрати на залучення робочої сили, оборотних ресурсів тощо. Одночасне збільшення податкового навантаження на підприємця нівелює стимули до зростання, тоді як саме зростання та розвиток суб'єктів підприємництва має бути одним із завдань економічної політики держави.

Крім того, встановлення залежності розміру доходу, який дає право на використання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, та встановленої ставки мінімальної заробітної плати має певні застереження. Мінімальна заробітна плата залежить не лише від стану розвитку підприємства, але і від низки інших чинників. Оскільки на її підставі здійснюються розрахунки у бюджетному секторі, то розмір доходів та видатків зведеного бюджету, обсяги державного боргу можуть безпосередньо визначати ставку мінімальної зарплатні. Ця ставка також часто є засобом передвиборчого впливу на електорат, тому зміна її обсягів може не відповідати тенденціям розвитку підприємницького сектору.

За результатами доповіді Світового економічного форуму у 2009-2010 рр., Україна перебуває на перехідному етапі від стадії, де розвиток залежить від факторів до стадії, де розвиток залежить від ефективності [11, с. 10]. На цьому етапі велику роль починають відігравати суб'єкти, які спроможні забезпечити переваги від зростання масштабу виробництва [10, с. 8]. Такі зміни в структурі підприємницького сектору означають зростання значення ефективності процесів господарювання. Внаслідок зростання масштабів виробництва та виходу на нові рівні підприємницької діяльності забезпечення стабільного рівня доходів та зайнятості насе-

лення відбувається інакше, ніж за переважання підприємництва з необхідності. Головним засобом для розв'язання згаданих завдань стає не лише самостійна зайнятість населення, а й створення нових робочих місць для найманих працівників.

Навіть якщо держава ігноруватиме особливості нової стадії розвитку економіки, підприємництво буде розвиватися за описаним сценарієм, однак ці процеси будуть відбуватися в тіні. Таким чином, податкова політика не буде виконувати своїх функцій. Отже, держава постане перед наслідками тіньової діяльності – втрата надходжень до бюджету, неможливість забезпечити соціальний захист громадянам (особливо тим, хто є учасником тіньових трудових відносин), відсутність можливостей впливати на структуру національного господарства.

Для стимулювання зростання підприємництва доцільно застосовувати диференційований підхід, який би враховував не лише зміну в доходах суб'єктів, але й зміну в кількості найманих працівників. Як додатковий критерій для поділу підприємств з метою диференціації податкових ставок пропонують використовувати і рівень капіталізації [2, с. 183] Очевидно, що за ефективного ведення власної справи, зростання кількості працівників відбуватиметься одночасно із зростанням доходу. Проте разом з цим зростатимуть витрати на створення та забезпечення нових робочих місць, тому збільшення податкових ставок буде додатковим чинником зменшення прибутку. Можливими діями підприємця в такій ситуації є відмова від розширення справи або переведення надлишкових доходів у тінь. З огляду на це, доцільно встановлювати пільги в оподаткуванні для тих суб'єктів підприємництва, для яких збільшення доходу супроводжується створенням додаткових робочих місць. Таким чином, відбуватиметься заохочення зростання суб'єктів підприємництва, а не лише збільшення їхньої кількості. Також такий підхід створить стимули для легалізації трудових відносин, тобто для подолання тіньової зайнятості.

Висновки. Існування конфлікту інтересів у сфері оподаткування завжди буде одним із визначальних мотивів для посилення тенденцій розвитку непродуктивних і тіньових форм підприємництва. З огляду на це, удосконалення нормативно-правового регулювання податків має відбуватися із врахуванням існування неформальних практик у цій галузі. Заходи боротьби із уникненням сплати податків і зловживанням спеціальними режимами оподаткування мають розроблятися із врахуванням особливостей функціонування органів податкової служби. Необхідною умовою для подолання негативних аспектів неформальної складової інституту оподаткування має бути підвищення якості послуг податкової адміністрації за рахунок забезпечення прозорості діяльності згаданих органів, навчання персоналу з метою формування відповідного до потреб господарської системи світогляду, застосування мотиваційного механізму для забезпечення якнайкращого виконання посадових обов'язків.

Література:

1. Блажко Р. Про те, що ховається під обкладинкою Податкового кодексу / Блажко Р. // Юрист & Закон – № 11 (11). – 2010. – Режим доступу: http://www.lp.ua/ukr/public.php?news_id=226. – Дата перегляду: 15.07.2010.
2. Ляшенко В. І. Про один підхід до моделювання оцінки ефективності застосування єдиного податку в Україні / В. І. Ляшенко // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. Випуск 68. – 2005. – С. 182-191.
3. Меркулова Т. В. Формальный и неформальный институты налога: взаимосвязи и противоречия / Т. В. Меркулова // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. Випуск 91. – 2005. – С. 64-71.
4. Про державну підтримку малого підприємництва: [Закон України від 19. 10. 2000 №2063-III]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2063-14>.
5. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: [Законопроект №4112]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=35117.
6. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності: [Указ Президента України від 03. 07. 1998 № 727/98]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>.
7. Проект Податкового кодексу України: [Законопроект №6509]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=37984.
8. Проект Податкового кодексу України: [Законопроект № 7101-1] – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=38590.
9. Симоненко В. Податковий кодекс України: що залишилося за "бортом" проекту / Симоненко В. // Голос України. – № 158, 27 серпня. – 2010.
10. Global Entrepreneurship Monitor 2008. Executive Report / Niels Bosma, Zoltan J. Acs, Erkki Autio, Alicia Coduras, Jonathan Levie / Global Entrepreneurship Monitor. – Режим доступу: http://www.gemconsortium.org/download/1277390538991/GEM_Global_08.pdf.
11. The Global Competitiveness report 2010–2011 / [Klaus Schwab and others]; World Economic Forum. – Switzerland: 2010. – 515 p. – Режим доступу: <http://www.weforum.org/en/initiatives/gcp/Global%20Competitiveness%20Report/index.htm>.