

**В.П. СИНЧАК***(Хмельницький університет управління та права,  
м. Хмельницький, Україна)*

## **Формування спрощеної системи оподаткування у контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення**

*Виявлені особливості формування та функціонування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Значна увага у статті приділена запровадженню єдиного податку для малого бізнесу. Зокрема, розглянуто недоліки єдиного податку, критерії та порядок визначення платників єдиного податку; наведено перелік податків та зборів від яких звільнялись платники єдиного податку в умовах дії різних нормативно-правових актів.*

*Обґрунтовано доцільність удосконалення спрощеної системи оподаткування. Запропоновано ввести мінімальну кількість найманих осіб для 3 – 6 груп. Це стимулюватиме зростання рівня зайнятості населення.*

**Ключові слова:** *єдиний податок, спрощена система оподаткування, державна підтримка малого бізнесу, граничний дохід, гранична кількість найманих працівників, мінімальна кількість найманих працівників, стимулювання зайнятості населення.*

**В.П. СИНЧАК***(Хмельницький університет управління та права,  
г. Хмельницький, Україна)*

## **Формирование упрощенной системы налогообложения в контексте государственной поддержки малого бизнеса и стимулирования занятости населения**

*Вывявлены особенности формирования и функционирования упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства. Значительное внимание в статье уделено внедрению единого налога для малого бизнеса. В частности, рассмотрены недостатки единого налога, критерии и порядок определения плательщиков единого налога; приведен перечень налогов и сборов, от которых освобождались плательщики единого налога в условиях действия различных нормативно-правовых актов.*

*Обоснована целесообразность усовершенствования упрощенной системы налогообложения. Предложено ввести минимальное количество наемных лиц для 3 - 6 групп. Это будет стимулировать рост уровня занятости населения.*

**Ключевые слова:** *единый налог, упрощенная система налогообложения, государственная поддержка малого бизнеса, предельный доход, предельная численность наемных работников, минимальное количество наемных работников, стимулирование занятости населения.*

**V.P. SYNCHAK***(Khmelnytsky University of Management and Law,  
Khmelnytski, Ukraine)*

## **Development of Simplified Tax System in the Context of Small Business State Support and Stimulation of Employment**

*The specifics of the simplified tax system for small businesses have been identified. Much attention is devoted to the analysis of a single tax for small businesses. In particular, the shortcomings of the single tax are given; the criteria and order of determining a single tax payer have been analyzed. The list of taxes and charges is provided exempting single tax payers from payment under the term of validity of various normative legal documents.*

*The expedience of improving the simplified tax system has been substantiated. The author proposes to introduce the minimum number of employees for the 3rd-6th groups. In his opinion, it will stimulate the growth of the employment level.*

**Keywords:** *single tax, simplified tax system, state support of small businesses, marginal revenue, limited number of employees, minimum number of employees, employment stimulation.*

**Постановка проблеми.** Спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва як дієвий механізм державного регулювання розвитку економіки характеризується достатнім рівнем її сприйняття серед підприємців, а тому не залишається поза увагою науковців і представників центральних органів виконавчої влади, відповідальних за проведення податкової політики та формування бюджетів у нашій державі. Відтак, підвищений інтерес до однієї із підсистем загальнодержавної системи оподаткування породжує дискусії полемічного характеру, результатом яких є зміни до чинного податкового законодавства. І якщо до прийняття Податкового кодексу України (далі – Кодекс) у цій полеміці спостерігались чітко виражені та протилежні за змістом позиції, в яких одна сторона вбачала у спрощеній системі оподаткування можливість мінімізації податкового навантаження та використання схем ухилення від оподаткування, до того ж, не лише її суб'єктами, але й іншими платниками – контрагентами таких осіб, зокрема, у схемах формування податкового кредиту з ПДВ, що за підрахунками вітчизняних дослідників призводило до тінізації більш як 50 % малого та середнього бізнесу [11], а друга, – навпаки, доводила її переваги [17] і необхідність для стимулювання розвитку малого бізнесу в Україні [13], тому після набрання чинності цим документом у протилежних точках зору намітилась тенденція до взаєморозуміння. Це найбільш очевидно з тих заходів, що останнім часом здійснюються Державною податковою службою України, яка, поряд із головним завданням забезпечення потреб держави фінансовими ресурсами, намагається врахувати інтереси платників податків, утворюючи для них сервісні центри, чим формує належні умови для одержання консультацій, і, за визначенням пріоритетів, як зауважує О. Клименко, готова підтримувати як розвиток існуючих видів бізнесу, так і появу нових напрямів економічної діяльності [9].

Однак така підтримка повинна здійснюватись не лише з боку контролюючого органу, враховуючи його законодавчі функції, хоча це також важлива складова в їх реалізації, але й загалом на всіх рівнях державної влади з визначенням пріоритетних напрямків і прийняттям відповідних нормативно-правових актів, у розробці яких належне місце повинно відводитись органам місцевого самоврядування та самим підприємцям, як це було із введенням Закону № 4014-VI [2]. Отож, повинні бути визначені та регламентовані дії кожного учасника у процесах державної підтримки малого бізнесу з властивою їй системністю дій, спрямованих на перспективу функціонування усіх її форм, включаючи і спрощену систему оподаткування, оскільки несприйняття останньої на початку введення

Кодексу та намагання розповсюдити її на фізичних осіб призвело лише до зменшення нарахування платежів, що підлягають сплаті до бюджету від суб'єктів малого підприємництва, зокрема платників єдиного податку – юридичних осіб із 60,94 % у 2009 р. до 48,22 % у 2011 р. І лише після визнання та введення оновленої моделі спрощеної системи оподаткування з 1 січня 2012 року надходження єдиного податку в Україні, за підрахунками представників уряду, зросли у три рази [1, с. 11].

Тому для недопущення подібного зменшення податкових надходжень необхідно врахувати минулі негативні наслідки та визнати, що досконала спрощена система оподаткування – це не інструмент у схемах мінімізації платежів, а об'єктивно необхідний механізм державної підтримки розвитку малого бізнесу, який має право на своє подальше функціонування з поєднанням інтересів його суб'єктів і державних централізованих фондів фінансових ресурсів. Це головне. Усе інше є другорядним і належить до технічних питань, що піддаються регулюванню та контролюванню. Відтак дискусія щодо цієї підсистеми може вестись лише в напрямку удосконалення відносин між платниками та податковою службою для створення сприятливих умов ведення бізнесу, підвищення рівня сплати платежів до бюджетів і мінімізації впливу негативних чинників як на їхню величину, так і загалом на податковий процес.

Усе вищезазначене актуалізує досліджувану проблему, потребує наукового дослідження та визначення пріоритетів в удосконаленні спрощеної системи оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Аналіз літературних джерел підтверджує, що питання спрощеної системи оподаткування належать до найактуальніших, а тому є предметом досліджень у працях М. Азарова, Ю. Горбатенко, О. Клименка, О. Ларцевої, В. Макарова, М. Мельник, В. Орлової, Н. Пилипенко, О. Сорокіна, С. Юшка та інших авторів.

Долучався до цієї проблеми й автор цієї статті [14–15].

**Метою статті** є обґрунтування доцільності вдосконалення спрощеної системи оподаткування для посилення державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Спрощена система оподаткування, що вперше стала застосовуватись в Україні з 1 січня 1999 р., отримала можливість для свого подальшого формування та розвитку із набранням чинності Закону № 4014-VI (з 1 січня 2012 р.), яким у Податковому кодексі введено окрему главу 1 до розділу XIV з однойменною назвою. Відтак відбулося суттєве нормативно-правове врегулювання функціонування однієї з

важливих підсистем загальнодержавної системи оподаткування, що поклало край майже тринадцятирічним дискусіям щодо необхідності прийняття окремого законодавчого акта, яким вона регулювалася б.

Тут доцільно зауважити, що необхідність такого закону була очевидною з самого початку введення єдиного податку, справляння якого здійснювалося відповідно до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 [5] з наступними змінами, внесеними Указом Президента України від 28 червня 1999 р. № 746/99 [6], адже на практиці спостерігалася неузгодженість норм цього нормативно-правового акта з податковим законодавством (у частині, наприклад, застосування фінансових санкцій за порушення справляння податків, установлених законами, а не указами), що мало практичне значення у відносинах податкової служби з платниками. Звісно, такі проблемні питання можна було усунути шляхом внесення змін до зазначених указів, проте, на нашу думку, вони їх остаточно не розв'язували, оскільки більш прагматичним у регулюванні цього процесу був би спочатку окремий законодавчий акт, а потім – кодифікований документ, який згодом став Кодексом. Хоча, з іншого боку, прийняття останнього через тогочасну практику впровадження податків різними органами державної влади, відсутність належних напрацювань і змістовного наповнення податкового законодавства та недостатність набутого

практичного досвіду в його подальшому застосуванні у той період було б передчасним.

Недостатньо визначеним у цих указах виявився єдиний податок і при встановленні класифікаційної групи. Так, при віднесенні його до однієї з них, зокрема «За рівнем установа», а відтак до загальнодержавного чи місцевого платежу, породжувало наукові дискусії серед дослідників, адже на той час установити однозначно приналежність податку до однієї з груп було складно через недосконалість нормативно-правового регулювання та особливості зарахування до бюджетів.

Усі вищенаведені недоліки та інші вади єдиного податку не сприяли його функціонуванню у такому законодавчому середовищі, а тому введення окремої глави 1 під назвою «Спрощена система оподаткування» до розділу XIV з урахуванням практики функціонування єдиного податку в попередніх роках дозволило сформувати осучаснений підхід до обкладання податками суб'єктів малого підприємництва в нашій державі. Більше того, чинним Кодексом достатньо гнучко визначені суб'єкти малого підприємництва, які мають право на сплату єдиного податку та не зобов'язані сплачувати ряд інших платежів. Тут лише зазначимо, що, порівняно з раніше діючими указами, їх кількість суттєво зменшено (табл. 1).

Таблиця 1

**Податки та збори, від яких звільнялись платники єдиного податку (ЄП) в умовах дії нормативно-правових актів**

Види податків і зборів	За Указом № 727/98	За Указом № 746/99	За Кодексом № 2755-VI
ПДВ, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів ЄП за ставкою 6 %;	–	+	*
Крім ПДВ, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку ЄП, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 статті 293 цього Кодексу	*	*	+
Податок на прибуток підприємств	+	+	+
Податок на доходи фізичних осіб: – для фізичних осіб (СПД)	+	+	*
– у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно з цією главою	*	*	+
Плата (податок) за землю:	+	+	*
– земельний податок, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності	*	*	+
Збір на спеціальне використання природних ресурсів	+	+	*
Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	+	+	**
Збір до Державного інноваційного фонду	+	+	**
Збір на обов'язкове соціальне страхування	+	+	**
Відрахування та збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України	+	+	**
Комунальний податок	+	+	**
Податок на промисел	+	+	**
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	+	+	**
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	+	+	**
Внески до Фонду України соціального захисту інвалідів	+	+	**
Внески до Державного фонду сприяння зайнятості населення	–	+	
Плата за патенти згідно із Законом України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності"	–	+	*
Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності	*	*	+
Збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства	**	**	+

Примітки: 1) «+» – звільнено від сплати; 2) «–» – зобов'язані сплачувати; 3) «\*» – змінено назву; 4) «\*\*» – відсутній у податковій системі на дату набрання чинності нормативно-правового акта; 5) сформовано за даними [1; 5; 6].

## Фінанси та оподаткування

Так, якщо на початку набрання чинності нормативно-правових актів за Указом № 727/98 і Указом № 746/99 платники єдиного податку не зобов'язані були сплачувати 13 і 16 платежів відповідно, то за Кодексом після набрання чинності Закону № 4014-VI – лише 6. Хоча, з іншого боку, тут необхідно враховувати загальне скорочення податків і зборів у податковій системі України з уведенням Кодексу, а також і те, що протягом періоду функціонування спрощеної системи оподаткування їх кількість стосовно платників єдиного податку також змінювалась. Очевидною перевагою стало і те, що зі змінами, внесеними Законом № 4014-VI до Кодексу, більш гнучко визначено платників єдиного податку з виокремленням їх у чотири групи, а з набранням чинності Закону № 5083-VI [3] кількість цих груп збільшено до шести (табл. 2).

З даних табл. 2 очевидно, що за чинного порядку визначення платників єдиного податку зберігаються раніше діючі критерії, які зорієнтовані на кількість найманих осіб і величину одержуваного доходу. Причому якщо в умовах Указу № 746/99 сума останнього була недостатньо прийнятною для підприємців (500 і 1000 тис. грн. для фізичних і юридичних осіб відповідно), оскільки вона не

підлягала ні індексації, ні коригуванню в бік збільшення протягом 13 років, то з набранням чинності Закону № 5083-VI її максимальну величину для платників єдиного податку п'ятої (фізичних осіб – підприємців) і шостої (юридичних осіб) груп доведено до 20 млн. грн. І це з врахуванням того, що на початку введення Кодексу обсяг доходу складав лише 150 тис. грн. без будь-якого виокремлення платників єдиного податку у групи аж до набрання чинності вказаного закону, і лише після цього ця новація почала застосовуватися в Україні. Останнє більш ніж переконливо доводить вагомість поступок з боку держави і змін, що відбулись на шляху формування спрощеної системи оподаткування як в умовах уже чинного Кодексу, так і порівняно зі скасованим Указом № 746/99.

Безумовно, наведене зростання обсягів граничного доходу як одного з критеріїв для платників єдиного податку слід вважати позитивним явищем у податковій політиці держави в питаннях сприяння розвитку малому бізнесу, адже знижується не лише мотивація до приховування оборотів з реалізації продукції (робіт і послуг), але й відпадає необхідність подрібнення підприємств, а відтак зменшуються адміністративні витрати, супутні цій роботі.

Таблиця 2

Групи платників єдиного податку та критерії для їх визначення

Групи	Платники	Критерії	
		За кількістю (обліковою чисельністю) найманих осіб	За обсягом доходу, грн.
1	Фізичні особи (підприємці)	Не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню.	Не перевищує 150000
2	Фізичні особи (підприємці)	Не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб.	Не перевищує 1000000
3	Фізичні особи (підприємці)	Не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах одночасно не перевищує 20 осіб.	Не перевищує 3000000
4	Юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	Середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб.	Не перевищує 5000000
5	Фізичні особи (підприємці)	Не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб.	Не перевищує 20000000
6	Юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	Середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб.	Не перевищує 20000000

Узагальнено за даними [1]

Доцільно зауважити, що такий підхід цілком узгоджується зі світовим досвідом і вже набутою вітчизняною практикою віднесення осіб до суб'єктів малого підприємництва. Однак, з точки зору оподаткування, встановлений критерій за величиною доходу не відповідає законам, які за своїм призначенням спрямовані на підтримку малого бізнесу у нашій державі. Останнє підтверджується з набранням чинності Закону № 4618-VI [4], в якому досліджуваний показник дещо відрізняється від

наведеного у Кодексі та становить для фізичних і юридичних осіб (суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва) 2 і 10 млн. євро (20360 тис. грн. і 101799 тис. грн. за курсом НБУ, 10,1799 грн. за 1 євро станом на 09.11.2012 р.) відповідно. Очевидно, що відповідно до названого закону та величини нормативного доходу за Кодексом, усіх платників єдиного податку необхідно відносити до суб'єктів мікропідприємництва.

Безумовно, наведені дані є тим орієнтиром, на якому повинна зосереджуватись податкова політика держави в напрямку його збільшення для сприяння розвитку малому бізнесу через спрощену систему оподаткування. Тому, на нашу думку, для її реалізації у Кодексі доцільно передбачити механізм збільшення доходів кожній із груп платників єдиного податку зі зміною кон'юнктури ринку, умов зовнішнього середовища, інфляційних процесів тощо. Зауважимо, що у Законі № 4618-VI питання щодо інфляції є більш практичним, враховуючи валюту, в якій зафіксовано величину річного доходу суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва.

Не менш важливим, з позиції оподаткування суб'єктів малого підприємництва, є критерій, який стосується максимальної чисельності найманих осіб, кількість яких встановлена Кодексом для другої – шостої груп, адже перевищення в кожній із них цього показника є підставою переведення платника в іншу групу або на сплату податків і зборів за загальнодержавною системою оподаткування.

Проте, на нашу думку, питання максимальної чисельності найманих працівників, що було особливо важливо для фізичних осіб – суб'єктів спрощеної системи оподаткування за чинності Указу № 746/99, в умовах Кодексу втратило свою вагомність. Більше того, сьогодні, беручи до уваги проблеми прихованого безробіття та пов'язані з ним наслідки, більш актуалізується зворотний напрям, що передбачав би законодавче установлення, поряд із максимальною, і мінімальною кількості працюючих для деяких груп платників єдиного податку. Звісно, така величина повинна бути виважено обґрунтованою, спрямованою на поєднання інтересів бюджетів і суб'єктів малого підприємництва, але без порушення стратегічних пріоритетів держави у напрямку зменшення рівня безробіття.

Останнє передусім необхідно, якщо до уваги взяти ті поступки, на які пішла держава у період прийняття Кодексу, тобто коли спостерігалось намагання скасувати спрощену систему оподаткування, зокрема для юридичних осіб, але завдяки дискусії уряду та бізнесу її вдалося зберегти та навіть дещо лібералізувати, що добре простежується з прийняттям Закону № 5083-VI. Тож, на нашу думку, потрібно не стримувати укладання договорів із найманими працівниками, як це очевидно із підпункту 6 підпункту 298.2.3 пункту 298.2 Кодексу щодо переходу на сплату інших податків і зборів у разі перевищення максимальної чисельності найманих осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку, а навпаки, стимулювати цей процес через податковий механізм спрощеної системи оподаткування, адже, як доведено вище, вона має не лише потенціал наповнення бюджетів, але й для регулювання зайнятості населення.

Безперечно, тут не йдеться про остаточну відмову від верхньої межі чисельності найманих осіб, оскільки тоді втратиться зміст суб'єкта малого підприємництва. Відтак її величину можна залишити на тому ж рівні, що передбачений у Кодексі для

кожної групи платників єдиного податку, зокрема, як орієнтир, перевищення якого призведе до збільшення надходжень до бюджету та державних цільових фондів за рахунок зростання нарахувань єдиного соціального внеску, податку з доходів фізичних осіб тощо. Тобто, з одного боку, фактичне перевищення максимальної кількості найманих працівників дозволить через гнучкість системи оподаткування одержати додаткові фінансові ресурси в державні централізовані фонди без застосування заходів адміністративного впливу чи примусу, а з іншого такі нововведення не створюватимуть умов для зростання прихованої зайнятості.

Це один підхід. Можливий інший, за якого кількість працюючих може бути збільшена, порівняно з Кодексом. Однак у будь-якому випадку їхня максимальна чисельність не повинна перевищувати 50 осіб. За такого підходу, з точки зору зайнятості населення, дотримуватиметься рівність не лише в можливості одержання доходів, зокрема, фізичними та юридичними особами – платниками єдиного податку 5 і 6 груп (для яких його обсяг встановлено на рівні не більш як 20 млн. грн.), але й у використанні праці найманих працівників.

Зауважимо, що за Кодексом для вказаних груп максимальна чисельність найманих працівників різна та складає 20 і 50 осіб відповідно, що не може сприйматись однозначно, а тому сама величина доходів для юридичних осіб також потребує перегляду. Вважаємо, що саме такий підхід є найбільш виправданим на шляху створення нових робочих місць у нашій державі, що цілком узгоджується з пріоритетами державної політики у питаннях зайнятості населення.

Беручи до уваги вищевикладене та не відступаючи від окреслених Кодексом граничних параметрів, вважаємо, що на теперішньому етапі розвитку національної економіки достатньо актуальним залишається питання забезпечення зайнятості населення саме в малому підприємстві. Адже, за підрахунками вітчизняних дослідників, малий бізнес в умовах високого рівня безробіття залучає 2,5 млн. працюючих [12]. Та й світовий досвід переконує, що чисельність працюючих залежить не лише від оподаткування бізнесу, але і від галузевих особливостей, зокрема у сфері послуг, торгівлі, фінансів і страхування вона, як правило, є найменшою.

Звісно, проблема зайнятості завжди була актуальною як для науковців, так і уряду нашої країни. Однак її розв'язання здійснювалося в основному у площині спеціального законодавства та окремих законів без достатнього податкового регулювання, а саме, через спрощену систему оподаткування.

Безумовно, за чинності Указу № 746/99 це питання також викликало дискусії, враховуючи такі два основні критерії, як чисельність працюючих і обсяг виручки (10 та 50 осіб і 500 та 1000 тис. грн. для фізичних і юридичних осіб відповідно, що в розрахунок на одного максимально встановленого

## Фінанси та оподаткування

працівника складало 50 і 20 тис. грн.), оскільки залучення додаткового працівника передбачало збільшення єдиного податку для фізичних осіб – підприємців на 50 %, що, безперечно, не сприяло підвищенню рівня зайнятості. Та й згодом через інфляційні процеси мірило виручки теж стало предметом обговорення як серед підприємців, так і науковців, оскільки величина останньої не стимулювала розвиток малого бізнесу, суб'єкти якого унаслідок дії недосконалого законодавства вимушено переходили на загальнодержавну систему оподаткування.

Тому в умовах Кодексу при різкому збільшенні, зрівнянні та диференціації критеріїв за чисельністю працюючих і величиною доходу для обох цих категорій осіб загалом і в окремих з них зокрема, на нашу думку, виникає необхідність посилення державного регулювання зайнятості населення через спрощену систему оподаткування та максимального наближення до рівних можливостей одержання доходу для таких суб'єктів. Ідеться, по-перше, про максимально встановлену законодавчу чисельність найманих осіб (див. табл. 2) та різну величину доходу, розрахованого на одну залучену особу (у 1 групі 150 тис. грн.; у 2 – 100 тис. грн.; у 3 – 150 тис. грн.; у 4 – 100 тис. грн.; у 5 – 1000 тис. грн.; у 6 групі 400 тис. грн.), що ставить у нерівні умови фізичних і юридичних осіб (платників єдиного податку) за цим показником загалом і у групах зокрема, і, по-друге, про законодавчу доцільність установлення мінімальної кількості працюючих для третьої – шостої груп, що створить умови для поліпшення зайнятості населення. Тут лише зауважимо, що на

останньому нами вже наголошувалось [15], проте навіть зі зміною податкового законодавства це питання й надалі актуалізується.

Більше того, як видно з даних табл. 3, після набрання чинності Закону № 5083-VI різко зріс коефіцієнт порівняння нормативного доходу загалом і на одного найманого працівника зокрема у п'ятій групі, порівняно як з третьою (6,67), так і четвертою (5,0 і 10,0) групами, що посилило позицію фізичних осіб-підприємців у можливостях розширення бізнесу. Дещо в гірші умови поставлені в цьому питанні юридичні особи, для яких цей показник у шостій групі, порівняно з п'ятою, навіть зменшився і склав 1,0 і 0,4, тоді як до введення вказаного вище законодавчого акта він становив у четвертій групі 1,67 і 0,67.

Слід зазначити, що в чинному Кодексі, як і у скасованому Указі № 746/99, у цілому майже витримано співвідношення між обсягом доходу, порашованому на одного максимально встановленого працівника для фізичної та юридичної особи – суб'єктів спрощеної системи оподаткування. Так, якщо за Указом № 746/99 коефіцієнт такого порівняння становив 2,5, то за Кодексом для третьої (громадян-підприємців) і четвертої (юридичних осіб) груп він склав 1,5, для п'ятої та шостої (відповідно) – 2,5, що доводить перевагу в можливостях одержання доходів фізичними особами (платниками єдиного податку) над юридичними в розрахунку на одного найманого працівника та свідчить про реалізацію ймовірного потенціалу першими, порівняно з другими. Це з одного боку.

Таблиця 3

Порівняння доходів у групах платників єдиного податку

Групи	По всіх групах		По фізичних особах		По юридичних особах	
	Коефіцієнт порівняння нормативного доходу	Коефіцієнт порівняння доходу на 1-го працівника	Коефіцієнт порівняння нормативного доходу	Коефіцієнт порівняння доходу на 1-го працівника	Коефіцієнт порівняння нормативного доходу	Коефіцієнт порівняння доходу на 1-го працівника
1	1,0	1,0	1,0	1,0	-	-
2	6,67	0,67	6,67	0,67	-	-
3	3,0	1,5	3,0	1,5	-	-
4	1,67	0,67	-	-	1,0	1,0
5	5,0	10,0	6,67	6,67	-	-
6	1,0	0,4	-	-	4,0	4,0

Розраховано за даними [1]

З іншого боку, наведені дані підтверджують, що філософія державної підтримки через спрощену систему оподаткування, зокрема за сукупністю валового доходу (за Кодексом 20 млн. грн.) та максимальною чисельністю найманих працівників (20 осіб), а відтак і величиною доходу в розрахунку на одну особу, у більшій мірі зорієнтована на фізичних осіб-підприємців. Тому, враховуючи стан економічного розвитку та малого бізнесу в нашій державі, недоцільно відкидати такий підхід у

стимулюванні останнього. Більше того, на нашу думку, таку тенденцію доцільно зберегти в майбутньому, навіть посилити та розповсюдити її на зворотний зв'язок, маючи від цього лише обопільний зиск.

Усе вищенаведене обумовлює висновок про те, що у перспективі необхідно передбачити встановлення мінімальної кількості найманих працівників для окремих груп платників єдиного податку. Найбільш пристосованими до такого нововведення можуть бути

платники єдиного податку з 3 – 6 груп, на чому вже наголошувалось вище та підтверджується проведеним аналізом за даними зареєстрованих суб'єктів спрощеної системи оподаткування у Хмельницькій області. І якщо стосовно юридичних осіб такий підхід не викликає особливих заперечень, оскільки в них і так у середньому на одного платника

єдиного податку четвертої та шостої груп припадає від 2,5 до 14 осіб залученого персоналу до роботи, то у громадян-підприємців цей показник значно поступається і знаходиться у межах менше 1 для другої та третьої груп і лише для п'ятої – він сягає 10-и найманих працівників (табл. 4).

Таблиця 4

**Наявність зареєстрованих платників ЄП і найманих ними працівників у Хмельницькій області станом на 01.10.2012 р. (осіб)**

Групи платників ЄП	Зареєстро-вано	Наймані працівники	Структура, %	
			осіб	працівни-ків
Фізичні особи-підприємці 1-ої групи	14277	–	32,298	–
Фізичні особи-підприємці 2-ої групи	20418	13467	46,191	50,725
Фізичні особи-підприємці 3-ої групи	4964	1495	11,230	5,631
Юридичні особи 4-ої групи	4543	11563	10,275	43,554
Фізичні особи-підприємці 5-ої групи	1	10	0,003	0,038
Юридичні особи 6-ої групи	1	14	0,003	0,052
Всього по фізичних особах	39660	14972	89,720	56,393
Всього по юридичних особах	4544	11577	10,280	43,607
Разом по фізичних та юридичних особах	44204	26549	100,00	100,00

Розрахунки автора за даними ДПС

Однак, як підтверджують дані табл. 4, у структурі найманих працівників найбільша частка (56,393 %) припадає на фізичних осіб-підприємців, які загалом складають 89,720 % від зареєстрованих суб'єктів спрощеної системи оподаткування у Хмельницькій області станом на 01.10. 2012 року. Серед них найбільш чисельною є друга група платників єдиного податку (46,191 %), підприємці якої додатково залучили більше 50 % найманих працівників.

Причому тенденція стосовно найбільшої кількості платників другої групи властива для України. Адже, ще на початку введення порядку поділу платників єдиного податку на групи (з 01.01.2012 р.) їхня частка в нашій державі, зокрема станом на 01.02.2012 р., сягала 51 %. Взагалі, з цього періоду загальна кількість представників малого бізнесу в Україні, за даними уряду, збільшилась на 181,7 тис. осіб, і за станом на 01.09.2012 р. вже було зареєстровано 1 млн. 197 тис. платників єдиного податку [7, с. 11].

Для порівняння лише зазначимо, що у Хмельницькій області станом на 01.10.2012 р. дані за кількістю зареєстрованих осіб у другій групі платників єдиного податку, порівняно з 01.04.2012 р., суттєво не відрізнялись та складала 46,2 % проти 47,1 %. Проте за чисельністю найманих працівників спостерігається суттєве зменшення їх частки з 56,1 % (станом на 01.04.2012 р.) до 50,725 % (станом на 01.10.2012 р.), що вказує на загострення проблеми зайнятості населення та зменшення можливостей впливу на рівень безробіття через спрощену систему оподаткування.

Разом із цим слід враховувати те, що на 10,280 % зареєстрованих юридичних осіб (платників єдиного податку) у Хмельницькій області припадає майже 44 % найманого персоналу у структурі суб'єктів спрощеної системи оподаткування. Причому навіть у двох останніх групах (5 і 6), для яких за критерієм доходу передбачено рівну його величину (20 млн. грн.), частка найманих працівників у юридичних осіб

(6 група) є більшою та дорівнює 0,052 %, проти 0,038 %, що припадає на платників єдиного податку – фізичних осіб (5 група).

Усе це переконливо доводить, що юридичні особи, порівняно з громадянами-підприємцями, у більшій мірі сприяють розв'язанню проблеми зайнятості населення, наприклад, як у Хмельницькій області через інструменти спрощеної системи оподаткування. Такий висновок набирає особливої гостроти, коли до уваги взяти критерії, що стосуються юридичних осіб-платників єдиного податку четвертої та шостої груп і порівняти їх із третьою та п'ятою групами, до яких Кодексом віднесено приватні підприємці, адже, як доведено вище, перші з них поставленні в гірші умови одержання нормативно встановленого доходу, розрахованого на одного найнятого працівника, хоча, з точки зору зайнятості населення, мають більш вагоме значення для зменшення рівня безробіття.

Беручи до уваги наведене вище, вважаємо, що зрівнювати суб'єкти спрощеної системи оподаткування – юридичні особи з громадянами-підприємцями за величиною валового доходу при різній чисельності найманих працівників не лише некоректно, але й недоцільно. Адже за такого підходу до оподаткування малого бізнесу створюються умови, що ведуть до порушення основних засад податкового законодавства України, а отже, – недотримання принципу рівності всіх платників перед законом, на чому чітко наголошено у п. 4.1.2 статті 4 Кодексу.

Разом із цим за такої ситуації чітко простежується дwoякість у забезпеченні державної підтримки суб'єктів малого підприємництва через спрощену систему оподаткування, що ставить у гірше становище юридичних осіб-платників єдиного податку 4 і 6 груп, зменшується її регулюючий потенціал, зокрема в частині стимулювання зайнятості населення, а відтак виникає можливість здійснювати її приховано.

## Фінанси та оподаткування

Тому для удосконалення однієї з важливих підсистем загальнодержавної системи оподаткування доцільно передбачити рівні умови для ведення малого бізнесу незалежно від того, ким він організований: чи юридичною, чи фізичною особою, чи тим, хто ним займається. В іншому випадку відбуватиметься постійне «притосування» до чинних податкових умов, але вже не фізичних, а юридичних осіб. Причому це може робитись не завжди прозоро або навіть приховано, що лише спотворюватиме державну підтримку цього важливого сектору національної економіки та не сприятиме офіційній зайнятості населення. Про це свідчить і вітчизняний

досвід оподаткування громадян-підприємців в умовах Указу № 746/99, що, на нашу думку, й стало головною причиною нерівності та призвело до такої різниці у державній підтримці малого бізнесу, очевидної з Кодексу.

Урівноважити вищенаведену нерівність, на нашу думку, можливо шляхом внесення до Кодексу змін, серед яких введення мінімальної (середньооблікової) кількості найнятих осіб, збільшення нормативного доходу для фізичних і юридичних осіб (3 і 6 група) та зменшення максимальної середньооблікової чисельності найманих працівників для платників єдиного податку 4 групи (табл. 5).

Таблиця 5

### Пропонована величина доходу та чисельності найманих працівників для платників єдиного податку

Групи	Нормативний дохід, тис. грн.	Мінімальна кількість найнятих осіб*	Максимальна кількість найнятих осіб	Коефіцієнт порівняння нормативного доходу	Дохід на 1-у мінімально найняту особу, тис. грн.	Дохід на 1-у максимально найняту особу, тис. грн.
1	150	–	–	1,00	–	–
2	1000	–	10	6,67	–	100,0
3	5000**	2	20	5,0	2500,0	250,0
4	5000	2	20***	1,0	2500,0	250,0
5	20000	4	20	4,0	5000,0	1000,0
6	50000**	10	50	2,5	5000,0	1000,0

Примітки: 1) «\*» запропоновано запровадити мінімальну (середньооблікову) кількість найнятих осіб; 2) «\*\*» запропоновано збільшити граничний дохід; 3) «\*\*\*» запропоновано зменшити середньооблікову кількість працівників

З даних табл. 5 очевидно, що завдяки незначній зміні критеріїв, властивих для спрощеної системи оподаткування, вдасться вирівняти дохід на одного мінімального та максимального найнятих працівників. Разом із цим, введення мінімальної кількості працівників у 3 – 6 групах з одночасним зменшенням середньооблікової чисельності для четвертої групи дозволить роботодавцям, з одного боку, створювати гарантовані робочі місця з однаковими шансами залучення працівників, а з іншого – виключатиме в окремих випадках необхідність останніх вивільняти робітників через низьку величину доходу в розрахунку на одну максимально найняту особу (лише 100 тис. грн. за чинного порядку проти 250 тис. грн. у разі прийняття пропонуваніх змін) і стимулюватиме їх до нарощення обсягів доходів, а отже, – переходу в шосту групу зі збільшеними можливостями найму персоналу.

Безумовно, у перспективі ці критерії можуть бути переглянуті, на чому вже наголошувалося вище, а тому вони мають спрямовуватись на збільшення нормативного доходу для юридичних осіб шостої групи. Орієнтиром у його величині повинні стати обсяги доходів, наведені у Законі № 4618-VI, і за нашими підрахунками вони мають становити близько 102 млн. грн.

**Висновки.** Таким чином, осучаснена спрощена система оподаткування з поділом платників єдиного податку на шість груп, встановленням для кожної з них критеріїв за чисельністю найманих працівників і величиною нормативного доходу стала гнучким

механізмом державної підтримки розвитку малого бізнесу та залучення коштів до централізованих фондів фінансових ресурсів. Однак за наявності значного потенціалу вона ще неналежним чином використовується для регулювання зайнятості населення, а законодавчо встановлена лише максимальна кількість найманих працівників для її суб'єктів є недостатньо практичною, оскільки навіть за рівності доходів у 5 – 6 групах передбачена різна їх чисельність, що призводить до різкої диференціації коефіцієнта порівняння загального доходу та в розрахунку на одного працівника, звужує підходи до регулювання рівня безробіття в Україні і відтак, потребує посилення податкового стимулювання залучення персоналу та створення рівних умов для одержання доходів у всіх групах платників єдиного податку.

Виявлені особливості формування та функціонування спрощеної системи оподаткування, враховуючи її важливе значення для підтримки малого бізнесу, можливостей стимулювання зайнятості населення, дають підстави для запровадження мінімальної кількості найманих працівників у 3 – 6 групах з одночасним зменшенням максимальної облікової чисельності залучених осіб у четвертій з них і збільшенням нормативного доходу у третій і шостій групах платників єдиного податку. Такий підхід створює рівні умови для одержання доходу, стимулює до його збільшення юридичними і фізичними особами та сприяє підвищенню рівня зайнятості в нашій державі.



**4 Список використаних джерел**

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: Закон України від 04.11.2011 р. № 4014-VI [Текст] // Офіційний вісник України. – 2011. – № 60. – Ст. 2403.
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні: Закон України від 5 липня 2012 року № 5083-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/5083-17/print1343205883152345>.
4. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні: Закон України від 23 березня 2012 р. № 4618-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4618-17/print1343203724501426>.
5. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності: Указ Президента України від 3 липня 1998 р. №727/98 [Текст] // Урядовий кур'єр. – 1998. – 9 липня.
6. Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва": Указ Президента України від 28 червня 1999 р. № 746/99 [Текст] // Урядовий кур'єр. – 1999. – 13 липня.
7. Азаров Н. Главный результат – происходит исключение фискального давления как метода [Текст] / Н. Азаров // Незалежний аудитор. – 2012. – № 8. – С.10 – 11.
8. Горбатенко Ю. В. Вплив спрощеної системи оподаткування на активізацію розвитку малого підприємництва [Текст] / Ю.В. Горбатенко // Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки: матеріали VII-ої Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк: ДонНУЕТ імені Михайла Туган\_Барановського, 2007. – С. 376-378.
9. Клименко О. Конструктивний діалог між владою і бізнесом триває [Текст] / О. Клименко // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 33. – С. 2-3.
10. Ларцева О.М. Позитивні зміни в реформуванні спрощеної системи оподаткування [Текст] / О. Ларцева // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф., 15-16 бер. 2012 р.: в 2 ч. / Держ. подат. адмін. України, Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь, 2012. – Ч. 1. – С. 199 – 200.
11. Макаров В.В. Єдиний податок: умови використання та перспективи розвитку [Текст] / В.В. Макаров, Н.М. Пилипенко // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. – 2011. – № 2. – Т. 1. – С. 121-124.
12. Мельник М. Напрями підвищення податкового потенціалу стимулювання ділової активності в Україні [Текст] / М. Мельник // Економіст. – 2011. – № 5. – С. 32.
13. Орлова В.О. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу в Україні: теоретичні аспекти [Текст] / В.О. Орлова // Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів: зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф., 15-16 бер. 2012 р.: в 2 ч. / Держ. подат. адмін. України, Нац. унів. ДПС України. – Ірпінь, 2012. – Ч. 1. – С. 254-256.
14. Синчак В.П. Деякі проблемні питання спрощеної системи оподаткування в Податковому кодексі України [Текст] / В.П. Синчак // Актуальні проблеми юридичної науки: зб. тез Міжнародн. наукової конф. «Одинадцять юридичні читання» (м. Хмельницький, 23-24 листопада 2012 р.): у 4-х ч. – Ч. 2. – Хмельницький: Хмельницький університет управління та права, 2012. – С. 167-169.
15. Синчак В.П. Реформування спрощеної системи оподаткування в контексті податкової політики держави [Текст] / В.П. Синчак // Облік і фінанси АПК. – 2012. – №3. – С. 113-120.
15. Сорокіна О.М. Стан та вдосконалення спрощеного оподаткування малого бізнесу в Україні [Текст] / О.М. Сорокіна // Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки: матеріали VII-ої Міжнар. наук.-практ. конф. – Донецьк: ДонНУЕТ імені Михайла Туган\_Барановського, 2007. – С. 379-381.
17. Юшко С. Спрощена система оподаткування юридичних осіб: переваги та ризики застосування [Текст] / С. Юшко // Економіка України. – 2011. – № 7. – С. 60-71.