

Інститут соціально-економічної трансформації

**Аналітична робота щодо
оцінки переваг і недоліків різних варіантів зменшення можливостей для
ухилення від оподаткування при імпорті та продажі товарів**

Ілля Несходовський
Вячеслав Черкашин

Київ - 2018 р.

Зміст

Вступ.....	3
1. Оцінка інституційної спроможності України реалізовувати заходи з контролю.....	5
2. Окремі аспекти міжнародного досвіту контролю ланцюжка поставки товарів.....	7
2.1. Європейський союз.....	7
2.2. Чехія.....	8
2.3. Польща.....	10
2.4. Угорщина.....	12
2.5. Болгарія.....	13
2.6. Румунія.....	15
2.7. Литва.....	16
2.7. Грузія.....	17
2.8. Білорусь.....	19
2.9. Росія.....	22
2.10. Бразилія.....	24
2.11. Аргентина.....	26
3. Оцінка альтернатив по контролю ланцюжка поставки товарів.....	28
3.1. Система реєстрації первинних документів для неплатників ПДВ.....	28
3.2. Введення електронного податкового документу Tax Invoice.....	29
3.3. Наявність у особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, первинних документів, що підтверджує отримання товару.....	30
3.4. Впровадження вимоги здійснювати покупку ризикованих товарів у платників ПДВ.....	31
3.5. Система електронної реєстрації товаро-транспортних накладних.....	32
3.6. Введення вимоги обов'язковою реєстрацією платниками ПДВ торговців товарів преміум сегменту, лакшері та ліків.....	33
Висновки.....	35
Додатки.....	38

ВСТУП

Згідно [досліджень](#) експертів Інституту соціально-економічної трансформації одні з найбільших втрат для державного бюджету наносить контрабанда та інші способи масового, комерційного ввезення імпорتنих товарів з ухиленням від сплати податків та митних платежів. Крім прямих збитків для бюджету, масове ввезення імпорتنих товарів спотворює конкуренцію на внутрішньому ринку, надаючи імпортним товарам безумовну неконкурентну цінову перевагу над товарами вітчизняного виробництва, що у сукупності з іншими негативними обставинами ведення бізнесу в Україні, призводить зменшення інвестиційної привабливості, збитковості українських підприємств, втратою робочих місць, або зменшення рівня оплати праці для збереження конкурентної ціни на продукцію вітчизняних підприємств.

Основними причинами контрабанди та напівлегальних способів ввезення імпорту з ухиленням від оподаткування є:

- корупція на митниці та відсутність з боку держави політичної волі, а в деяких випадках і належних інструментів притягнення до відповідальності митників, які використовують своє службове становище для особистого збагачення;
- зловживання передбаченими чинним законодавством пільгами, зокрема, при перетині кордону фізичними особами, при отриманні імпорتنих товарів через поштові пересилання;
- зловживання умовами спрощеної системою оподаткування, зокрема, відсутністю законодавчої вимоги ведення обліку надходження і вибуття товарів та відсутністю належного контролю при реалізації товарів.

Для зменшення негативних наслідків даних схем для економіки та враховуючи необхідність уникнути необґрунтованих обмежень прав українських громадян, що перетинають кордон, або здійснюють поштові пересилання, а також підприємців, які добросовісно використовують можливості спрощеної системи оподаткування, необхідно знайти компромісні рішення, які забезпечать належний контроль на наступних трьох етапах:

- 1) на етапі ввезення імпорتنих товарів в Україну (контроль на митниці);
- 2) на етапі руху імпорتنих товарів від кордону до місця кінцевої реалізації (контроль ланцюжка поставки);
- 3) на етапі реалізації імпорتنих товарів споживачу (контроль реалізації).

На сьогоднішній день є значна кількість продавців імпортних товарів, які, згідно чинного законодавства, не ведуть товарний облік, не є платниками ПДВ, не зобов'язані використовувати реєстратори розрахункових операцій (РРО), що створює ідеальні законні умови для реалізації контрабанди. У випадку забезпечення ефективної моделі контролю на етапі реалізації споживачу імпортних товарів, зі сплатою ПДВ та з фіксацією обсягів реалізації - це дозволило би суттєво зменшити потребу жорсткого контролю на всіх інших етапах. Проте реалізація даної пропозиції обов'язково негативно вплине на умови ведення господарської діяльності сотень тисяч добросовісних підприємців, представників малого бізнесу, що обумовлює необхідність пошуку інших змін, які б точково усунули можливості масових зловживань при імпорті товарів та використання спрощеної системи оподаткування та мали мінімальний негативний вплив на умови ведення діяльності МСБ. Також, реалізацію даного етапу доцільно впроваджувати разом з лібералізацією ринку РРО, зокрема, впроваджуючи можливість використання смартфонів, планшетів, комп'ютерів при реєстрації розрахункових операцій, про що говориться у наступному [дослідженні](#).

Питання зловживань за допомогою митних схем також було проаналізовано у [аналітичній роботі](#) експертів Інституту економічних досліджень та політичних консультації «Поштові відправлення та особистий імпорт: реалії в Україні та міжнародна практика». Проаналізувавши досвід різних країн світу автори дослідження прийшли до висновку, що одним з важливих завдань для вирішення питання мінімізації податків при імпорті товарів має бути:

«... встановлення чіткої законодавчої процедури забезпечення відстеження ланцюгів поставок товарів від імпортера (виробника) до кінцевого споживача, що унеможливить продаж нелегально ввезених товарів або товарів, ввезених для власного користування.» При цьому експерти Інституту економічних досліджень зазначають, що «запропоновані рішення мають бути простими, зрозумілими та передбачати прозору процедуру».

Мета даної аналітичної роботи - оцінити різні пропозиції, що спрямовані на недопущення створення конкуренції на внутрішньому ринку України через реалізацію контрабанди та інших товарів, з ухилянням від оподаткування, зокрема, через зловживання спрощеною системою оподаткування. В процесі оцінки з урахуванням інституційної .

Ця робота не передбачає *cost-benefit analysis*, такі оцінки необхідно провести окремо щодо запропонованих пропозицій.

1. ОЦІНКА ІНСТИТУЦІЙНОЇ СПРОМОЖНОСТІ УКРАЇНИ РЕАЛІЗОВУВАТИ ЗАХОДИ З КОНТРОЛЮ

Для оцінки інституційної спроможності України були обрані Показники ефективності управління у світі (**The Worldwide Governance Indicators (WGI)**), що були отримані в результаті дослідження, що проводить Світовий банк¹.

Управління (Governance) складається з традицій та інституцій, які здійснюють владні повноваження в країні. Це включає в себе процес вибору, контролю та заміни урядів; спроможність уряду ефективно формулювати та впроваджувати державні політики; а також повагу громадян та держави до інституцій, що регулюють економічні та соціальні взаємодії між ними.

WGI вимірює шість аспектів управління:

1. **Голос та підзвітність (Voice and Accountability)** – розкриває уявлення про те, наскільки громадяни країни можуть брати участь у виборі свого уряду, а також свободу вираження поглядів, свободу об'єднань та вільної медіа.

2. **Політична стабільність та відсутність насильства / тероризму (Political Stability and Absence of Violence/Terrorism)** - розкриває сприйняття ймовірності політичної нестабільності та / або політичного мотивованого насильства, включаючи тероризм.

3. **Ефективність уряду (Government Effectiveness)** - розкриває уявлення про якість державних послуг, якість державної служби та ступінь її незалежності від політичного тиску, якість формулювання та реалізації політики, а також довіру до зобов'язань уряду щодо таких політика.

4. **Регуляторна якість (Regulatory Quality)** - розкриває уявлення про здатність уряду сформулювати та впровадити здорову політику та правила, які дозволяють та сприяють розвитку приватного сектору.

5. **Верховенство права (Rule of Law)** - розкриває сприйняття того, наскільки агенти впевнені у правилах суспільства та дотримуються їх, зокрема, якості виконання контрактів, прав власності, поліції та судів, а також ймовірність злочину та насильства.

6. **Контроль за корупцією (Control of Corruption)** - розкриває уявлення про те, наскільки влада здійснюється для особистої вигоди, включаючи як дрібні, так і великі форми корупції, а також "захоплення" держави елітами та приватними інтересами.

¹ <http://info.worldbank.org/governance/wgi/#reports>

Результати оцінки показників ефективності управління наведено на рис.1

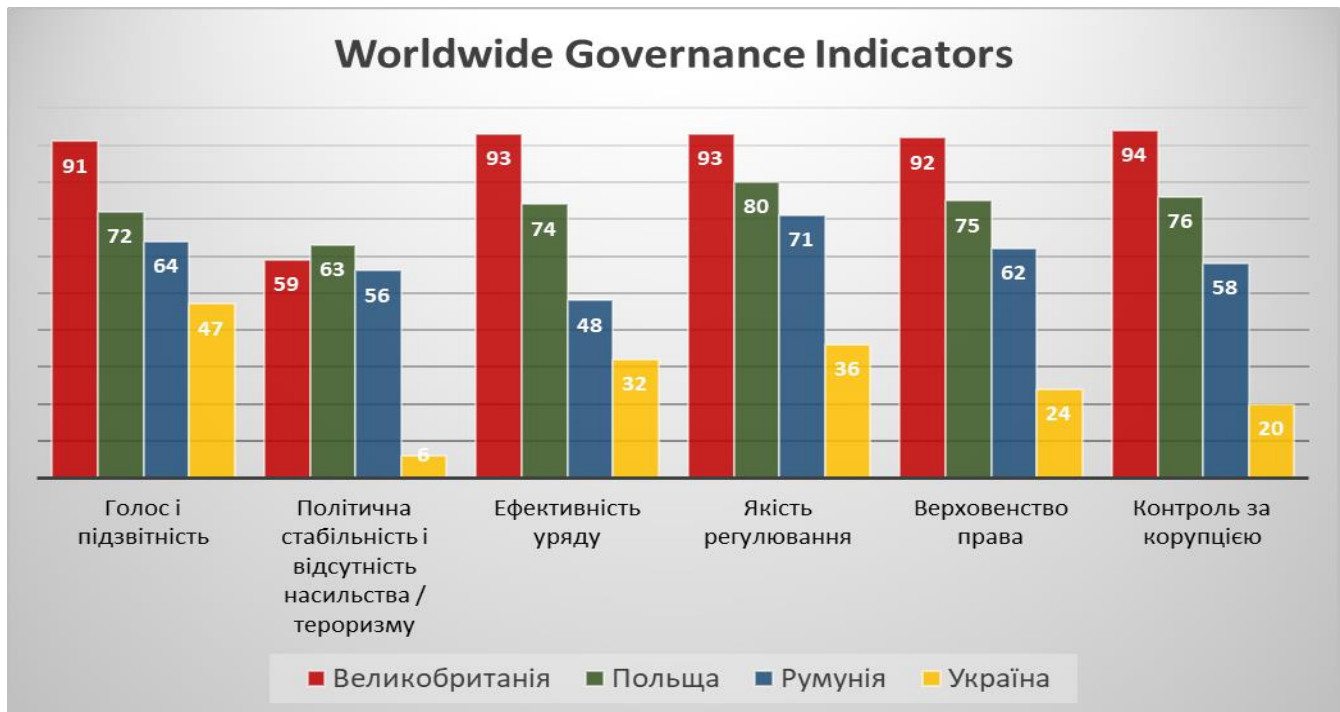


Рис.1. Україна порівняно з Великобританією, Польщею та Румунією за показниками якості управління

За результатами дослідження можна зробити висновки, що Україна за всіма показниками суттєво відстає не лише від розвинених країн світу (зокрема, Великобританії), а й від однієї з найменш розвинених країн Європи – Румунії. Такий низький рівень розвитку інституцій призводить до багатьох негативних наслідків, зокрема (відповідно до теми, яка досліджується) до того, що велика частина інструментів, які ефективні у розвинутих країнах – не працюють в Україні через високий рівень корупції у органах, що мають забезпечувати контроль за підприємницькою діяльністю.

Цікавим прикладом того, що у нашій країні все ще діє принцип «суворість законів компенсується не обов'язковістю їх виконання» є прийняття закону наприкінці 2016 року, який передбачає необхідність застосування РРО на складну техніку. Згідно прийнятих норм продавці складної техніки мали з 01.06.2017 року реалізовувати відповідні товари виключно з використанням реєстраторів розрахункових операцій. Але цей закон не виконується великою частиною продавців, за даними [останнього дослідження](#) Науково-дослідницького центру «Тест», проведеного наприкінці вересня 2017 року, з 20-и найбільших інтернет магазинів, які реалізують складну техніку – норми закону про РРО виконують лише вісім.

2. ОКРЕМІ АСПЕКТИ МІЖНАРОДНОГО ДОСВІТУ КОНТРОЛЮ ЛАНЦЮЖКУ ПОСТАВКИ ТА ПОВ'ЯЗАНІ НАЦІОНАЛЬНІ ОСОБЛИВОСТІ ВЕДЕННЯ БІЗНЕСУ

2.1. Європейський союз

Європейською Комісією у жовтні поточного року у рамках фундаментальної реформи ПДВ та з намірами зробити систему адміністрування податку менш схильною до транскордонних схем розкрадання (зникаючий трейдер та карусельна схема), що сягають до 50 млрд. євро на рік, оголошено про запровадження наступних заходів²:

- ставка 0% при експорті замінюється остаточним режимом сплати податку (definitive VAT regime): за операціями з транскордонній торгівлі товарами та послугами між підприємствами (B2B) ПДВ, за системою зворотнього платежу, буде стягуватися податковим органом країни походження і передаватися країні, в якій товари або послуги споживаються (впровадження з 2022 року);

- вводится поняття "сертифікованої податкової особи" (Certified Taxable Person) - категорія підприємств з вищим ступенем прозорості та які, як і сьогодні, зможуть платити ПДВ на кордоні за нульовою ставкою (впровадження з 2019 року). Тобто, якщо компанія відповідає набору критеріїв (регулярна сплата податків, надійні системи внутрішнього контролю, докази платоспроможності) вона може отримати сертифікат в своєму національному податковому органі, що дозволяє їй вважатися на всій території ЄС надійним платником ПДВ. Статус буде визнаватися всіма державами-членами ЄС;

- підприємства-експортери, які реалізують товари, зокрема шляхом онлайн-торгівлі, в рамках ЄС, зможуть подавати свої декларації та проводити платежі з ПДВ через єдиний інтернет-портал і на своїй мові (так званий One Stop Shop), що значно полегшить адміністративний тягар та заощадить час і гроші. Одночасно, транскордонні дистанційні продажі с третіх країн планується здійснювати через новий та єдиний інтернет-портал, що дозволить знизити ризики шахрайства з податком.

Таким чином, на даний час питання зменшення можливостей для ухилення від оподаткування при імпорті та продажі товарів у ЄС розглядаються через призму:

² http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-3444_en.htm

- впровадження нових електронних сервісів адміністрування податків, зокрема ПДВ;
- посилення координації між національними податковими органами;
- еволюції механізму зворотного платежу (reverse charge mechanism³).

2.2. Чехія

Чеські податкові резиденти – фізичні особи, згідно норм Закону про податок з прибутків (o daních z příjmů № 586/1992), підлягають оподаткуванню податком з доходів фізичних осіб (Daň z příjmů fyzických osob) за єдиною ставкою 15%, яку запроваджено з 2008 року⁴. При цьому, законодавством надається можливість відмовитись від ведення обліку витрат. У цьому випадку фізична особа може претендувати на витрати в частині:

а) 80% доходів від сільського господарства, лісового і водного господарства, і доходів від підприємницької майстерності; максимум який може бути застосований до суми витрат складає 1 600 000 крон⁵;

б) 60% доходу від комерційної діяльності; максимум до суми витрат - 1 200 000 крон;

в) 30% доходу від здачі активів в оренду, включених в бізнес-активи; максимум до суми витрат - 600 000 крон.

г) 40% інших доходів від самостійної діяльності; максимум до суми витрат - 800 000 крон.

В рамках загальної системи оподаткування фізичним особам, що здійснюють ведення бізнесу без співробітників та мають річний обсяг доходу протягом безпосередньо попередніх трьох років та який не перевищує 5 мільйонів крон (біля 190 тис. євро), надається можливість на сплату єдиного (разового) податку (Daň stanovená paušální částkou, §7a Закону). Для цього платник повинен звернутись до податкового органу (не пізніше 31 січня поточного податкового періоду) із запитом, який містить дані щодо очікуваного доходу та витрати на ці доходи (předpokládané výdaje), інші факти, що мають відношення до визначення єдиного податку. Платник єдиного податку зобов'язаний зберігати звіти про розмір доходу, дані про суми дебіторської заборгованості та вести облік основних

³ Директиви 2013/42/ЄС и 2013/43/ЄС

⁴ <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

⁵ 1 євро (EUR) = 26.32 крон (CZK)

засобів, які використовуються за для здійснення підприємницької діяльності. Якщо платник сплачує податок на додану вартість, він зобов'язаний вести облік відповідно до спеціального закону , що регулює ПДВ. Одночасно із разовим податком стягується «внесок солідарності» в розмірі 7% від доходу: валового доходу від зайнятості або доходів від самозайнятості за вирахуванням податкових збитків⁶.

Крім цього, з вересня 2016 року урядом країни проводиться політика фіскалізації розрахунків та переведення бізнесу до обов'язкової реєстрації продажів (далі – ЕЕТ). Закон про реєстрацію продажів (Zákon o evidenci tržeb č. 112/2016 Sb.⁷) передбачає поступове, у чотири етапи та за видами діяльності, введення зобов'язання реєстрації всіх продажів, зокрема:

з 1 березня 2018 року для всіх видів діяльності без ліцензії, для транспортної сфери та сільського господарства;

з 1 червня 2018 роки для обраних ремесл і видів діяльності, таких, як виробництво текстилю, мила, парфумерії, меблів та інші.

Система ЕЕТ має численні виключення, вона не поширюється на банки, ощадно-кредитні кооперативи, страхові компанії, інвестиційний сектор, депозитарій, пенсійні компанії та фонди та інші випадки, які встановлюються Урядом (§ 12 č. 112/2016 Sb.).

Дистанційний облік продажів базується на постійному зв'язку РРО із сервером фіскального органу, зв'язок відбувається миттєво (біля 2 сек), фіскальному чеку присвоюється код, і покупець отримує чек разом з кодом. Якщо підприємець не зміг організувати постійне підключення до мережі, то він видає чек клієнту в спрощеному режимі (§ 23 č. 112/2016 Sb.). Однак, у такому випадку, підприємець повинен письмово пояснити податківцям які саме технічні негаразди не дозволили йому підключитися до інтернету. Якщо пояснення буде прийнято, заявник отримує право реєструвати чеки протягом 5 днів з моменту їх видачі клієнту.

⁶ <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Czech-Republic-Individual-Taxes-on-personal-income>

⁷ <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2016/zakon-o-evidenci-trzeb-nabyt-platnosti-24552>

2.3. Польща

Фізична особа може вибирати між кількома схемами оподаткування⁸:

- податок з доходів фізичних осіб від 26.07.1991 року (Podatek dochodowy od osób fizycznych)⁹, який передбачає оподаткування відповідно до загальних умов:

- за прогресивною шкалою оподаткування, де у податкову базу включається дохід після вирахування неоподаткованого доходу і застосування встановлених відрахувань. Одночасно, доходи з нерозкритих джерел оподатковуються за спеціальною ставкою 75%.

- за лінійним податком (zryczałowany podatek dochodowy) в розмірі 19%. Податковою базою для обчислення податку вважається оподатковуваний дохід (тобто виручка, зменшена на витрати, прийняті до відрахування з метою оподаткування). Якщо платник податків застосовує метод розрахунку податку за встановленою ставкою, він позбавляється можливості скористатися більшістю податкових звільнень і відрахувань. Проте, дозволяється застосовувати до відрахування наступні суми:

- із суми доходу - суму збитку, що виник в попередні податкові періоди (у зв'язку із здійсненням підприємницької діяльності);

- із суми доходу – суми що підлягають обов'язковій сплаті (внески на пенсійне страхування, страхування від інвалідності, хвороб і нещасних випадків) та сплачені платником податків;

- із суми податку - суми сплачених в податковому році обов'язкових внесків на медичне страхування.

Вибір цього методу оподаткування відбувається за допомогою письмової заяви платника податків. Податок сплачується щорічно на підставі податкових декларацій та із застосуванням щоквартальних авансових платежів;

- оподаткуванням за єдиною (фіксованою) ставкою згідно Закону від 20.11.1998 року¹⁰ (o zryczałowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne)¹¹. Закон передбачає два режими оподаткування:

- оподаткування доходів від несільськогосподарської діяльності, зокрема у сфері послуг (ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych), який за своєю суттю є

⁸ <http://www.finanse.mf.gov.pl/pl/pit/informacje-podstawowe>

⁹ Act of 26 July 1991 on personal income tax

¹⁰ Act of 20 November 1998 on the Lump-sum Income Tax on Certain Revenue Earned by Individuals

¹¹ <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU19981440930>

паушальним (акордним) платежем з задекларованих доходів. Оподаткуванню підлягає виручка (а не доход), тобто в подібних випадках не дозволяється прийняти до відрахування будь-які витрати. Обчислений податок сплачується єдиним платежем. Для цього різновиду податку з доходів встановлено ряд обмежень, зокрема, в залежності від виду діяльності (наприклад не дозволене для бухгалтерів і аудиторів, аптечних закладів, охоронної діяльності, пунктів обміну валют, юристів) і від обсягу доходів (за попередній рік не перевищує суму еквівалентну 250 000 євро). Облік спрощений - враховуються тільки доходи (без вирахування витрат). Ставки податку для різних видів діяльності становлять 20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3% і 2%. Платники податків, які використовують цю форму оподаткування, зобов'язані вести спрощений бухгалтерський облік: облік доходів, облік основних засобів та нематеріальних активів;

- податкова картка (karty podatkowej¹²), яка є найближчим аналогом українського єдиного податку першої групи. Розмір податку (діапазон від 59 до 2 516 злотих) залежить не тільки від виду діяльності (їх 95), а й від кількості найманих працівників та розміру населеного пункту¹³. Податкова карта звільняє від обов'язку ведення бухгалтерського обліку, подання податкових декларацій, сплати авансових платежів та застосування РРО (при обсягах продажу не більше 20 тис. злотих). Сума податку визначається рішенням податкового органу окремо для кожного податкового року. Податок зменшується на суму сплачених платежів за медичне страхування.

Сфера застосування касових апаратів поширюється на продажі фізичним особам і фермерам, торгівля між компаніями передбачає виписку рахунку-фактури та не потребує РРО. Звільнення від використання касових апаратів регулюється щорічними розпорядженнями Міністра розвитку та фінансів, на даний час чинне Розпорядження від 16 грудня 2016 року (Dz.U. 2016 roz. 2177)¹⁴, згідно якого від застосування РРО звільняються:

- обсяги продажу товарів (послуг), які не перевищують 20 000 злотих у попередньому податковому році (біля 5,58 тис. дол. США);

- підприємці (якщо займаються різними видами діяльності) у яких 80% обороту від продажів за попередній рік приходиться на операції, що підлягають звільненню від РРО.

¹² tax card

¹³ <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5833530/Obw.+MRiF-MP-2016-1120.pdf>

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 16 grudnia 2016 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących: <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20160002177>

Вищезазначені правила також розповсюджується на новостворені господарчі одиниці. Одночасно, звільнення від обов'язку реєстрації касових апаратів не стосується випадків:

✓ у сфері торгівлі: газом; двигунами та їх деталями; кузовами для автотранспорту; причепами та напівпричепами, контейнерами; обладнанням для радіо, телебачення та телекомунікацій; фототехнічним обладнанням; носіями даних (цифровими та аналоговими); виробами з дорогоцінних металів; моторним паливом; тютюновими виробами та алкогольними напоями; парфумерією (духи та туалетні води);

✓ у сфері послуг: перевезення пасажирів автотранспортом, зокрема таксі; ремонт автомобілів та мопедів, у тому числі ремонт/монтаж/регенерація/заміна шин та колеса для них; перевірка та технічний огляду транспортних засобів; юридичні послуги; послуги лікарів та стоматологів (за окремим списком); податкові консультації; харчування; перукарні, косметичні та косметологічні послуги.

2.4. Угорщина

Законодавство надає можливість вибору наступних форм оподаткування приватної ініціативи:

- спрощений підприємницький податок (az egyszerűsített vállalkozói adóról¹⁵ або Simplified Entrepreneurial Tax - EVA). Базова умова застосування - загальний річний дохід в попередньому податковому році не перевищує 30 мільйонів форинтів (що дорівнює 162,7 тис. євро). EVA замінює наступні види податків: прибутковий податок, корпоративний прибутковий податок у разі компаній, податок на додану вартість, а також податок на дивіденди. Basis оподаткування EVA є сукупний дохід, отриманий протягом податкового року, який повинен бути змінений за допомогою коригувань, визначених у законі. Ставка податку становить 37% від скоригованої податкової бази. Податок сплачується щоквартально (три авансові внески) та за підсумками року (до 25-го лютого року, наступного за звітним роком);

- податок з фіксованою ставкою для низько бюджетних підприємств та малого бізнесу, дрібних платників податків (a kisadózó vállalkozások tételes adójáról

¹⁵ Закон XLIII від 12 листопада 2002 року: http://njt.hu/cgi_bin/njt_doc.cgi?docid=65352.323031

és a kisvállalati adóról¹⁶ або Fixed-Rate Tax of Low Tax-Bracket Enterprises - КАТА). Приватні/індивідуальні підприємці/підприємства повинні платити щомісяця фіксований податок в розмірі 50 або 75 тисяч форинтів (відповідно 163 та 245 євро), у разі підприємства - з кожного зі своїх працівників, за умови реєстрації за ознакою «дрібний платник податків з повним робочим днем». КАТА сплачується щомісячно. Податок не підлягає сплаті у місяці коли платник отримує допомогу внаслідок хвороби або нещасного випадку, допомогу по догляду за дитиною (за дітьми); у разі припинення підприємницької діяльності. КАТА замінює прибутковий податок, податок з дивідендів, податок на прибуток, соціальний внесок, внески на медичне страхування, пенсійні внески, внески на охорону здоров'я і професійний внесок.

З 2007 року урядом здійснюється поступова фіскалізації розрахунків. Так, з 1 січня 2017 року наступні види діяльності повинні застосовувати РРО¹⁷:

- послуги з ремонту та технічного обслуговування автомобілів;
- роздрібна торгівля автомобільними деталями;
- роздрібна торгівля та ремонт, технічне обслуговування та ремонт мотоциклів та деталей до них;
- пасажирські перевезення;
- брокерські операції з цінними паперами, обмін валют;
- медичні послуги та розважальні заходи, послуги з прання
- діяльність саун, соляріїв, масажних кабінетів.

Купівля РРО компенсується субсидією у розмірі від 50 000 до 250 000 HUF (від 190 до 950 дол. США). Законодавством надається можливість не використовувати касові апарати (до 15 діб) у разі їх поломки, знищення або крадіжки¹⁸.

2.5. Болгарія

Для фізичної особи законодавством передбачено можливість реєстрації у якості індивідуального підприємця (Єдноличен торговець або ЕТ) за Законом про комерцію (Търговския закон) та відповідним включенням до Торгівельного реєстру. Діяльність ЕТ оподатковується за ставкою 15% від оподаткованого

¹⁶ Закон CXLVII від 1 жовтня 2012 року: http://njt.hu/cgi_bin/njt_doc.cgi?docid=155155.323055

¹⁷ http://www.nav.gov.hu/nav/ado/online_penztargetpek_friss

¹⁸ http://njt.hu/cgi_bin/njt_doc.cgi?docid=164879.251970

прибутку, що розраховується за правилами для юридичних осіб, тобто загальний режим - перевищення доходів над витратами, що підтверджені первинними документами.

Для самозайнятих осіб згідно п. 1 ст. 29 додаткових положень Закону про податки на доходи фізичних осіб існує ще одна законодавча можливість ведення бізнесу - стати фрілансером (свободната професія), що передбачає реєстрацію у окремому реєстрі (реєстр БУЛСТАТ), сплату податку за ставкою 10% із використанням нормативу витрати (25% або 40%), можливість розрахунків без застосування касового апарату, звільнення від зобов'язання вести рахунки та подавати річні звіти (подається податкова декларація як фізична особа). Крім цього, у якості платника ПДВ вони зобов'язані зберігати лише два реєстри - журнал купівлі-продажу та журнал продажів (ст. 123 та 124 Закону про ПДВ).

Застосування касових апаратів (фискальні устройства) регламентується міністерством фінансів (Порядок № Н-18 вид 13.12.2006¹⁹). Не підлягають фіскалізації:

- продажі газет та журналів;
- продаж власної та непереробленої сільськогосподарської продукції фізичними особами;
- продаж квитків, карт, абонементів для пасажирів та авіаквитків;
- продаж товарів і надання послуг, пов'язаних із здійсненням релігійних, соціальних, освітніх та медичних заходів Болгарською Православною Церквою та інших конфесій, зареєстрованих відповідно до Закону у справах релігій;
- надання фізичними особами приміщень в оренду, в тому числі оренда складів;
- діяльність самозайнятих осіб (див. раніше);
- торгівельні місця, які розташовано в населених пунктах з числом осіб, що проживають до 300 людей або які розташовані в гірських і важкодоступних місцях, за винятком курортів.

¹⁹ <http://nap.bg/page?id=517>

2.6. Румунія

У Румунії, як особливий режим оподаткування розглядається випадок коли підприємство, яке є юридичною особою Румунії та на 31 грудня попереднього фінансового року сукупно виконує такі умови:

здійснює дозволена діяльність (крім банківської, страхової діяльності; діяльності у сфері азартних ігор; розвідки, розробки, експлуатації нафти та природного газу);

отримані доходи, крім консалтингу та управління, перевищують 80% загальних доходів;

має обсяг операцій, що не перевищує еквівалента 500 тис. євро;

його статутний капітал не належить державі та адміністративно-територіальним одиницям.

може сплачувати податок на доходи мікропідприємств (статті 47-57 розділу III Податкового Кодексу)²⁰, який передбачає наступні ставки оподаткування доходу:

- 1% з обороту для мікропідприємств, що мають одного або декількох працівників;

- 3% з обороту для мікропідприємств, які не мають найманих працівників.

Сфера розрахунків та застосування РРО регламентується Постановою уряду nr. 28/1999 щодо зобов'язання суб'єктів господарювання використовувати фіскальні електронні касові апарати (останні зміни LEGE Nr. 267/2015 від 06.11.2015 та HG 804/2017 від 20.11.2017 року²¹). Звільняються від використання РРО наступні види діяльності:

торгівля сільськогосподарською продукцією власного виробництва на площах, ринках, ярмарках та інших дозволених громадських місцях;

продаж газет та журналів;

громадський транспорт, зокрема метро, послуги пасажирського залізничного транспорту;

діяльність у якої доходи виплачуються на основі документів з фіксованою вартістю та надрукованих відповідно до закону - вхідні квитки на концерти, музеї, виставки і ярмарки, зоопарки та ботанічні сади, бібліотеки, стоянки для автомобілів;

²⁰ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_267_2015.pdf та https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_22092017.htm#A47

²¹ <http://contabilul.manager.ro/a/22389/hg-8042017-norme-le-de-aplicare-a-oug-281999-privind-casele-de-marcate-au-fost-modificate-analiza-zilei-cu-irina-dumitrescu.html>

діяльність з страхування та пенсійного страхування;

діяльність, що здійснюється як вільна професія у всіх формах організації, яка не передбачає створення комерційної компанії;

продаж релігійних об'єктів та богослужінь, що надаються релігійними установами;

роздрібна торгівля по пошті та поштою;

окремі побутові послуги населенню;

будівництво, ремонт, облаштування та обслуговування житла;

азартні ігри, що здійснюються за допомогою технічних засобів гри на основі акцепторів банкнот або монет;

продаж товарів або послуг через торгові автомати.

Одночасно, Законом № 12/1990 про захист населення від незаконної комерційної діяльності²² встановлено відповідальність за здійснення діяльності з виробництва, торгівлі або надання послуг, у відповідних випадках, з товарами, походження яких не доведено/не підтверджено відповідно до закону. Так, згідно пункту (е) Art. 1: «Документи походження супроводжують товари, незалежно від того, де вони знаходяться, під час транспортування, зберігання або продажу». Невиконання зазначеної вимоги передбачає згідно п. 1 ст. 2 та ст. 3 Закону: для фізичних осіб – штраф від 500 до 5000 лей; для юридичних осіб – штраф від 2 000 до 20 000 леїв (440-4400 євро) з одночасною конфіскацією такого товару. Контроль з дотримання Закону здійснюється одразу декількома державними органами – мерією, поліцією, жандармерією, органами податкового та фінансового контролю, прикордонниками.

2.7. Литва

Для фізичних осіб в Литві передбачено спрощену систему оподаткування шляхом придбання бізнес-сертифікату, що видається місцевими органами влади (VERSLO LIUDIJA). Цей режим застосовується до певних видів діяльності, перелік яких затверджений урядом Литовської Республіки і складається з 88 видів діяльності²³, що головним чином пов'язані з наданням різних видів побутових послуг, виробництвом простих товарів.

²² https://www.avocatnet.ro/articol_36257/Legea-nr-12-1990-protectia-populatiei-impotriva-unor-activitati-de-productie-comert-sau-prestari-de-servicii-ilicite-republicata-la-18-februarie-2014.html

²³ DĖL VERSLO LIUDIJIMŲ IŠDAVIMO GYVENTOJAMS TAISYKLIŲ IR VEIKLŲ, KURIOMIS GALI BŪTI VERČIAMASI TURINT VERSLO LIUDIJA, RŪŠIŲ ŠARAŠO https://www.e-tar.lt/rs/actualaeditio/TAR.2D6424EE2BEB/jUfVFhVhMV/format/MSO2010_DOCX/

Для таких заходів місцеві ради встановлюють фіксовану ставку податку на прибуток на рівні, не нижчому, ніж передбачено законом "Про податок на прибуток"²⁴. Податок сплачується до покупки цього сертифіката.

Встановлено, що даний режим може бути застосований тільки в тому випадку, якщо фізична особа не зареєстрована або не зобов'язана реєструватися платником ПДВ (В Литві сума, при якій обов'язковою є реєстрація платником ПДВ становить 45000 євро, якщо особа перевищує цю суму, особа повинна перейти до загальної системи оподаткування. При цьому витрати при сплаті такого фіксованого податку не можуть бути відняті з доходів від індивідуальної діяльності з придбанням підприємницького свідоцтва та отже, їх документально підтверджувати не потрібно, але при цьому вони зобов'язані використовувати касові апарати.

Ставка прибуткового податку для громадян у Литві становить 15% та 33%²⁵

Стандартна ставка корпоративного податку складає 15%. Підприємство з валовим доходом менш ніж 300 тис. євро протягом податкового року та середньою кількістю працівників, не перевищує 10, має право застосовувати 5%²⁶.

Використання касових апаратів у роздрібній торгівлі в Литві є обов'язковим. З цього року для стимулювання отримання чеків покупцями була впроваджена лотерея, що популярна серед населення, при цьому щотижня розігруються грошові призи. Лотерея розповсюджується тільки на чеки, випущені дрібними торговцями. Малий бізнес використовує бюджетні касові апарати, вартість 39 євро, при цьому передбачається компенсація держави за їх придбання. За неподання грошових надходжень - кримінальна відповідальність.

2.8. Грузія

Законодавство передбачає три спеціальних режиму оподаткування малого та мікробізнесу:

- статус мікробізнесу (ст. 83-87, 93-95 Податкового кодексу²⁷), надається фізичним особам, які не використовують працю найнятих осіб і самостійно

²⁴ GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO https://www.e-tar.lt/rs/legalact/TAR.C677663D2202/format/MSO2010_DOCX/

²⁵ GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO https://www.e-tar.lt/rs/legalact/TAR.C677663D2202/format/MSO2010_DOCX/

²⁶ Doing business in Lithuania Tax and legal guide 2017 // [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-doing-business-in-lithuania-2017/\\$FILE/ey-doing-business-in-lithuania-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-doing-business-in-lithuania-2017/$FILE/ey-doing-business-in-lithuania-2017.pdf)

²⁷ <http://www.mof.ge/en/4679>

здійснюють економічну діяльність, від якої вони одержують сумарний сукупний дохід протягом календарного року що не перевищує 30 000 ларі²⁸ (біля 11 тис. євро). При цьому, спеціальний режим не розповсюджується на платників податку на додану вартість. Статус мікробізнесу підтверджується Сертифікатом мікробізнесу, що видається податковим органом. Особи не платять прибутковий податок, але, одночасно, зобов'язані вести облік первинних податкових документів та зберігати їх;

- статус малого бізнесу (ст. 88-95 Податкового кодексу), поширюється на фізичних осіб, що отримують сукупний дохід від економічної діяльності протягом календарного року, який не перевищує 100 000 ларі. Статус платника підтверджується Сертифікатом малого бізнесу, що видається податковим органом. Існує вимога щодо обов'язкового використання контрольно-касових апаратів (ККА). Застосування до фізичної особи - підприємця тричі санкції за невикористання ККА протягом календарного року призводить до втрати статусу малого бізнесу. Оподатковуваний дохід малого бізнесу підлягає оподаткуванню за ставками або 5%, або 3% за наявності документів, що засвідчують витрати пов'язані з отриманням сукупного доходу в розмірі 60% від сукупного доходу. Статус малого бізнесу звільняє від необхідності ведення обліку доходів, але є вимога ведення спеціального Журналу обліку витрат (регулюється наказом Міністра фінансів Грузії). Подання декларації фізичними особами - підприємцями зі статусами *мікробізнесу* та малого бізнесу здійснюється до 1 квітня року, наступного за звітним. Фізичні особи - підприємці зі статусом малого бізнесу зобов'язані здійснити до бюджету чотири поточні платежі у розмірі 25 відсотків від суми річного податку за минулий рік у строк не пізніше 15 травня; 15 липня; 15 вересня та 15 грудня;

- статус платника фіксованого податку (статті 95¹-95⁶ Податкового кодексу). Платником фіксованого податку може бути особа, яка не є платником податку на додану вартість та здійснює один або більше види діяльності. Перелік дозволених видів діяльності та ставка податку встановлюється Урядом. Ставка фіксованого податку може бути в межах від 1 ларі до 2000 ларі на один об'єкт оподаткування, або 3% доходів від діяльності. Статус платника підтверджується Сертифікатом платника фіксованого податку, що також видається податковим органом. Платник фіксованого податку не сплачує поточні платежі та зобов'язаний виписуючи первинний податковий документ, вказати в документі статус платника, а у разі

²⁸ 1 євро (EUR) = 2,72 ларі (GEL)

виписування йому або їм первинного податкового документа зберігати вказаний документ.

У 2012 році, в рамках податкової реформи для боротьби з нелегальною торгівлею і нелегальним перевезенням товарів, країна запровадила систему електронної реєстрації товарно-транспортних накладних та ввела значні штрафні санкції за перевезення товарів без зареєстрованої товаро-транспортної накладної, що дозволило забезпечити належний контроль і суттєво знизити рівень нелегальної торгівлі²⁹. З 2012 року запроваджено обов'язкове застосування РРО із системою GPRS, крім суб'єктів мікробізнесу що надають послуги з річним оборотом до 30 тис. ларі (наразі 1 ларі = 2,3 дол. США).

2.9. Білорусь

Особливі режими оподаткування фізичних осіб передбачають:

- податок при спрощеній системі оподаткування³⁰ (Глава 34 Податкового кодексу РБ), передбачає для індивідуальних підприємців можливість реєстрації платником податку у разі дотримання наступних критеріїв: чисельність працівників - не більше 100 чоловік та валова виручка за рік не більше 1 159 800 білоруських рублів³¹. ССО замінює більшість податків, крім податків на імпорт, податку на додану вартість (за умови перевищення обсягів валової виручки протягом року у 1 058 400 білоруських рублів), окремих зборів та мит. Об'єктом оподаткування податку при спрощеній системі визнається валова виручка від реалізації товарів (робіт, послуг). Ставки податку встановлюються в таких розмірах: 5% - для платників, які не сплачують податок на додану вартість; 3% - для платників, що сплачують ПДВ. ССО передбачає спрощену форму обліку та звітності (Книга доходів та витрат);

- єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб³² (Глава 35 Податкового кодексу РБ), передбачає що платниками є як індивідуальні підприємці, так і фізичні особи, що не провадять підприємницьку діяльність. Спеціальний режим діє лише для окремих видів діяльності: перелік для індивідуальних підприємців наразі включає 40 видів дозволеної діяльності, зокрема сферу послуг; для фізичних осіб такий перелік включає 13 видів діяльності

²⁹ <http://www.refworld.org.ru/pdfid/548f00b54.pdf>

³⁰ http://etalonline.by/?type=text®num=hk0900071#load_text_none_1_

³¹ за курсом 0.4729 EUR за 1 BYR

³² http://www.minfin.gov.by/upload/np/acts/nk_osobennaja_chast.pdf

(ст. 295-296 Податкового кодексу РБ). Платники єдиного податку звільняються від сплати прибуткового податку з фізичних осіб, ПДВ, екологічного податку, податку за видобуток природних ресурсів, від місцевих податків і зборів. Індивідуальні підприємці повинні вести облік валової виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), а також облік товарів, в тому числі сировини і матеріалів, основних засобів. Податкова база розраховується виходячи з здійснених видів діяльності та (або) кількості торгових об'єктів (місць), валової виручки, а також тривалості звітного періоду. Розміри ставки податку визначаються за рішеннями обласних та міських Рад депутатів. У той же час, кодексом встановлені «верхній» та «нижній» поріг розмірів ставок для кожного виду діяльності (у межах від 1,69 до 534,85 рублів за місяць). До ставок використовується значна кількість понижуючих коефіцієнтів (від 0,2 до 0,5). Звітним періодом єдиного податку визнається календарний місяць, в якому здійснюється діяльність (крім індивідуальних підприємців, які провадять діяльність або по одному виду діяльності, або використовують не більш одного торгового об'єкту, та для яких може (за вибором платника) бути обраний звітний період - календарний квартал). Слід зазначити, що єдиний податок є найближчим аналогом українського єдиного податку 3-ої групи.

Окремі організації, що застосовують спрощену систему (з чисельністю працівників не більше 15 осіб та обсяг валової виручки яких наростаючим підсумком з початку року не перевищує 410 000 білоруських рублів), та індивідуальні підприємці мають право з початку податкового періоду вести спрощений облік у Книзі обліку доходів і витрат, але який не передбачає звільнення від складання та зберігання первинних облікових документів (стаття 291 Податкового кодексу РБ).

Владою країни ще у 2011 році введено у дію Постанову Ради Міністрів РБ та Нацбанку «про порядок використання касового обладнання, платіжних терміналів, автоматичних електронних апаратів, торгових автоматів і прийому готівкових коштів, банківських платіжних карток при продажу товарів, виконання робіт, надання послуг, здійснення діяльності в сфері грального бізнесу, лотерейної діяльності, проведенні електронних інтерактивних ігор» (далі - Положення про порядок використання касового обладнання), що передбачала поступову фіскалізацію касового обладнання для всіх юридичних осіб та індивідуальних

підприємців³³ (з урахуванням перенесення термінів, внесених Постановою Уряду від 31.07.2017 № 571/9³⁴):

- для суб'єктів господарювання, які здійснюють продаж товарів у торговельних об'єктах з торговою площею 650 кв. м. і більше, термін підключення касового обладнання до системи контролю касового обладнання - до 1 березня 2018 року;

- для юридичних осіб - з 1 лютого 2018 р. в містах обласного підпорядкування та у м. Мінську, з 1 червня 2018 р. - в містах районного підпорядкування, з 1 липня 2018 р. - на всій території Республіки Білорусь;

- для індивідуальних підприємців - з 1 грудня 2018 р. в містах обласного підпорядкування та у м. Мінську, з 1 січня 2019 р. - в містах районного підпорядкування, з 1 лютого 2019 р. - на всій території Республіки Білорусь.

У той же час, Глава 4 Положення про порядок використання касового обладнання чітко визначає 26 випадків коли юридичні особи та індивідуальні підприємці мають право приймати готівку при продажу товарів (виконання робіт, надання послуг) без застосування касового обладнання та (або) платіжних терміналів, зокрема:

- здійснення роздрібною торгівлі товарами в об'єктах системи споживчої кооперації, розташованих в сільських населених пунктах, в яких продаж товарів здійснює один продавець;

- здійснення роздрібною торгівлі на торгових місцях на ринках (за винятком продажу запасних частин до автомобілів) і ярмарках;

- здійснення розносною торгівлі товарами;

- продаж проїзних документів, квитків, проїзних, приміських, абонементних і міжнародних квитків, талонів, жетонів в автомобільному транспорті, на якому виконуються міські перевезення пасажирів, міському електричному транспорті, метрополітені, поїздах і на залізничних станціях;

- продаж у розлив безалкогольних напоїв, пива, квасу, живої риби з цистерн;

- торгівля предметами релігійного культу та релігійною літературою, надання послуг з проведення релігійних обрядів і церемоній;

- здійснення адвокатської та нотаріальної діяльності, страхової діяльності з видачою страхових полісів (свідоцтв, сертифікатів);

³³ Постанова від 06.07. 2011 р. № 924/16, <http://pravo.by/document/?guid=3961&p0=C21100924>

³⁴ <http://www.government.by/upload/docs/filec3bd77c1526d9dab.PDF>

- надання побутових послуг (за винятком технічного обслуговування і ремонту транспортних засобів, машин і обладнання, зберігання автотранспортних засобів) в об'єктах, розташованих в сільських населених пунктах, з кількістю працівників, які безпосередньо надають такі послуги, не більше трьох осіб в одну зміну;

- здійснення роздрібної торгівлі товарами в об'єктах побутового обслуговування населення;

- продаж продукції тваринництва, рослинництва, бджільництва та рибальства, надання платних послуг населенню юридичними особами та індивідуальними підприємцями, що здійснюють діяльність з виробництва сільськогосподарської продукції;

- реалізації лотерейних квитків, у окремих випадках продаж квитків (абонементів) на відвідування культурно-видовищних заходів.

При цьому, юридичні особи та підприємці, які здійснюють прийом готівкових коштів без застосування касового обладнання та якщо вартість одиниці продаваного непродовольчого товару становить або перевищує одну базову величину (з 01.01.2017 року - 23 біл. руб.) оформляють кожен факт прийому готівки документом з певним ступенем захисту (Постанова Ради Міністрів РБ від 06.07.2011 № 912). Також, продаж за готівку не звільняє продавця (виробника, виконавця) від видачі на вимогу покупця (споживача) документа, що підтверджує факт придбання товару, виконання роботи, надання послуги. Порушення встановленого порядку прийому грошових коштів при реалізації товарів (робіт, послуг) за готівку тягне за собою накладення штрафу в розмірі від 10 до 100 базових величин (ст. 12.18 та 12.20 Кодексу РБ про адміністративні правопорушення).

2.10. Росія

У рамках загального податкового режиму діє податковий режим для індивідуальних підприємців - фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи. Податкова база в цьому випадку представляє собою різницю між сумами отриманого доходу і професійними податковими відрахуваннями (витрати які пов'язані з підприємницькою діяльністю та які повинні бути документально підтверджені). У разі неможливості документального підтвердження витрат доходи можуть бути зменшені на норматив витрат - 20% від суми доходів, отриманих від підприємницької

діяльності (пункт 1 ст. 221 Кодексу). Індивідуальні підприємці повинні вести Книгу обліку доходів і витрат та господарських операцій, а також подавати до податкового органу за своїм місцем проживання податкову звітність (декларація про передбачуваний дохід фізичної особи). Декларація подається не пізніше п'яти днів після закінчення місяця, в якому одержано відповідні доходи. Виходячи з даних декларації, податкові органи тричі на рік обчислюють суми авансових платежів, які підлягають сплаті у термін до 15 липня і 15 жовтня поточного року та до 15 січня наступного року.

Одночасно, російське законодавство надає можливість вибору трьох спеціальних режимів оподаткування фізичних осіб, які звільняють від сплати податку з доходів фізичних осіб; податку на майно фізичних осіб; податку на додану вартість:

- спрощена система оподаткування³⁵ (ССО) - особливий порядок сплати податків для представників малого та середнього бізнесу, зокрема індивідуальних підприємців (Глава 26.2 Податкового кодексу РФ). Застосування ССО вимагає виконання певних умов: доходи платника не перевищують 150 млн. рублів (близько 2,3 млн. євро) протягом звітного періоду; не більше 100 працівників та залишкова вартість основних засобів не перевищує 150 млн. рублів. ССО дозволяє обрати об'єкт оподаткування або дохід, або дохід, який зменшено на величину витрат (доходи мінус витрати). У першому випадку ставка становить 6%, податок сплачується з суми доходів. У другому випадку (дохід, зменшений на величину витрат) - 15%. При цьому регіональними законами можуть встановлюватися диференційовані ставки податку в межах від 5 до 15%. Знижена ставка може поширюватися на всіх платників податків, або встановлюватися для певних категорій;

- єдиний податок на доведений (рос. - вменённый) дохід для окремих видів діяльності³⁶ (ЄПДД), передбачає що при його обчисленні та сплаті розмір реально отриманого доходу значення не має, а платники податків керуються розміром доведеного ним доходу (Глава 26.3 Податкового кодексу РФ).

ЄПДД може застосовуватись лише до:

- організацій та індивідуальних підприємців середня чисельність працівників яких за попередній календарний рік не перевищує 100 осіб;
- організації, в яких частка участі інших організацій становить менше 25%;

³⁵ <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/usn/>

³⁶ <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/envd/>

- не є установами освіти, охорони здоров'я або соціального забезпечення;
- не надають послуги з передачі у тимчасове володіння або у користування автозаправних станцій і авто газозаправних станцій;
- окремих видів підприємницької діяльності (на даний час 14 видів), зокрема: роздрібна торгівля; громадське харчування; побутові послуги; послуги з ремонту, технічного обслуговування та миття автотранспорту; рекламна діяльність; послуги з перевезення пасажирів і вантажів автотранспортом; послуги стоянок.

Податковою базою є розрахункова/умовна базова дохідність, що підлягає уточненню на два коригуючих коефіцієнти (показують ступінь впливу того чи іншого фактору на результат підприємницької діяльності, що обкладається єдиним податком). Базова ставка - 15% від доведеного доходу, але регіональними правовими актами можуть встановлюватися ставки податку в межах від 7,5 до 15%. Податок не передбачає ведення бухгалтерського обліку, але зобов'язує дотримуватися порядку ведення розрахункових та касових операцій у готівковій та безготівковій формах, встановлений відповідно до законодавства (п. 5 ст. 346.26 ПК РФ);

- патентна система оподаткування³⁷ (ПСО), до якої можуть, на добровільних засадах, приєднатись індивідуальні підприємці, у яких середня чисельність найманих працівників за податковий період та за всіма видами підприємницької діяльності не перевищує 15 осіб та з початку календарного року доходи від реалізації, щодо яких застосовується патентна система не перевищили 60 млн. рублів (Глава 26.5 Податкового кодексу РФ). ПСО на 2017 рік застосовується щодо 63 видів підприємницької діяльності. При веденні декількох видів підприємницької діяльності патент необхідно придбавати на кожен з видів діяльності окремо. Патент видається податковими органами протягом 5 діб на період від одного до дванадцяти місяців включно в межах календарного року. Податкова база - грошовий вираз потенційно можливого до отримання річного доходу по виду підприємницької діяльності, щодо якої застосовується ПСО, що встановлюється на календарний рік законом суб'єкта РФ. Податкова ставка складає 6%.

З 15.07.2016 набула чинності нова редакція Закону «Про застосування касової техніки»³⁸, яка запроваджує поетапний перехід бізнесу на застосування контрольно-касової техніки з доступом до мережі інтернет (онлайн-ККТ), є

³⁷ <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/patent/>

³⁸ <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102081652>

перехідні положення для малого бізнесу - з 1 липня 2018 роки; обов'язок проводити заміну блоку фіскальної пам'яті кожні 15 місяців; вимога про видачу чеку у електронному або паперовому вигляді. Дані про продажі передаються від платників податків до операторів фіскальних даних, а від них надходять до податкових органів. Новації охоплюють всю роздрібну торгівлю за окремими виключеннями: торгівля виносна/ярмаркова або у кіосках, продаж цінних паперів, продаж квитків, дрібнороздрібна торгівля продовольчими і непродовольчими товарами, а також на розрахунки у віддалених або важкодоступних місцевостях та ін.

2.11. Бразилія

За даними International Labour Organization у Бразилії зареєстровано біля 7,5 млн. мікро- та малих підприємств (включаючи мікропідприємців), що складає 95% від загальної кількості зареєстрованих компаній в країні, та в яких працює понад 16,6 мільйонів людей³⁹. Слід зазначити, що питання сприятливого ставлення до малого бізнесу та його, зокрема, фіскальна підтримка, закріплена статтями 170 та 179 Конституції (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL). На даний час існує дві базових системи спрощеного оподаткування малого бізнесу (додатковий Закон № 123 від 14.12.2006 року)⁴⁰:

Simples Nacional – дозволяє мікро- та малим підприємствам подавати єдину спрощену річну податкову декларацію (замінює декілька декларації про сплату податків та соціальних платежів на рівнях федеральному, штату та муніципальному); сплачувати єдиний щомісячний платіж залежно від економічної діяльності; звільняє від сплати окремих соціальних внесків на федеральному рівні;

SIMEI - система сплати індивідуальними мікропідприємцями (Microempendedor Individual - MEI) щомісячних фіксованих сум податку. Під статус MEI підпадають підприємці з річним валовим доходів до 60 тис. бразильських реалів (складає біля 18,2 тис. дол. США). MEI звільняється від податкового обліку та видачі рахунків-фактур, але зобов'язаний купувати товари (послуги) за податковим документом.

³⁹ http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---americas/---ro-lima/documents/publication/wcms_318209.pdf

⁴⁰ <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Default.aspx>

Розповсюдження отримують електронні інструменти реєстрації операцій з продажу товарів та послуг (ICMS)⁴¹. Так, електронна система реєстрації продажів (SAT-CF-e) передбачає застосування обладнання з цифровим сертифікатом, яке генерує, передає і аутентифікує в податкові органи інформацію про здійснені продажі (Сиром Fiscal). Значне поширення отримують цифрові документи для роздрібної торгівлі, зокрема е-рахунок-фактура (Nota Fiscal ao Consumidor Eletrônica або NFC-e), що передаються у податкові органи та, одночасно, є аналогом чеку. Процеси фіскалізації розрахунків у сфері торгівлі, знаходяться на початковому етапі. Так, з 01.01.2017 лише у 8 з 26 штатів та у федеральному окрузі (столиця країни) оголосили обов'язкове застосування NFC-e для підприємств роздрібної торгівлі.

2.12. Аргентина

Малі та середні підприємства відіграють значну роль в економіці, забезпечуючи близько 38% ВВП країни. МСП представляють 99% з усіх зареєстрованих в Аргентині компаній (більше 600 тисяч), в них працюють понад 60% зайнятого населення, на їх частку припадає 45% всіх продажів. Державна підтримка малого бізнесу здійснюється відповідно до Закону №24.467 від 23 березня 1995 «Про малі та середні підприємства».

Спеціальних (пільгових) режимів оподаткування до суб'єктів малого підприємництва в Аргентині не застосовується. Разом з тим, існує спрощений режим оподаткування для малих платників податків (monotributo), який застосовується за наступними умовами⁴²:

річний валовий дохід не може перевищувати для товарів – не більше 1050000 песо (біля 60 тис. дол. США), для послуг - 700000 песо;

максимальна ціна за одиницю товару не може перевищувати 2500 песо;

заборона на імпорт, не більше 3-х працівників і торговельних місць.

Платіж на спрощеному режимі оподаткування включає як податкову складову, так і внески до системи соціального забезпечення та встановлюються в залежності від виду діяльності, обсягу продаж, кількості працюючих, торговельної

⁴¹ Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual de Intermunicipal e de Comunicações

⁴² <https://monotributo.afip.gob.ar/Public/Ayuda/Index.aspx>

площі, споживання електроенергії та інших чинників (11 категорій)⁴³ у діапазоні від 787 до 3800 песо (з 01.01.2017 року).

Додатково, спрощений режим передбачає окремий тип ведення бізнесу для незалежних працівників - режим соціальної інтеграції та сприяння зайнятості (Régimen de Inclusión Social y Promoción del Trabajo Independiente) - який дозволяє щомісяця сплачувати 5% від загальної суми операцій за рахунками протягом попереднього місяця та не передбачає застосування касових апаратів.

Всі зареєстровані платники податку на додану вартість та особи в рамках спрощеного режиму для малих платників податків з 2013 року⁴⁴ повинні використовувати електронне обладнання з фіскальною пам'яттю (Controladores Fiscales) та видавати квитанції⁴⁵. Винятками залишаються:

- особи, які задіяно у режимі соціальної інтеграції та сприянню зайнятості;
- дрібна торгівля (так звані немасивні операції з кінцевими споживачами) за умови «не більше 240 ваучерів кінцевому споживачеві та/або якщо їх загальна сума не перевищує 5% від загальної суми всіх операцій останнього календарного року».

⁴³ <http://www.afip.gob.ar/monotributo/categorias.asp>

⁴⁴ Генеральна Резолюція AFIP № 3561/2013 - http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/REAG01003561_2013_12_09

⁴⁵ <https://servicios1.afip.gov.ar/genericos/guiaDeTramites/VerGuia.aspx?tr=46>

3. ОЦІНКА АЛЬТЕРНАТИВ ПО КОНТРОЛЮ ЛАНЦЮЖКУ ПОСТАВКИ ТОВАРІВ

Для оцінки представлені наступні пропозиції:

1. *Введення системи реєстрації первинних документів для неплатників ПДВ*
2. *Введення електронного податкового документу Tax Invoice*
3. *Введення вимоги наявності у особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, первинних документів, що підтверджує отримання товару*
4. *Введення вимоги здійснювати покупку ризикованих товарів у платників ПДВ*
5. *Введення системи електронної реєстрації товаро-транспортних накладних*
6. *Введення вимоги обов'язковою реєстрацією платниками ПДВ торговців товарів лакшері, преміум сегменту та ліків.*

3.1. Система реєстрації первинних документів для неплатників ПДВ

Зміст пропозиції. Створити на базі інформаційних технологій ДФС систему реєстрації первинних документів для неплатників ПДВ, в тому числі і особами, що не зобов'язані на даний момент вести облік, за аналогією з СЕА ПДВ. Передбачається, що дана система, разом з існуючою СЕА ПДВ, дозволить відслідковувати рух товарів від моменту виробництва або імпорту до моменту його кінцевої реалізації, що дозволить виявляти реалізацію тих товарів, що надходять в Україну нелегальним шляхом, в також надасть можливості виявляти необліковані товарні запаси джерела походження, яких є невідомим.

Переваги. Для реалізації даної пропозиції можна використати програмне забезпечення, що на даний момент використовується для СЕА ПДВ, що дозволить суттєво скоротити початкові капітальні витрати. Система дозволить, за умови повної реєстрації первинних документів, без необхідності проведення виїзних фактичних перевірок, здійснювати оперативний моніторинг товарних операцій і виявляти ті, що мають ознаки порушень.

Недоліки. Високі штрафні санкції будуть обтяжливими для бізнесу і будуть сприяти зростанню корупційних можливостей з боку контролюючих органів, а низькі - не будуть стимулювати здійснювати реєстрацію первинних документів. Також, у зв'язку з тим, що на відміну від СЕА ПДВ, покупець буде не зацікавлений в отриманні документів від продавця, можна очікувати масове ігнорування вимог законодавства.

Реєстрація всіх первинних документів буде потребувати значні витрати часу з боку бізнесу на заповнення довідників щодо контрагентів, номенклатури товарів,

щодо формування первинних документів, їх реєстрацію, виправлення неминучих помилок тощо. Все це негативно вплине на бізнес і призведе до зростання їх витрат.

За відсутності уніфікованих ідентифікаторів товарів, таких як коди УКТ ЗЕД, GS1 тощо, автоматизований моніторинг оцінки ризиків буде неможливий, а ручна оцінка, у зв'язку з великою кількістю підприємців і юридичних осіб, буде потребувати з боку держави значних витрат на залучення додаткових інспекторів, що прямо протирічить стратегії реформування ДФС.

Великий обсяг контрольованих операцій за умови обмежених людських ресурсів призведе до суб'єктивності у визначенні сфери контролю і, відповідно, до зростання корупційних можливостей під час нарахування штрафних санкцій.

Висновок. Запроваджувати дану систему є недоцільним, враховуючи вищеперераховані ризики і недоліки.

3.2. Введення електронного податкового документу Tax Invoice

Зміст пропозиції. Поступова заміна первинних документів на Tax Invoice (податковий рахунок), що передбачає визнання його документом, що підтверджує відповідну господарську операцію, при цьому реєстрація здійснюється зі зазначенням контрагента незалежно чи є він платником ПДВ чи таким не є. Дана система реалізується на базі СЕА ПДВ і дозволить відслідковувати рух товарів по всьому ланцюжку його руху. Крім того, в СЕА ПДВ вже реалізовано використання кодів УКТ ЗЕД, що дозволить автоматизувати процес моніторингу виявлення контрабандних потоків.

Переваги. Безумовною перевагою Tax Invoice є фактична відмова від паперових первинних документів і перехід до повноцінного електронного документообігу. Це суттєво зменшить витрати як часу, так і грошей підприємств на створення, пересилання, приймання, оброблення первинних документів.

Дана система дозволить ефективно моніторити не тільки операції платників ПДВ (що вже відбувається зараз), а також операції і неплатників ПДВ.

З часом дана система, за умови ефективної її реалізації, може бути розповсюджена на всіх представників бізнесу України і суттєво спростити та зменшити витрати на ведення обліку.

Недоліки. Рух товарів, що не оформлюється жодними документами не прослідковується даною системою. При наявності можливості реалізації товарів за

готівку без фіскалізації розрахункової операції можливість реалізації контрабанди залишиться.

Збільшують витрати держави на утримання даної системи та зростає необхідність забезпечити належні заходи безпеки, щоб унеможливити вірусні атаки та впливу ззовні, що можуть негативно вплинути на діяльність українських підприємств.

Крім того, Tax Invoice, не зважаючи на те, що його впровадження ґрунтується на існуючій інформаційній системі СЕА ПДВ, потребує суттєвого доопрацювання, зокрема, усунення розбіжностей в моменті реєстрації, а саме первинний документ на постачання товару необхідно реєструвати в момент його відвантаження, а податкову накладну в момент першої події: або отримання коштів, або відвантаження, чи надання послуги. Необхідно також на відміну від існуючої системи адміністрування для підтвердження факту здійснення господарської операції реалізувати підписання Tax Invoice двома сторонами: продавця і покупця. Крім того, треба вирішити питання з обмеженнями, що на даний момент існують в СЕА ПДВ, а саме автоматичне блокування СМКОР і обмеження для реєстрації податкової накладної внаслідок недостатності реєстраційної суми.

Висновок. Дана пропозиція є доцільною та вигідною для всіх сторін, але потребує тривалого впровадження у декілька етапів, а також додаткових витрат бюджету на доопрацювання існуючого програмного забезпечення.

3.3. Наявність у особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, первинних документів, що підтверджує отримання товару

Зміст пропозиції. Законодавчі вимоги щодо отримання і зберігання первинних документів на отримання товарів, дозволить забезпечити мінімальний рівень контролю за легальністю походження товарів та допоможе виявляти контрабандні потоки.

Переваги. Потребує мінімальні затрати з боку представників бізнесу та за умови виконання даних законодавчих вимог забезпечить мінімальний рівень контролю і зменшить можливості реалізації контрабанди.

Недоліки. Є велика ймовірність того, що дана пропозиція не буде функціональна, оскільки недобросовісні представники бізнесу зможуть виписувати будь-які первинні документи на будь-який товар і на будь-яку суму. Крім того, реалізація цієї пропозиції також збільшує корупційні ризики, а саме контроль забезпечується тільки під час проведення фактичної перевірки, а це в

умовах корумпованості ДФС призведе лише до збільшення корупційних можливостей.

Висновок. Дана пропозиція є простою, але сама по собі є неефективною і призводить до суттєвого збільшення корупційних можливостей контролюючих органів. Вона може бути дієвою лише у при реалізації у комплексі реформ.

3.4. Впровадження вимоги здійснювати покупку ризикованих товарів у платників ПДВ

Зміст пропозиції. Дана пропозиція є логічним розвитком попередньої, і передбачає законодавчу вимогу здійснювати придбання підприємцями товарів для подальшого перепродажу виключно у платників ПДВ. Вважається, що це зменшить можливі зловживання з первинними документами, оскільки платники ПДВ зобов'язані реєструвати податкові накладні.

Переваги. У зв'язку з тим, що платники ПДВ реєструють всі податкові накладні в СЕА ПДВ, процес перевірки легітимності первинних документів, зокрема, прибуткових накладних на товари, спрощується і забезпечує більшу надійність порівняно із попереднім варіантом. Адже при документальній перевірці можна просто порівняти реквізити прибуткової накладної на партію товарів, що є у ФОПа, із реквізитами податкової накладної, зареєстрованої постачальником у ЄРПН.

Додатковим ефектом від запровадження цієї пропозиції буде суттєве ускладнення зловживань в рамках схеми «імпортна скрутка», одним з елементів якої є придбання ФОПами товарів напряму в імпортера за готівку без товаропровідних документів, які здійснюють далі безконтрольний продаж у роздріб. Імпортер же іще раз «продає» документи на такі товари разом з ПДВ «скруткам», вже маючи на руках готівкову виручку, частина якої передається «скруткам» у відповідь на безготівкову оплату. Така схема не може працювати без першої ланки – продажу товарів ФОПам за готівку без документів.

Недоліки. З одного боку суттєво зростуть витрати часу у покупців, які будуть зобов'язані перевіряти реєстрацію своїх постачальників платниками ПДВ, а також обмежуються варіанти вибору постачальника. Пряма заборона придбання підприємцями товарів у неплатників ПДВ не відповідає одному з принципів підприємницької діяльності, встановлених ст. 44 Господарського кодексу України а саме, про те, що підприємництво здійснюється на основі самостійного вибору постачальників і споживачів. Разом із тим, у ч. 4 ст. 12 ГКУ законодавець передбачив, що обмеження щодо здійснення підприємницької діяльності, а також

перелік видів діяльності, в яких забороняється підприємництво, встановлюються Конституцією України та законом. Прикладом такого обмеження є заборона реалізації підакцизних товарів підприємцями на спрощеній системі оподаткування (крім вина та пива на розлив, та паливно-мастильних матеріалів у тарі ємністю до 20 л), надання фінансових послуг тощо, або заборона платникам єдиного податку 2-ї групи надавати послуги підприємствам на загальній системі оподаткування (тобто, надавай, але сам вилетиш зі «спрощенки» на загальну систему).

З іншого боку, у неплатників ПДВ залишаються прості варіанти обійти дану вимогу. Зокрема, отримати документи від платника податків тільки на першу партію товару, а далі оприбутковувати у будь-кого, в тому числі контрабанду, залишається можливість підробки документів, адже "помилки" не призведуть до суттєвих штрафних санкцій. Є проблематичним забезпечення контролю за виконанням даної вимоги, так як кількість перевіряючих податківців за останні роки суттєво зменшилась, тому вони не зможуть забезпечити виконання даної вимоги.

Висновок. Дана пропозиція є більш обґрунтована ніж попередня, проте буде працювати лише у частині випадків, а тому забезпечить контроль за ланцюжком постачання товарів лише фрагментарно. Крім того, враховуючи, що охоплюється велика кількість суб'єктів контролю, запровадження даної пропозиції призведе до збільшення дискреційних повноважень контролюючих органів.

3.5. Система електронної реєстрації товаро-транспортних накладних

Зміст пропозиції. Дана пропозиція передбачає створення спеціального електронного реєстру товаро-транспортних накладних (ТТН) за прикладом Грузії. Імпортер, перед виїздом з митниці кожної фури з товаром, зобов'язаний зареєструвати ТТН в цьому електронному реєстрі, на основних шляхах руху товарів починають працювати спеціальні підрозділи по контролю за переміщенням товарів. У випадку відсутності такої реєстрації у електронному реєстрі фура зупиняється і проводяться перевірка законності походження товарів.

Переваги. Дана пропозиція абсолютно не вплине на МСБ і жодним чином не ускладнює роботу. Реалізація цієї пропозиції дозволить контролювати рух товарів і суттєво зменшить можливості для перевезення контрабанди.

Недоліки. Україна є транзитною країною, як наслідок реалізація даної пропозиції може негативно вплинути на транзитну привабливість країни, що може привести до переорієнтації транзитних потоків на інші сусідні країни.

Створення денної системи також призведе до додаткових витрат держави, по-перше, на створення Електронного реєстру ТТН, і по-друге, на утримання спеціального підрозділу по контролю за переміщення товарів (що не узгоджується із планами ліквідації податкової міліції та створення Служби фінансових розслідувань, якій будуть підслідні всі економічні злочини), а також підвищить зарегульованість бізнесу.

Висновки. Дана система є досить надійним способом зменшення контрабанди і має успішний досвід реалізації в інших країнах, зокрема, у Грузії, але також має ризики погіршення бізнес-клімату, збільшення дискреційних повноважень контролюючих органів, зменшення транзиту та потребує значних додаткових державних витрат на створення ще однієї інформаційної системи на базі ДФС.

3.6. Введення вимоги обов'язковою реєстрацією платниками ПДВ торговців товарів преміум сегменту, лакшері та ліків

Зміст пропозиції. Дана пропозиція передбачає прийняття законодавчої вимоги обов'язкової реєстрації платниками ПДВ торговців товарами лакшері і преміум сегменту та ліками. Очікується, що завдяки СЕА ПДВ буде забезпечений належний моніторинг руху таких товарів, зменшення економічної доцільності їх контрабанди у зв'язку з необхідністю сплати ПДВ при кінцевій реалізації. Для зменшення податкового тиску на виробників пропонується скасувати спеціальний збір за виготовлення ювелірних виробів.

Переваги. Дана пропозиція не потребує додаткових витрат у створення додаткових інформаційних систем, забезпечить належний моніторинг за рухом таких товарів, без потреби.

Недоліки. Дана пропозиція призведе до збільшення ціни на товари преміум сегменту та лакшері. У зв'язку з тим, що ставка ПДВ на ліки 7% дана пропозиція також може привести до збільшення ціни, але враховуючи високий рівень конкуренції на даному ринку і наявність серед продавців ліки великої кількості платників ПДВ вплив бути мінімальний.

Крім того, з точки зору юридичної техніки досить важко виписати виключний перелік ознак товарів, що відносяться до лакшері-сегменту. Зараз СЕА

ПДВ оперує кодом товару за УКТ ЗЕД, але цей класифікатор побудовано за товарними групами без урахування їх вартості. Наприклад, шкіряна сумка може належати як до середнього, так і до лакшері-сегменту, і це ніяк не буде відслідковуватись у СЕА ПДВ.

Висновки. Враховуючи те, що дана пропозиція вплине лише на незначну кількість забезпечених покупців, які купують товари преміум класу, лакшері та ліків і сплачують при цьому в ціні товару мінімум податків, а корупційні ризики при її реалізації є мінімальними дана пропозиція доцільна до впровадження, але як посилююча та додаткова.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження оцінки переваг і недоліків різних варіантів зменшення можливостей для ухилення від оподаткування при імпорті та продажі товарів з урахування інституційної спроможності України ми дійшли до наступних висновків:

Виходячи з оцінки міжнародних рейтингів України, що характеризують спроможність влади до ефективного управління ми прийшли до висновку, що збереження старої недосконалої системи взаємовідносин між платниками податків і контролюючими органами, без запровадження дієвих механізмів зміни принципів та підходів у діяльності служби, може перетворити найкращі законодавчі ініціативи у сфері податкового та митного законодавства у «мертвонароджені» та неефективні норми. Зокрема, проаналізувавши всі альтернативні рішення по контролю ланцюжка продажів, з урахуванням специфіки України щодо інституційного розвитку, експерти дійшли до наступної спільної позиції: враховуючи те, що чотири з шести оцінених пропозицій можуть функціонувати тільки при належному контролі з боку Державної фіскальної служби, яка зараз лише знаходиться на стадії реформування і перетворення на сервісну службу, а Служба фінансових розслідувань на даний момент не створена, вважаємо, що без інституційної повноцінної реформи ДФС та СФР впровадження цих пропозицій не дасть належних результатів, а лише збільшить дискреційні повноваження співробітників податкової.

Дослідивши міжнародний досвід контролю поставки і реалізації товарів у світі і найбільш вразливі ділянки, окрема реалізацію через суб'єктів господарської діяльності, для яких діє спрощена система обліку товарних операцій, або законодавчо встановлена можливість відсутності такої системи обліку, з одного боку, а з іншого вимоги щодо фіскалізації господарських операцій, ми дійшли до висновку, що у світі відсутні обидві вимоги здебільшого у країнах, що розвиваються. У розвинутих країнах здійснюється контроль надходження товарів, шляхом здійснення товарного обліку та збереження первинних документів, що підтверджують походження товарів, або впроваджуються заходи щодо фіскалізації операцій з реалізації товарів шляхом впровадження обов'язкової вимоги використання касових апаратів. Лише в окремих країнах для продавців власної продукції, зокрема сільськогосподарської, відсутні вимоги щодо обов'язкового ведення обліку товарних операцій. Слід відмітити, що у багатьох країнах одночасно є вимоги як щодо ведення обліку товарних операцій, так і щодо

використання засобів фіксації обсягів реалізації. В Україні склалась ситуація, коли для великої кількості категорій підприємців відсутні вимоги до збереження документів, що підтверджують надходження товарів та відсутні вимоги щодо ведення будь-якого обліку і одночасно відсутні вимоги щодо використання касових апаратів при реалізації продукції. Це створює унікальні сприятливі умови для неконтрольованої реалізації контрабандних товарів в Україні. У контролюючих органів на цей час відсутні ефективні інструменти для відслідковування даних операцій, що є достатньо рідким явищем в світі. Також важливим є те, що контролюючі органи України, навіть маючи деякі інструменти, здебільшого не спроможні ефективно виконувати контролюючі функції.

Результати дослідження міжнародного досвіду також встановили, що основними формами контролю, що використовують податкові органи є проведення контрольних закупівель та подальший контроль повноти внесення господарської операції до відповідних журналів. Враховуючи високий рівень корупції у податкових органах даний підхід в Україні на цей час є недоцільним, так як не призведе до належного ефекту, а лише призведе до збільшення поборів з представників малого бізнесу.

Натомість вважаємо ефективним фінансове стимулювання покупця отримувати фіскальний чек та реалізувати [механізм «кешбеків»](#) для споживача, надавши частину контролюючих функцій активним споживачам.

Цікавим також є досвід Європейського союзу щодо їх заходів для боротьби з основними схемами, що використовуються для ухиляння від сплати ПДВ. Разом з тим, вони сформовані на особливостях транскордонної торгівлі в межах ЄС. Для контролю ланцюжку поставки в цьому випадку запроваджуються нові електронні схеми адміністрування податків (спрощений аналог українського СЕА ПДВ), координація податкових органів в середині ЄС та механізм зворотного платежу.

Зважаючи на те, що в Україні впроваджена СЕА ПДВ, вважаємо за доцільним розглянути можливість використати цей механізм для фіксації реалізації товарів неплатникам ПДВ (на першому етапі – щодо ризикових категорій товарів), що дозволить відслідкувати походження товарів.

На наше переконання, повноцінно реалізувати контроль ланцюжка поставок на території України неможливо без супутніх реформ, найважливішою з яких є перезавантаження ДФС та митниці, набір їх співробітників на прозорих конкурсах з належним рівнем, в тому числі громадського контролю за результатами їх діяльності, встановлення для нових співробітників гідних заробітних плат, впровадження відповідальності за неправомірні рішення, що призвели до збитків

бізнесу, запровадження чітких КРІ та реалізація перманентного контролю за їх виконанням та впровадження ризикоорієнтованих систем моніторингу та виявлення фактів податкових правопорушень.

Разом з тим, необхідно напрацювати дієві інструменти для оновлених ДФС та СФР. Такими ефективними інструментами ми вважаємо впровадження електронних сервісів та електронних документів, зокрема, впровадження системи Tax Invoice та електронних товаро-транспортних накладних, що дозволить унеможливити перевезення контрабанди та зменшить можливості ухиляння від сплати податків. Перехід до електронного документообігу відповідає останнім світовим тенденціям.

Також необхідно зменшити зловживання за допомогою спрощеної системи оподаткування. Можливим точковим кроком для зменшення рівня контрабанди вважаємо встановлення законодавчої вимоги, щодо обов'язкової реєстрації платниками ПДВ окремих, найбільш ризикових категорій суб'єктів господарської діяльності, а саме: торговців товарів преміум сегменту, лакшері сегменту та ліків.

Необхідним супутнім кроком вважаємо обов'язкове впровадження фіскалізації готівкових розрахунків на найбільш ризикові категорії, а саме:

- платників ПДВ;
- суб'єктів господарської діяльності, які здійснюють роздрібну торгівлю на значних торговельних площах (більше 100-150 м²);
- торговців товарів преміум сегменту, лакшері та ліки.

Крім того, для зменшення негативних наслідків для ювелірної галузі, є доцільним скасувати спеціальний збір за виготовлення ювелірних виробів.

Вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку для мікро і малих підприємств в країнах ЄС⁴⁶ та СНД*

Країна	Документи, які повинні зберігатися	Стандартний період зберігання документів для малих підприємств	Дозвіл на записи у електронному форматі	Вимоги до бухгалтерських реєстрів малих підприємств
1	2	3	4	5
Австрія	Рахунки-фактури, комерційні документи, офіційні документи, справи, внутрішні документи, якщо їх немає зовнішній документ	7 років для всіх підприємств 12 років для документів, що стосуються нерухомого майна, розглянута судова справа		не жорсткіше вимоги
Бельгія	Бельгійський кодекс оподаткування доходів ст. 215-321 книги та документи, необхідні для встановити оподатковуваний дохід	5 років		не жорсткіше вимоги
Болгарія	Стаття 42 Закону про бухгалтерський облік: бухгалтерські реєстри та фінансові звіти: документи податковий контроль	10 років для облікових реєстрів 5 років для документів на податкового контролю. інші: 3 роки		
Чеська Республіка	Закон про бухгалтерський облік / Адміністрація податків Закон: бухгалтерські документи	10 років для цілей оподаткування	так	немає
Кіпр	Всі книги та всі документи, такі як рахунки-фактури. банківські виписки тощо. підтримка книг	7 років	так	немає
Данія	Загальний затвор записи заробітної плати тощо. відповідно до податкового законодавства	5 років	так	немає
Естонія	Зберігати документи, пов'язані з транзакціями платежі та інші відповідні документи	7 років	так	немає

⁴⁶ http://ec.europa.eu/growth/content/final-report-simplified-tax-compliance-procedures-smes-0_en

Продовження додатку А

Країна	Документи, які повинні зберігатися	Стандартний період зберігання документів для малих підприємств	Дозвіл на записи у електронному форматі	Вимоги до бухгалтерських реєстрів малих підприємств
1	2	3	4	5
Ірландія	всі записи. Необхідні підтримуючі записи як податковим, так і корпоративним законодавством	роки без винятку	так	немає
Фінляндія	зберігати документи, пов'язані з транзакціями платежі та інші відповідні документи	8 років	немає даних	немає даних
Німеччина	§ 147 Загального Податкового кодексу	10 років	так	касовий облік вимагає менше документації
Угорщина		8-10 років	так, але лише документи, видані в електронному вигляді	немає
Ісландія	Закони про бухгалтерський облік та закон про річну звітність	7 років для бухгалтерських записів 3 роки для каси	так	немає
Італія	книги, необхідні комерційним та трудовим законодавством. Активи, що підлягають амортизації. інвентаризації. ПДВ реєстри	10 років для комерційного права. 5-річний строк для податкових оцінок	так	малі підприємства можуть вибрати для спрощеної системи
Латвія	збереження документів для підтвердження правильності податкових оцінок	5 років взагалі	так	немає
Литва	оригінали документів. дохід і видаткова книга	10 років	касовий облік	немає

Продовження додатку А

Країна	Документи, які повинні зберігатися	Стандартний період зберігання документів для малих підприємств	Дозвіл на записи у електронному форматі	Вимоги до бухгалтерських реєстрів малих підприємств
1	2	3	4	5
Люксембург	Те саме для приватних торговців, як і для компаній	10 років. не є винятком для МСП	так	немає
Мальта	комерційні бухгалтерські записи	9 років	так	немає
Польща	бухгалтерський облік. записи заробітної плати тощо: Закон про податкове розпорядження	5 років	так	немає
Словенія	рахунки, що використовуються для підтвердження податкових пільг та стверджуваних винятків: документи утримується відповідно до податкового акту та Словенські стандарти бухгалтерського обліку	5 років		немає
Іспанія	комерційний бухгалтерський облік. податкові записи (продажі та покупки) Рахунки та супровідна документація	4 роки для всіх видів платників податків	так	спрощені правила, що пов'язані з допоміжна книга продажів. закупівель та інших поточних активів
Швеція	спеціальне комерційне законодавство для збереження запису. Податкове законодавство	податкове законодавство: 7 років (фізичні особи). податкове та комерційне право. 10 років (бізнес)	так	немає

Закінчення додатку А

Країна	Документи, які повинні зберігатися	Стандартний період зберігання документів для малих підприємств	Дозвіл на записи у електронному форматі	Вимоги до бухгалтерських реєстрів малих підприємств
1	2	3	4	5
Грузія	стаття 43, 87, 91 Податкового кодексу щодо зберігання документів	6 років	так, але лише документи видані в електронному вигляді	спеціальний журнал обліку витрат
Білорусь	стаття 291, 293 Податкового кодексу вимога щодо наявності документів, що підтверджують придбання (надходження) товарів	мінімально три роки	так	книга обліку доходів та витрат
Росія	стаття 23, 346 Податкового кодексу	протягом чотирьох років забезпечувати збереження даних бухгалтерського та податкового обліку та інших документів, необхідних для обчислення і сплати податків	так	книга обліку доходів або доходів та витрат

* За виключенням [окремих форм спрощених режимів](#) для мікро підприємств та фізичних осіб підприємців, на які не розповсюджуються ці вимоги.

