



Ін-т держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. – К., 2001. – 187 с.

3. Сборник нормативно-правовых актов по советскому исправительно-трудовому праву. – М.: Госюриздат, 1959. – 360 с.

4. Второй Всероссийский съезд административных работников 23–30 апреля 1928 г. – М., 1949. – 150 с.

5. Про Положення про Державний департамент України з питань виконання покарань: Указ Президента України від 31 липня 1998 р. № 827/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/827/98>.

6. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади: Указ Президента України від 9 грудня 2010 р. № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>.

7. Про затвердження Положення про Державну пенітенціарну службу України: Указ Президента України від 6 квітня 2011 р. № 394/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/394/2011>.

8. Загальна характеристика Державної кримінально-виконавчої служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kvs.gov.ua/peniten/control/main/uk/publish/article/628075;jsessionid=A9AB7AB80FD3DF64F2048B431F64D9D3>.

9. Про Концепцію державної політики у сфері реформування Державної кримінально-виконавчої служби України: Указ Президента України від 8 листопада 2012 р. № 631/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/631/2012>.

ИНОСТРАННЫЙ ОПЫТ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Юлия АНИСТРАТЕНКО,

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
Национального университета государственной налоговой службы Украины

Summary

The author studied the specifics of the simplified tax system different developed countries of Europe and made an analysis of the use of a single tax the United States, Canada and other countries. Analyzed the advantages and disadvantages of using this special tax regime, with forecast proposals to improve the tax legislation of Ukraine. And to explore theoretical approaches of Western specialists to determine such categories as of subject of small business, assets, capital and profit-making enterprises, which apply to taxpayers of simplified tax system in other countries. The author proposes to reform the domestic system of tax benefits for the two groups, to simplify taxation and improve partnerships in business.

Key words: tax, simplified tax system, special tax regime, general tax regime, single tax.

Аннотация

Изучена специфика упрощенной системы налогообложения разных развитых стран Европы, а также сделан анализ использования единого налога США, Канады и других стран. Проанализированы положительные и отрицательные стороны использования данного специального налогового режима с прогнозными предложениями по усовершенствованию налогового законодательства Украины. Также изучены теоретические подходы западных специалистов для определения таких категорий, как субъект малого бизнеса, активы, капитал и прибыль предприятия, которые применяются для налогоплательщиков упрощенной системы налогообложения других стран. Предложено реформировать отечественную систему налоговых льгот на две группы для упрощения процесса налогообложения и улучшения партнерских отношений в бизнесе.

Ключевые слова: налог, упрощенная система налогообложения, специальный налоговый режим, общий налоговый режим, единый налог.

Постановка проблемы. Упрощенная система налогообложения представляет собой специальный налоговый режим, действующий на всей территории Украины на основании соответствующей главы Налогового кодекса Украины (далее – НКУ) [1]. Основная цель создания и введения данного режима – оказание помощи отдельным категориям налогоплательщиков, повышение уровня жизни населения и выравнивание экономической ситуации в стране за счет соответствующих налоговых льгот. Однако после принятия НКУ большинство изменений было в части единого налога. Поэтому завершить процесс нормативно-правового урегулирования данного вопроса поможет изучение опыта зарубежных стран.

В процессе исследования были использованы разработки ученых в отрасли теории государства и права, конституционного права, административного права, финансового и на-

логового права, в частности, работы С.С. Алексеева, Д.Н. Бахраха, К.С. Бельского, Л.К. Вороновой, Е.Ю. Грачевой, М.В. Карасевой, Н.П. Кучерявенко, Э.Д. Соколовой, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, Д.М. Щекина и других авторов.

Цель статьи состоит в том, чтобы на основе изучения опыта зарубежных стран в сфере функционирования упрощенной системы налогообложения, рассмотрения и оценки зарубежного законодательства относительно применения упрощенных режимов провести комплексное исследование данного специального налогового режима и разработать перспективы его развития в Украине.

Методологическую основу исследования составляют следующие общенаучные методы: конкретно-исторический, формально-логический, сравнительно-правовой, системно-структурный, метод юридического анализа, обобщения, восхождения от абстракт-



ного к конкретному, синтеза теоретического и практического материала, прогнозирования, статистической обработки, выборки, группировки, сравнения и другие методы, широко применяемые в юридической науке. Исследование также основывается на теоретических достижениях в сфере юриспруденции, которые отражены в трудах упомянутых авторов.

Изложение основного материала исследования. Законодательством большинства развитых стран малый бизнес определен как особый субъект государственного регулирования. Специфика малого бизнеса (социальная значимость, массовость) определила особенности его налогообложения с ориентацией на долгосрочные цели экономического развития и привязкой к реально сложным экономическим пропорциям внутри данного сектора.

Важным аспектом налогообложения малого бизнеса является критерий признания предприятия малым. Обычно выделяют два вида таких критериев: количественные и качественные [2].

К количественным критериям относятся такие статистические показатели объекта, как численность занятых на предприятии, активы, капитал, прибыль. Причем единственным критерием, сравнительным для всех стран, является количество работников, занятых на предприятии.

Западные специалисты предлагают также свои качественные критерии для определения малого бизнеса, к которым могут быть отнесены личное управление предприятием, прямой личный контакт между высшими органами управления и рабочими, клиентурой и поставщиками, невозможность получить доступ к рынкам капитала. Однако на основании таких критериев различия между малыми и средними предприятиями установить еще сложнее [2; 3].

В некоторых странах, помимо общих критериев отнесения предприятий к субъектам малого бизнеса, существуют также особые критерии, которые относят малое предприятие к льготной категории, как, например, в США и Великобритании [4, с. 45–47].

Общие критерии применяются к тем субъектам малого бизнеса, которые заинтересованы в получении льготных кредитов, однако они фак-

тически не касаются налоговых льгот. Так, в США Администрация по делам малого бизнеса, созданная в 1953 г. для оказания помощи руководителям малых предприятий в повышении их управленческой квалификации и получении займов, считает бизнес малым, если предприятие не доминирует в своей сфере деятельности и вместе с отделениями нанимает не более 500 человек. Однако специальными льготами на государственном уровне такие предприятия не наделяются. Налоговый кодекс США предусматривает льготы для так называемых S-корпораций (small corporation). S-корпорации впервые появились в 1958 г. как альтернатива обычным корпорациям в соответствии с пунктом «S» Правил Налогового управления США [4, с. 65].

Сложившаяся международная практика налогообложения предусматривает в отношении субъектов малого и среднего предпринимательства следующие основные подходы: 1) введение на фоне стандартной национальной налоговой системы совокупности налоговых льгот для малого бизнеса по отдельным большим налогам (преимущественно по налогу на прибыль, реже по НДС); 2) введение особых режимов налогообложения малого бизнеса [4]. Выделяют два типа особых режимов налогообложения (упрощенное и поставленное), которые адаптированы к условиям конкретной страны, могут образовывать различные модификации и смешанные формы. В чистом виде первый тип налогообложения предусматривает сохранение для малых предприятий всех видов налогов при одновременном упрощении порядка их расчетов (включая упрощенные методы определения налоговой базы и методы осуществления учета) и взыскания (периодичности, освобождения от авансовых платежей) [4, с. 78].

Второй тип, напротив, предполагает оценку потенциального дохода налогоплательщика на основании косвенных признаков и установления фиксированных платежей в бюджет, заменяющих один или несколько традиционных налогов.

В налоговой практике развитых стран гораздо чаще применяется упрощенное налогообложение. Поставленное налогообложение в чистом виде используется реже, хотя во многих

странах оценка налоговой базы, по аналогии с другими налогоплательщиками, применяется в тех случаях, когда контролирующие органы сомневаются относительно правильности исчисления налоговых обязательств [4, с. 75].

Проведенный анализ зарубежного опыта налогообложения малого бизнеса позволяет сделать вывод, что законодательством большинства развитых стран малый бизнес определен как особый субъект государственного регулирования. Для целей налогообложения неизменными остаются натуральные и качественные показатели, а также финансовые показатели (прибыль, объем реализации), которые изменяются по отношению различных налогов. Специфика малого бизнеса определила специфику его налогообложения. В связи с этим в процессе реформирования налоговых систем западных стран получили развитие две группы льгот: 1) льготы, направленные на поддержку конкурентоспособности малых предприятий, повышение их инвестиционной и инновационной активности; 2) льготы, позволяющие упростить налоговое администрирование этой группы налогоплательщиков [1; 3, с. 4].

Основной тенденцией развития налогообложения малого бизнеса в экономически развитых странах можно считать стремление к его максимальной рационализации и упрощению, к уходу от сложных и трудоемких для разработки и внедрения налоговых схем.

Например, в Австрии все виды хозяйствующих субъектов независимо от их юридического статуса облагаются налогом на предпринимательскую деятельность, который состоит из двух частей: налога на прибыль предприятия и налога на фонд заработной платы [2, с. 62–62]. В Нидерландах с физических лиц взимается единый (комбинированный) налог, в состав которого входят подоходный налог и налог на социальное страхование [2, с. 135–136]. В Японии на уровне местных налогов взимается корпоративный муниципальный налог, в состав которого входят префектурный и городской или городской (как в случае с Токио) и районный [2, с. 95]. А некоторые провинции Канады (Нью Брансуик, Новая Шотландия, Ньюфаундленд) объединили свои местные налоги с продаж с феде-



ральным налогом на товары и услуги, что указывает на появление объединенного косвенного налога, включенного в розничные цены [2, с. 30].

Интересен опыт Швейцарии, в которой налог, уплачиваемый «у источника» на уровне конфедерации по единой ставке, заменяет подоходный налог, а в некоторых кантонах и налог на собственность [4, с. 49]. Все кантоны взимают налоги «у источника» с доходов иностранных граждан, временно работающих в Швейцарии. Однако некоторые кантоны взимают налог по единой (фиксированной) ставке с иностранцев, проживающих в Швейцарии. Эти иностранные граждане не должны заниматься ни одной предпринимательской деятельностью как на момент определения налога, так и в течение 10 предыдущих лет [4, с. 42–44]. В этом случае исчисление налога с использованием единой ставки может быть применено только по обращению плательщика. Если общее налогообложение является более выгодным для плательщика, он имеет право самостоятельного выбора: применять ему единую ставку налогообложения или обычную, что указывает на альтернативность и добровольность данного платежа.

В России с целью упрощения налогообложения доходов определенного круга субъектов либо соответствующих видов деятельности введен единый налог, который предусматривает отдельные специальные налоговые режимы. Каждый из них является связанным с заменой совокупности основных налогов, которые платил плательщик до перехода на соответствующий налоговый режим, одним налогом [4].

Не только для Украины, но и для большинства стран мира с рыночной экономикой развитие малого бизнеса является важным приоритетом в процессе развития страны. Развитие малого предпринимательства в Украине ставится значительно ниже, чем в других странах мира, поэтому практика применения налоговых режимов в мире представляет определенный интерес для Украины.

Как в Украине, так и в Польше физические лица имеют выбор не только между общей и упрощенной системами налогообложения, учета и отчетности, но и между отдельными упрощенными системами. Предприниматель

может перейти на ту систему, которая дает ему возможность вести свой бизнес с наибольшей эффективностью и наименьшими затратами. Система определения размера единого налога в Польше состоит из пяти ставок и зависит от вида полученного дохода. Начинается перечень 20% доходов, полученных в сфере независимой профессиональной деятельности (например, столько платят врачи, репетиторы без трудоустройства наемных лиц), а заканчивается 3%, когда речь идет о доходах от розничной торговли продуктами (за исключением алкогольных напитков). Кстати, в Польше для зарегистрированных предпринимателей и тех, кто трудоустраивает инвалидов, предусмотрена также сетка льгот в налогообложении по упрощенной системе [4, с. 87].

Польская упрощенная система налогообложения доходов физических лиц предусматривает две формы упрощенного налогообложения: единый налог от учетных прибылей и карту налогов – фиксированный налог. В Польше налогоплательщик остается на упрощенной системе налогообложения до тех пор, пока не ликвидирует хозяйственную деятельность либо не перейдет на другую форму налогообложения [4]. Размеры фиксированного налога (налоговой карты) в Польше, как и в Украине, определяются в соответствии с таблицами месячных ставок налогов на доходы, которые определяют предельные ставки и определяются ежегодно. Однако в Польше на определенные виды деятельности данный налог построен следующим образом: в зависимости от количества наемных работников ставка налога может изменяться (например, на 40% ставки налога без трудоустройства работников, на 20% ставки налога при трудоустройстве двух работников, на 10% – при трудоустройстве 4 или 5 человек) [4].

Как видим, упрощенная система налогообложения в Польше не только помогает производственной деятельности предпринимателей, но и способствует преодолению безработицы.

Необходимо отметить, что для стимулирования малого бизнеса в зарубежных странах обычно используют два налоговых механизма: упрощенную систему налогообложения и созданную для них особых условий налогоо-

бложения путем введения специальных налоговых правил либо применение общих правил по отдельным льготам для малых предприятий [4, с. 97].

Так, в США ежегодный бюджет Администрации по делам малого бизнеса в середине 1990-х гг. составлял более 350 млн долл. Основная масса финансовых ресурсов (почти 90%) предоставлялась в форме гарантированных займов, средний размер которых составлял более 170 тыс. долл. США, сроком на 8 лет. Такие кредиты, предоставляемые негосударственными финансово-кредитными институтами на основании различных программ, примерно на 90% гарантируются Администрацией по делам малого бизнеса. Прямые ссуды получают только ветераны и инвалиды. В Германии для увеличения части собственных ресурсов в уставном фонде специальный банк предоставляет кредит 100 тыс. евро сроком на 20 лет, причем в течение половины этого срока малые предприятия освобождены от их погашения, а в первые два года на них не начисляются проценты. В США Администрация по делам малого бизнеса на правах федерального ведомства осуществляет информационно-консультативную и кредитно-финансовую поддержку малого частного бизнеса, включая обеспечение предпринимателей справочной литературой, брошюрами, ответами на практические вопросы, связанные с деловой деятельностью, советами, информированием об имеющемся опыте наиболее успешно действующих фирм, о нормативах, о правовых условиях производства, сбыта и внешнеэкономической деятельности, а также условиях получения льготных займов. В системе этой администрации работает более 4 тыс. человек [4].

Во Франции определяются перспективы децентрализованного стимулирования малого бизнеса в «зонах экономического оживления» при координирующей роли местных структур управления, которые давали бы возможность оценивать основные экономические показатели деятельности малых предприятий, облегчать поиск источников финансирования и так далее.

В Японии важными структурами, осуществляющими поддержку малого и среднего бизнеса, являются государственные Национальная финансовая



корпорация (финансовая поддержка малых, частных предприятий) и Корпорация финансирования малого бизнеса (инвестиционные займы, поддержка технических проектов, модернизации и технического переоснащения производственной сферы малого бизнеса), а также городской банк «Секо Тюкин Банк» (финансирование кооперированных объединений малых и средних предприятий), совокупный кредитный ресурс которых составляет 20 млрд иен [4].

В Республике Корея также существует 15 организаций, преимущественно правительственных, поддерживающих развитие малых и средних предприятий. В Министерстве торговли и промышленности Республики Корея образовано Бюро малого бизнеса, которое способствует созданию малых предприятий, выступает гарантом перед банками, выдает безвозвратные субсидии, осуществляет разностороннюю административную поддержку, помогает регистрировать, обучает специалистов. На это министерство возложена задача формирования, координации и осуществления политики содействия малым и средним предприятиям в стране. В Республике Корея есть несколько специализированных организаций, занимающихся вопросами финансирования малых и средних предприятий: Корейская Федерация малого бизнеса, Индустриальный банк Кореи, Банк мелкой и средней промышленности, Корейский фонд по гарантиям кредитования (дает гарантии по всем кредитам малого бизнеса, помогает действиям государства), Корпорация содействия малому и среднему бизнесу, Корейский фонд по гарантиям кредитования в сфере технологии (занимается поддержкой новых технологий в малом бизнесе) [4, с. 95].

Система упрощенного налогообложения во Франции имеет общие черты с российской системой. Объем выручки для субъектов составляет примерно 10,5 млн долл. со ставкой налога 15% суммы прибыли. Предприятия могут иметь не более 50 наемных работников.

В США существует деление предприятий на две категории в зависимости от суммы дохода. Первой группой являются предприятия малого бизнеса с суммой выручки 50–70 млн долл.

со ставкой налога 7,5 тыс. долл. (25% суммы, превышающей 50 тыс. долл.). Вторая группа включает предприятия с суммой дохода 15–18,33 млн долл. и ставкой налога 5,15 млн долл. (+38% суммы, превышающей 15 млн долл.). Для перехода на упрощенную систему налогообложения предприятия могут иметь не более 100 наемных работников. Базой налогообложения является общая сумма дохода [3, с. 59].

В Японии сумма предельного дохода составляет примерно 13 млн долл. со ставкой налога 18%. Предприятия должны иметь не более 30 наемных работников. Необходимо отметить, что базой налогообложения в Японии являются первые 8 млн иен дохода, а оплаченный капитал должен быть меньше 100 млн иен.

В Великобритании упрощенная система налогообложения возможна для предприятий с суммой доходов в 20 млн долл. и количеством наемных работников не более 100 человек. Для такой категории предприятий ставка налога составляет 21% общей суммы прибыли. Налогооблагаемая прибыль должна быть меньше 100 млн фунтов стерлингов. В Великобритании нет единого определения малого предприятия. Малые и средние предприятия, как правило, подчиняются таким же правилам расчета и декларирования доходов, как и другие налогоплательщики, хотя есть незначительные исключения. В числе таких исключений отличаются и упрощенные требования к отчетности. Согласно законодательству Великобритании если годовой доход предприятия составляет не менее 15 тыс. фунтов стерлингов, то оно обязано только заполнить простую налоговую декларацию без приведения подробностей о своей деятельности, активах или обязательствах. Кроме того, если суммарные обязательства предприятия за год составляют менее 500 фунтов стерлингов, оно не платит по счетам за следующий год и освобождается от авансовых платежей. Оно просто платит то, что с него требуется на дату закрытия баланса. Это способствует увеличению оборотных средств [3, с. 59].

В ряде стран, таких как Швеция, Голландия, а также в общих декретах Европейского Союза не выделяется упрощенная система налогообложения, для всех устанавливаются равные усло-

вия и общие основания; при этом возможны только определенные основания для упрощения и снижения ставок.

Таким образом, общими являются тенденции на упрощение системы налогообложения не только для малого и среднего бизнеса, но и для всех плательщиков. Необходимо отметить, что такое единство налогов для всех категорий налогоплательщиков сочетается с особыми ставками для предприятий малого бизнеса, которые и заменяют упрощенную систему налогообложения. Что касается Украины, то новая система упрощенного налогообложения наряду с положительными чертами имеет гораздо больше осложнений и проблем, чем это было раньше (например, осложнения вычислений начисления единого налога и НДС для физических лиц-предпринимателей, которые отнесены к третьей группе). Такие недостатки еще подлежат законодательному урегулированию, которое в целом должно четко определить все налоговые механизмы для каждой категории налогоплательщиков или заимствуя мировые тенденции, или сводя все налоги для предпринимателей под единый знаменатель [3; 4, с. 5].

Выводы. Анализируя вышесказанное, можем сделать вывод, что в большинстве стран мира введение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности достаточно весомо повлияло на развитие малого и среднего бизнеса, поэтому на сегодняшний день для Украины единый налог является весомой альтернативой поднятия экономики, наполнения соответствующих бюджетов и стимулирования развития партнерских отношений в бизнесе.

Список использованной литературы:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 г. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14.
2. Ходоніна О.С. Єдиний податок: зміни на краще? / О.С. Ходоніна // Правовий тиждень. – 2008. – № 32(105). – С. 53–57.
3. Налоговые системы зарубежных стран / под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. – М. : Закон и право ; ЮНИТИ, 1997. – 191 с.



4. Крисоватий А.І. Податкові системи зарубіжних країн / А.І. Крисоватий. – Тернопіль : Економічна думка, 2001. – 257 с.

5. Артемов Ю.М. Некоторые особенности бюджетной и налоговой систем Швейцарии / Ю.М. Артемов // Финансы. – 1995. – № 11. – С. 47–52.

ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ ИМПЛЕМЕНТАЦИИ НОРМ ПРАВА ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА В АДМИНИСТРАТИВНОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ УКРАИНЫ

Екатерина БЕРЕЖНАЯ,

кандидат юридических наук, доцент,
доцент кафедры международного права,
истории права и политико-правовых учений
Днепропетровского национального университета имени Олеся Гончара

Summary

The article deals with the system of national legal acts, which are the legal basis for the implementation of the norms and principles of European Union law in the administrative law of Ukraine. The signing in 2014 Association Agreement between the European Union and its Member States, of the one hand, and Ukraine, of the other hand marked the achievement of the strategic goal of Ukraine. However, be aware that the associate membership in the European Union does not guarantee following entry into this integration association. One of the main conditions of the achievement of our country's full membership in the European Union is a fundamental change of administrative law, which should take place in parallel with the administrative reform in accordance with the standards of European law. In the given article the author will attempt to generalize and systematize the national legal acts that form the basis of the implementation of European Union law in the administrative legislation of Ukraine.

Key words: implementation, national administrative law, European Union law.

Аннотация

Статья посвящена изучению системы национальных нормативно-правовых актов, являющихся правовой основой имплементации норм и принципов права Европейского Союза в административное законодательство Украины. Подписание в 2014 г. Соглашения об ассоциации между Европейским Союзом и его государствами-членами, с одной стороны, и Украиной, с другой стороны, ознаменовало собой достижение стратегической цели Украины. Тем не менее следует помнить, что ассоциированное членство в Европейском Союзе не гарантирует последующее вступление в это интеграционное объединение. Одним из главных условий достижения полного членства нашей страны в Европейском Союзе является коренное изменение административного права, которое должно проходить параллельно с административной реформой в соответствии со стандартами права Европейского Союза. Сделана попытка обобщить, систематизировать и исследовать национальные правовые акты, которые составляют основу имплементации законодательства Европейского Союза в административное законодательство Украины.

Ключевые слова: имплементация, национальное административное законодательство, право Европейского Союза.

Постановка проблемы. Подписание в 2014 г. Соглашения об ассоциации между Украиной, с одной стороны, и Европейским Союзом, Европейским сообществом по атомной энергии и их государствами-членами, с другой стороны, ознаменовало собой достижение стратегической цели Украины. Однако необходимо учитывать, что ассоциированное членство в Европейском Союзе (далее – ЕС) не дает гарантий последующего вступления в данное интеграционное объединение. Одним из основных условий приобретения нашим государством полноправного членства в Европей-

ском Союзе является коренная переработка административного законодательства, которая должна проводиться параллельно с административной реформой в соответствии со стандартами европейского права.

Степень разработанности проблемы. Отдельные аспекты имплементации норм и принципов права ЕС в национальное административное законодательство раскрывали В.Б. Аверьянов, О.Ф. Андрийко, В.В. Белевцева, Ю.П. Битяк, В.Т. Билоус, Е.В. Додин, И.Б. Колиушко, В.В. Копийка, Р.О. Куйбида, М.С. Михровская, А.А. Пухтецкая, О.П. Рябченко и другие ученые.