

ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ ДОСВІДУ КРАЇН ЄС ЩОДО СПРОЩЕННЯ ЗАГАЛЬНООБОВ'ЯЗКОВИХ ПРОЦЕДУР ДЛЯ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

У 2008 р. у ЄС було розроблено Програму дій для скорочення адміністративних труднощів (у тому числі у сфері адміністрування податків), за рахунок якої передбачалося знизити адміністративні витрати бізнесу на 25%. Остаточні результати виконання програми свідчать, що 25-відсоткова мета скорочення витрат була належним чином досягнута: зменшення адміністративних витрат склало 40,9 млрд євро [12].

Для виконання завдань програми в ЄС до законодавства було внесено численні зміни, спрямовані на спрощення податкового обліку.

Натомість в Україні існує 22 види податкової звітності, які складають суб'єкти малого підприємництва та подають до фіскальних органів, що має наслідком значне адміністративне навантаження на суб'єктів господарювання. З урахуванням того, що витрати часу на розрахунок та сплату зобов'язань з основних податків та зборів в Україні є значно вищими, ніж у країнах ЄС [13], доцільно проаналізувати досвід ЄС в напрямі спрощення ведення податкового обліку.

Метою статті є обґрунтування першочергових заходів щодо спрощення податкового обліку в Україні на основі вивчення досвіду країн ЄС у цьому напрямі.

Для визначення пріоритетних напрямів спрощення обліку ПДВ у країнах ЄС розраховано адміністративне навантаження виконання обов'язкових процедур у процесі адміністрування ПДВ. Результати дослідження свідчать, що найбільше навантаження на бізнес створюють заповнення та реєстрація податкових накладних і подача податкових декларацій до фіскальних органів [16].

Для зниження адміністративного навантаження на підприємство внаслідок виконання зазначених процедур у ЄС було реалізовано такі заходи:

1. Скасування обов'язку надання рахунків-фактур при здійсненні операцій, звільнених від ПДВ (Директива 2010/45/ЄС [9]). Це дозволило зменшити документообіг на підприємствах і скоротити витрати часу на заповнення первинної документації.

В Україні діє інший порядок заповнення первинної документації за звільненими від ПДВ операціями. Так, відповідно до п. 201.12 ст. 201 Податкового кодексу України [1] (ПКУ) при ввезенні товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на віднесення сум податку до податкового кредиту, вважається митна декларація, оформлена відповідно до вимог законодавства, яка підтверджує сплату податку. Таким чином, у даному випадку платники податків не зобов'язані виписувати податкові накладні. Для операцій щодо постачання послуг нерезидентом на митній території України документом, що підтверджує сплату ПДВ, вважається податкова накладна. З огляду на норми п. 201.3 ст. 201 та п. 208.2 ст. 208 ПКУ, платник ПДВ зобов'язаний виписувати податкову накладну і в разі звільнення операції від ПДВ.

Використання порядку заповнення первинної документації за звільненими від ПДВ операціями в Україні, подібно до країн ЄС, дозволить скоротити витрати часу на ведення документообігу на підприємстві, що є одним із заходів зниження негативного впливу адміністрування податків на функціонування малого підприємства.

2. Спрощення форм рахунків (податкових накладних).

Директивою 2010/45/ЄС було встановлено право на застосування спрощених форм рахунків у тих випадках, коли їх сума не перевищує 100 євро та якщо контрагенти не використовують механізм зворотного нарахування ПДВ.

Відповідно до норм Директиви рахунок за спрощеною формою має містити лише такі відомості: дата виставлення рахунку, найменування, адреса та реєстраційний номер постачальника, опис товару/послуги, сума ПДВ або відомості, достатні для його розрахунку. Використання зазначених реквізитів є достатнім для здійснення податкового контролю за діяльністю суб'єктів господарювання.

Слід відзначити, що в Україні кількість обов'язкових елементів для заповнення в податковій накладній не змінюється від суми операції. Застосування ж спрощеної форми податкової накладної

скорочує час, необхідний для оформлення операції, тим самим спрощує діяльність суб'єкта господарювання.

3. Введення спрощених форм декларацій щодо ПДВ.

Зазначений захід було реалізовано для малого підприємництва в багатьох країнах ЄС, однак при цьому також кожною країною було визначено граничні значення обсягу реалізації продукції на підприємстві, що дозволяє подавати декларацію щодо ПДВ за спрощеною формою (табл. 1).

Таблиця 1

Умови застосування спрощених форм декларацій щодо ПДВ суб'єктами малого підприємництва ¹

Країна	Умова
Австрія	Обсяг реалізації продукції за останні два роки менше 110 тис. євро
Німеччина	Обсяг реалізації продукції за рік менше 250 тис. євро
Ірландія	Обсяг реалізації продукції за рік менше 1 млн євро
Велико-британія	Обсяг реалізації продукції за рік менше 1 млн євро
Франція	Обсяг реалізації продукції за рік менше 80 тис. євро для підприємств сфери торгівлі та 32 тис. євро – для підприємств сфери послуг

¹ Складено за даними джерел [16; 19].

Реалізація вказаного заходу дозволяє скоротити витрати часу малого підприємництва на заповнення податкових декларацій та підрахунок зобов'язань щодо ПДВ.

Чинним законодавством України не передбачено спрощених форм декларацій щодо ПДВ для суб'єктів малого підприємництва. Пропонується застосувати досвід країн ЄС у частині спрощених форм звітності для малого підприємництва в Україні.

4. Спрощення порядку бюджетного відшкодування ПДВ.

Директивою 2008/9/ЄС [8] було внесено зміни в порядок відшкодування ПДВ, сплаченого у країнах ЄС, відмінних від країни місцезнаходження самого платника податків. До набуття чинності Директиви 2008/9/ЄС за відшкодуванням слід було звертатися до податкових органів зарубіжної країни, де сплачено ПДВ. Після внесення змін платник податків отримав можливість подати заяву в електронному вигляді про відшкодування в країні, у якій він здійс-

нює свою діяльність. Дана зміна законодавства значно спростила умови отримання бюджетного відшкодування платниками ПДВ у країнах ЄС. Однак використання даного порядку в Україні неможливе до її вступу у члени ЄС.

Разом із спрощенням порядку податкового обліку ПДВ у країнах ЄС було вжито заходів щодо скорочення витрат часу на облік корпоративного податку:

1. Спрощення фінансової звітності.

Одними з основних документів, спрямованих на спрощення адміністрування корпоративного податку та подання фінансової звітності в ЄС, були Директива 2012/6/ЄС [10] та Директива 2013/34/ЄС [11].

Метою Директиви 2012/6/ЄС було визначено спрощення процедури подання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва. Так, норми Директиви дозволяли малим підприємствам подавати контролюючим органам баланс і звіт про прибутки і збитки за спрощеною формою, позбавляли їх від вимоги складати річну бухгалтерську звітність.

У червні 2013 р. Європейський парламент затвердив нову Директиву з бухгалтерського обліку 2013/34/ЄС, згідно з положеннями якої країни Європейського Союзу зобов'язані узгодити національне законодавство до кінця 2015 р. Головна мета Директиви полягає в уніфікації вимог до складання фінансової звітності малих підприємств у всіх країнах ЄС, зниженні бюрократичного навантаження на малі підприємства, а також гармонізації фінансової звітності у країнах ЄС. Вказана мета була досягнута за рахунок ліквідації обов'язку малих підприємств складати консолідовану звітність, а також інші види звітності, крім балансу та звіту про прибуток, при цьому форма обох документів для малого підприємництва була спрощена.

Для суб'єктів малого підприємництва України (платники єдиного податку третьої групи; суб'єкти мікропідприємництва – фізичні особи – підприємці та юридичні особи, у яких середня кількість працівників за календарний рік не перевищує 10 чол. і річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 млн євро, визначену за середньорічним курсом НБУ) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» також встановлена скорочена

за показниками фінансова звітність у складі «Балансу» (форма № 1-м та 1-мс) та «Звіту про фінансові результати» (форма № 2-м та 2-мс). Це відповідає загальноєвропейській практиці та не потребує додаткових спрощень.

2. Спрощення форми декларації щодо корпоративного податку.

За результатами дослідження «Her Majesty's Revenue and Customs» [15] виявлено, що заповнення декларацій щодо корпоративного податку мало найбільший адміністративний тягар порівняно з іншими обов'язковими процедурами, які виконуються при адмініструванні цього податку. Тому основним заходом щодо нейтралізації негативного впливу адміністрування корпоративного податку на мале підприємництво у країнах ЄС (Великобританія, Голландія, Франція, Ірландія, Швеція) [16] було обрано спрощення звітності. У результаті його реалізації зменшення адміністративних витрат малого підприємництва на складання декларації щодо корпоративного податку у Франції склало 54 млн франків, у Голландії – 200 млн євро [17].

Чинним законодавством України не передбачено спрощених форм декларацій щодо податку на прибуток підприємств для суб'єктів малого підприємництва. Пропонується застосувати досвід країн ЄС у частині запровадження спрощених форм звітності для малого підприємництва в Україні. Це дозволить не тільки зменшити адміністративне навантаження на мале підприємництво, але і буде поштовхом для переходу суб'єктів господарювання від спрощеної системи оподаткування до загальної.

3. Попереднє заповнення декларацій щодо корпоративного податку у фіскальних органах.

З метою скорочення витрат малого підприємництва на адміністрування корпоративного податку та мінімізації помилок при складанні звітності у країнах ЄС (крім Австрії та Швеції) з 2008 р. запроваджено попереднє заповнення декларацій щодо корпоративного податку у фіскальних органах. Заповнена працівниками фіскального органу декларація надається платнику корпоративного податку для узгодження. Суб'єкту господарювання залишається перевірити показники декларації, в разі потреби внести до неї корективи та подати її в контролюючий орган.

Ризик запровадження вказаної ініціативи в Україні полягає у збільшенні державних витрат на адміністрування податку на прибу-

ток підприємств через необхідність залучення нового персоналу на виконання функції з попереднього заповнення декларацій. Однак порівняння кількості населення, зайнятого у фіскальних органах країн ЄС та України, свідчить, що тільки в Німеччині та Франції штат працівників фіскальних органів є більшим за кількість працівників ДФСУ (табл. 2).

Таблиця 2

Порівняння кількості працівників фіскальних органів в Україні та країнах ЄС, чол. ¹

Країна	Кількість працівників фіскальних органів	Наявне населення	Кількість працівників фіскальних органів на 10 тис. наявного населення
Україна	58826	42738070	14
Бельгія	22232	11258434	20
Німеччина	110494	81197537	14
Італія	39814	60795612	7
Нідерланди	28313	16900726	17
Франція	114417	66415161	17
Великобританія	6843	64875165	1
Данія	6802	5659715	12
Ірландія	5745	4628949	12
Греція	11500	10858018	11
Іспанія	26231	46449565	6
Португалія	11341	10374822	11
Австрія	7521	8576261	9
Фінляндія	5072	5471753	9
Швеція	9705	9747355	10
Угорщина	22482	9855571	23
Кіпр	782	847008	9
Латвія	4312	1986096	22
Литва	3476	2921262	12
Польща	48821	38005614	13
Словаччина	9296	5421349	17
Словенія	2365	2062874	11
Чехія	15031	10538275	14
Естонія	1549	1313271	12
Болгарія	7680	7202198	11
Румунія	24481	19870647	12
Хорватія	4212	4225316	10

¹ Складено за даними джерел [6; 15; 18].

Показник кількості службовців фіскальних органів на 10 тис. наявного населення є вищим за значення аналогічного показника України лише в шістьох країнах ЄС (Бельгія, Нідерланди, Франція, Угорщина, Латвія, Словаччина). Це свідчить про можливість впровадження в Україні попереднього заповнення декларацій щодо податку на прибуток підприємств для суб'єктів малого підприємництва працівниками ДФСУ та сприяння скороченню витрат часу суб'єктів господарювання на адміністрування податку, а також буде поштовхом для переходу платників від спрощеної системи оподаткування до загальної за рахунок мінімізації помилок при заповненні звітності.

З метою скорочення витрат часу на розрахунок та сплату податків у розвинених країнах світу застосовуються електронні системи реєстрації платників податків, надання звітності та сплати податків (тільки протягом 2013-2015 рр. електронні системи декларування та сплати податків впровадили 19 країн світу).

Широко розповсюджені серед країн ЄС так звані Служби доходів онлайн (Ірландія, Данія, Франція, Великобританія, Німеччина та ін.). Їх застосування дозволяє платникам заповнювати декларації на інтернет-сайтах податкових органів цілодобово.

Послуга електронного декларування дозволяє уникнути канцелярських помилок за допомогою вбудованих інструментів оцінки та калькуляторів. Також перевагою застосування електронних сервісів є можливість одержати консультацію щодо заповнення податкових форм, довідатися про стан свого податкового рахунку. Система забезпечує швидку обробку декларацій та видачу нарахувань, рахунків тощо до захищеної вхідної скриньки користувача.

Подібна система декларування на сайті податкових органів запроваджена в Україні та має назву «Електронний кабінет платника податків». Але, незважаючи на існування можливості подання звітності в електронному вигляді (що спрямовано на скорочення витрат часу на адміністрування), витрати часу на виконання вказаної процедури в Україні є значно вищими, ніж у країнах ЄС. Це вказує на існування недоліків у роботі електронного сервісу в Україні.

Аналіз відгуків користувачів Електронного кабінету платника податків (ЕКПП) про роботу сервісу це підтверджує. За результатами опитування Європейської бізнес-асоціації про якість електронної системи податкової звітності 51% респондентів відзначили її недосконалість [7]. Аналіз форумів застосування електрон-

них систем надання звітності в Україні [3; 4] дозволив визначити найбільш поширені помилки в роботі ЕКПП:

збої в доступі до користування сервісом. Так, доступ до складання та подання звітності через ЕКПП протягом грудня 2015 – січня 2016 р. був відсутнім (з 09.12.2015 р. по 24.12.2015 р. та з 10.01.2016. р. по 14.01.2016 р.), що становить 33,8% його належного робочого часу;

несвоєчасність внесення змін до форм звітності. Наприклад, станом на 15.01.2016 р. відсутня нова форма декларації щодо податку на прибуток підприємств (встановлена Наказом Міністерства фінансів України від 20.11.2015 р. № 897), станом на 18.03.2015 р. відсутня нова форма декларації щодо ПДВ (встановлена Наказом Міністерства фінансів України від 28.01.2016 р. № 21 [2]). Це призводить до неможливості своєчасного подання звітності платниками податків через ЕКПП та необхідності покупки платних версій програмного забезпечення подання звітності;

ненадходження квитанцій про прийняття податкових декларацій, що призводить до необхідності повторного зв'язку з фіскальними органами з метою перевірки прийняття ними декларації. Однак навіть при наданні інформації про прийняття декларації фіскальні органи не надають документального підтвердження, пояснюючи це тим, що програма повинна була автоматично надати квитанцію;

відсутність пояснень заповнення декларацій.

Існування зазначених проблем збільшує витрати часу суб'єктів господарювання на адміністрування податків як при загальній, так і при спрощеній системі оподаткування, що потребує відповідних коригувань роботи ЕКПП:

- 1) ліквідація платних програм заповнення та подання звітності, запровадження єдиної безоплатної програми;
- 2) своєчасне внесення змін до форм звітності;
- 3) приєднання до форм звітності пояснень до їх заповнення;
- 4) контроль за постійною роботою ЕКПП.

Для спрощення процесу заповнення звітності суб'єктами господарювання в багатьох країнах ЄС (табл. 3) набула поширення Extensible Business Reporting Language (XBRL), що в перекладі означає «розширена мова ділової звітності». Вона являє собою відкритий стандарт для подання фінансової та податкової звітності в

електронному вигляді. Відкритість стандарту означає, що від суб'єктів господарювання, які застосовують XBRL, не потрібні покупка програмних ліцензій і сплата платежів за використання.

Таблиця 3

Поширеність XBRL серед країн ЄС¹

Країна	Застосування XBRL	Країна	Застосування XBRL
Країни – старі члени ЄС		Країни – нові члени ЄС	
Бельгія	+	Угорщина	-
Німеччина	+	Кіпр	-
Італія	+	Латвія	-
Нідерланди	+	Литва	+
Франція	+	Польща	+
Великобританія	+	Словаччина	-
Данія	+	Словенія	-
Ірландія	+	Чехія	-
Греція	+	Естонія	-
Іспанія	+	Болгарія	-
Португалія	-	Хорватія	-
Австрія	+	Румунія	Стандарт у розробці
Фінляндія	+		
Швеція	Стандарт у розробці		

¹ Складено за даними джерела [5].

Для складання звітності при використанні XBRL суб'єкту господарювання необхідно ввести у сховище даних необхідну для розрахунку податкових зобов'язань інформацію і декларації будуть заповнені програмою в автоматичному режимі. Тим самим застосування XBRL забезпечує користувачам скорочення витрат часу на заповнення звітності за рахунок усунення дублювання звітних даних й автоматизації процесу розрахунку податкових зобов'язань, зниження ризику появи помилок при заповненні декларацій, а також можливість швидкого обміну фінансовою інформацією.

Оскільки впровадження XBRL не потребує додаткових фінансових витрат ні з боку підприємництва, ні з боку державних органів, пропонується використання даного стандарту в Україні, що дозволить скоротити витрати часу малого підприємництва на адміністрування податків.

Висновки. Загалом зміни, внесені до законодавства ЄС, спрямовані на нейтралізацію негативного впливу адміністрування податків на мале підприємництво, а також стимулюють розвиток електронного документообігу, значною мірою спрощують податкові процедури, пов'язані з веденням діяльності в Євросоюзі, та скорочують адміністративні витрати для бізнесу.

Деякі заходи щодо нейтралізації негативного впливу адміністрування податків, вжиті у країнах ЄС, можливо використовувати у вітчизняній податковій практиці, а саме:

1) скасування обов'язку надання податкових накладних при здійсненні операцій, звільнених від ПДВ;

2) введення спрощених форм декларацій щодо ПДВ і податку на прибуток підприємств для суб'єктів малого підприємництва;

3) спрощення форм податкових накладних при операціях із незначними сумами ПДВ;

4) спрощення порядку бюджетного відшкодування ПДВ;

5) упровадження попереднього заповнення декларацій щодо податку на прибуток підприємств для суб'єктів малого підприємництва у фіскальних органах;

6) упровадження XBRL;

7) вирішення проблем застосування сервісу ЕКПП шляхом ліквідації платних програм заповнення та подання звітності, запровадження єдиної безоплатної програми, своєчасного внесення змін до форм звітності, приєднання до форм звітності пояснень до їх заповнення.

Пропонується внести відповідні зміни до податкового законодавства України, що дозволить зменшити негативний вплив адміністрування податків на суб'єктів підприємництва, а також адаптувати чинну систему оподаткування до умов ЄС.

Література

1. Податковий Кодекс України №3221-VI (3221-17) від 02.12.2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

2. Про затвердження форм та порядку заповнення податкової звітності з податку на додану вартість: Наказ Міністерства фі-

нансів України від 28.01.2016 р. № 21 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16>.

3. Електронний кабінет платника податків: дослідна експлуатація / Форум [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://orz.org.ua/forum/viewtopic.php?f=33&t=2296&start=165>.

4. Електронний кабінет платника податків / Форум [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhforum.com/viewtopic.php?f=35&t=3082&start=60>.

5. Кашкин И. Отчетность в формате XBRL: сроки внедрения и перспективы развития [Електронний ресурс] / И. Кашкин. – Режим доступу: <http://www.seminar-go.ru/materials/ar5/11.pdf>.

6. Кількість працівників ДФС України відповідає загальним європейським практикам [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/arhiv/aparat2/13-organizaciy-no-rosporyad-dep/povidomlennya/print-180869.html>.

7. Податковий індекс Асоціації / Офіційний сайт Європейської бізнес-асоціації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eba.com.ua/uk/about-eba/indices/tax-index>.

8. Council Directive 2008/9/ EU of the European Parliament and of the Council of 12 February 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:en:PDF>.

9. Council Directive 2010/45/EU of the European Parliament and of the Council of 13 July 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.legiinternet.ro/fileadmin/editor_folder/pdf/Dir45-2010_EN.pdf.

10. Council Directive 2012/6/ EU of the European Parliament and of the Council of 14 March 2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:081:0003:0006:en:PDF>.

11. Council Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/NOT/?uri=celex%-3A32013L0034>.

12. Cutting Red Tape in Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/smartregulation/refit/admin_burden/docs/0810web_ce-brocuttingredtape_en.pdf.

13. Doing Business [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>.

14. Federal Ministry of Finance – Tax (Germany) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.bundesfinanzministerium.de

15. Her Majesty's Revenue and Customs [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>.

16. Information note programs to reduce the administrative burden of tax regulations in selected countries [Електронний ресурс] / Forum on tax administration: taxpayer services sub-group. – Режим доступу: <https://www.oecd.org/ctp/administration/39947998.pdf>.

17. OECD Regulatory Policy Outlook 2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/oecd-regulatory-policy-outlook-2015_9789264238770-en#page1.

18. Tax Administration 2015 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015/the-organisation-of-revenue-bodies_tax_admin-2015-6-en.

19. The first 50 simplification measures for businesses Spotlight On The Simplification Committee [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.simplifier-entreprise.fr/wp-content/uploads/2014/04/140414_50-simplification-measures.pdf.

Надійшла до редакції 21.07.2016 р.