

УДК 336.226.11

К.О. Маліновська

ПОДАТКОВИЙ АСПЕКТ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Досліджено роль малих підприємств в економіці держави та фіскальна роль податкових надходжень від сплачених ними сум єдиного податку. Проаналізовано позитивні та негативні сторони реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва.

Актуальність теми дослідження. Мале підприємництво у розвинених країнах світу розглядається як вирішальний фактор у розвитку економіки, високої ефективності внутрішнього ринку, а також як фактор забезпечення зайнятості населення. Саме розвитку малих підприємств, як рушійної сили для розвитку економіки, ними приділяється найбільша увага, бо порівняно із великими підприємницькими структурами малі підприємства є більш гнучкими, швидше реагують на зміни економічних умов та споживацького попиту, мають жорсткі бюджетні обмеження і є більш прибутковими. Саме ця обставина є вкрай важливою у питанні збільшення частки податкових надходжень і їх фіскальної ролі у формуванні доходів Державного та місцевого бюджетів.

Однак в умовах сьогодення мале підприємництво ще не має належного місця у структурі національної економіки, оскільки існує низка перешкод на шляху до їх розвитку. Однією із вирішальних факторів, що заважають розвитку малого бізнесу, є питання оподаткування його діяльності, зокрема в частині нестабільності податкової системи та вимог звітності.

Дану проблему піднімають у своїх працях В. Бечко [1], П. Боровик [1], Д. Дема [4], С. Гавриш [6], І. Шевчук [4], С. Юшко [13]. Дослідники акцентують свою увагу на таких проблемах малого підприємництва як уніфікація системи оподаткування та спрощення звітності, створення фіскальних стимулів в розвитку малого бізнесу, скорочення обсягів податкових платежів та визначення кола платників. Але у рамках даної проблеми для суб'єктів малого підприємництва необхідно здійснювати оптимальне поєднання податкового навантаження та фіскальної ефективності сплачуваних податкових платежів у вигляді єдиного податку.

Мета дослідження полягає в аналізі змін податкового законодавства щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва. Поставлена мета обумовлює виконання таких завдань як оцінка ефективності законодавчих змін в систему спрощеного оподаткування малих підприємств та їх вплив на фіскальну спроможність місцевих бюджетів.

Результати дослідження. Про ефективність діяльності малого бізнесу свідчать такі показники як їх частка у ВВП, у загальній кількості всіх суб'єктів господарювання, їх кількість у розрахунку на 1000 населення країни, їх прибутковість, середня зайнятість на малих підприємствах. В Україні значення більшості із зазначених показників знаходяться на досить низькому рівні не тільки у порівнянні із економічно розвинутими країнами, але й у порівнянні із країнами із перехідною економікою. Так, частка малих підприємств у загальній кількості підприємств країни у 2010 р. склала 11,7%, які забезпечували 7% ВВП. Кількість малих підприємств на 10000 населення у середньому по Україні склала 7,5 одиниць, що у 10 раз менше ніж у США, у 6,5 раз ніж у Японії, у 4,7 рази менше ніж у Польщі [6].

Наведені дані свідчать про те, що мале підприємництво не відіграє великої ролі у побудові ефективної вітчизняної економіки. Також дещо сповільнений розвиток малого підприємництва в Україні у порівнянні із іншими країнами може стати перешкодою на шляху вступу України до Європейського Союзу, оскільки за стандартами ЄС частка малих та середніх підприємств (із кількістю працюючих до 250 осіб) має складати не менше 99% загальної кількості підприємств країни [6].

Також вагомим показником діяльності малих підприємств та їх ролі у формуванні доходів бюджету є їх прибутковість та суми сплачених до бюджету податкових надходжень. У табл. 1 наведено дані фінансового стану малих підприємств України.

Таблиця 1

Обсяги податкових надходжень до Державного бюджету України

Показники	Роки			
	2008	2009	2010	2011
Податкові надходження до Державного бюджету України, млн. грн.	155373,1	1333780,3	170514,5	243305,1
У т. ч. податки на доходи, податки на прибуток, податки на збільшення ринкової вартості	45940,2	30423,0	35964,2	60898,9
Збори за спеціальне використання природних ресурсів	1901,4	2172,2	2492,9	1907,4
Внутрішні податки на товари і послуги	104005,4	95202,3	124174,2	149492,3
Місцеві податки і збори, млн. грн.	576601,6	576590,1	67064,8	73055,3
У т.ч. єдиний податок	1854,4	1766,3	1895,4	1987,9
Інші податки, млн. грн.	3440,7	1833,3	1098,2	30516,2
Всього надходжень, млн. грн.	185852,9	156554,2	207472,7	265822,4

Джерело: [2, 3]

З 2011 р. єдиний податок відноситься до складу місцевих податків. Частка єдиного податку у складі всіх податкових надходжень місцевих бюджетів за 2008-2010 рр. складає відповідно 2,5; 3,1; 3,9 та 2,7%. Такий показник у порівнянні із питомою вагою інших податків і зборів свідчить про досить незначну роль у формуванні доходів Державного бюджету. В цілому ж частка цього податку в структурі доходів загального фонду місцевих бюджетів за аналізований період демонструє скорочення.

Стрімке збільшення кількості малих підприємств у 90-ті роки (з 55% від загальної кількості підприємств у 1995 р. до 83% у 2000 р.) потребувало впровадження спеціального режиму оподаткування і звітності, основною ціллю якого було введення альтернативної системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва а також визначення процедур ведення обліку і складання звітності із дотриманням податкового законодавства.

Запровадження у 1998 р. спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності було своєрідною підтримкою держави розвитку малого бізнесу [11]. Внаслідок цього підприємцями відчувалися такі переваги як скорочення кількості податків, зборів та розрахунків, пов'язаних із обчисленням податкових зобов'язань, використання спрощеної системи обліку і звітності, а також можливе зменшення сум платежів по податках і зборах в результаті переходу на спрощену систему оподаткування. І як наслідок, намітилася позитивна динаміка щодо надходження платежів до бюджету країни.

З набуттям чинності Податкового кодексу України, який визначив, що єдиний податок відноситься до складу місцевих податків, підвищується його роль у формуванні місцевих бюджетів. Тому розвиток малих підприємства та сплата ними єдиного податку має велике фінансове значення місцевого рівня. У зв'язку із цим потребує дослідження діяльність суб'єктів малого підприємництва та їх роль у розвитку економіки Житомирського регіону, у тому числі й у частині податкових надходжень до місцевого бюджету (табл. 2).

Таблиця 2

Основні показники діяльності суб'єктів малого підприємництва в Житомирській області

Показники	Роки			
	2008	2009	2010	2011
1. Кількість суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, тис. од.	5,72	6,5	6,9	23,3
2. Кількість малих підприємств у розрахунку на 10000 осіб наявного населення, од.	45	51	39	42
3. Частка малих підприємств, що отримали прибуток, %	60,9	58,3	54,0	60,7
4. Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) малими підприємствами, млн. грн.	6292,5	5746,4	6010,8	6926,6
5. Податкові надходження від діяльності суб'єктів малого підприємництва у вигляді єдиного податку, млн. грн.	46,2	53,9	56,3	31,6

Джерело: [12].

Як показують дані табл. 2, кількість малих підприємств юридичних осіб в області за період 2008-2011 рр. значно зросла – з 6,9 тис. до 23,3 тис. осіб. Із загальної кількості суб'єктів малого підприємництва вони становлять лише 16%. Отже, переважна кількість підприємств представлена фізичними особами. За даними Державної податкової служби Житомирської області податкові надходження до бюджету від їх діяльності у 2011 р. забезпечили 20,2% надходжень до загального фонду місцевих та 78,3% надходжень до обласного бюджету. Наразі із загальної кількості підприємців 29,6 тис. (47,7%) є платниками єдиного податку, що на 3,9 тис. платників більше, ніж у 2011 р.

Що стосується кількості малих підприємств у розрахунку на 10 тис. осіб наявного населення, то за даними управління статистики їх чисельність у 2011 р. складала 42 одиниці, що на 8% більше ніж у 2010 р. Але цей показник на 21% нижчий ніж в цілому по Україні (53 одиниці) [12].

Разом з тим, роль малих підприємств у податкових надходженнях до бюджету залежить від їх фінансового стану та обсягів реалізації продукції, робіт і послуг. Світова фінансова криза та економічна криза в Україні спричинили погіршення фінансового стану малих підприємств, про що свідчить показник частки малих підприємств, що отримали прибуток або збиток. За період 2008-2010 рр. питома вага малих підприємств, що отримали прибуток, зменшувалася, що пояснюється впливом кризових явищ у країні. У 2011 р. частка цих підприємств досягла докризового періоду, а обсяг реалізованої продукції та послуг на 10,8% перевищив показник 2008 р. З огляду на те, що значна частина суб'єктів малого підприємництва є платниками єдиного податку, підвищення значення саме цього показника є досить важливим з точки зору фіскальної ефективності, оскільки базою для оподаткування цим податком є отриманий дохід від реалізації продукції, робіт та послуг.

Із січня 2012 р. набрав чинності законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів щодо спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності» [7], у якому передбачені певні нововведення, і деякі з них можна вважати позитивними і сприятливими для діяльності суб'єктів малого підприємництва.

Так, скасовано п. 139.1.12 і дозволено відносити до витрат юридичним особам суми, перераховані суб'єктам-платникам, що знаходяться на спрощеній системі оподаткування. Також у загальній сумі доходу таких підприємств не враховуються пасивні доходи: роялті, страхові виплати та відшкодування, відсотки, доходи від реалізації майна дивіденди і т.д. Разом з тим, до складу доходів тепер необхідно включати вартість безоплатно отриманих товарів (послуг) та суму кредиторської заборгованості. Ця норма вимагає від підприємців додаткового обліку і контролю усіх поставок та строків їх оплати, належного аналітичного обліку контрагентів, а також зберігання усіх первинних документів за такими операціями, що створює додаткове навантаження на обліковий апарат.

До позитивних нововведень можна віднести і скасування норми, згідно з якою підприємці повинні були платити 50% ставки єдиного податку за кожного найманого працівника, а також безстроковість дії свідоцтва платника єдиного податку та зміни у строках подання звітності та його сплати. Так, згідно із Законом України №5083 [9] з 1 січня 2012 р. підприємців, що обрали спрощену систему оподаткування, позбавили обов'язку щоквартального складання декларації та сплати авансового внеску з податку на прибуток. Цим же нормативним документом розширено сферу застосування спрощеної системи оподаткування для фізичних і юридичних осіб у яких обсяг доходу за останній податковий рік перевищив 20,0 млн. грн. з кількістю найманих осіб до 20 – для фізичних осіб та кількістю середньооблікової чисельності працюючих до 50 осіб – для юридичних осіб шляхом запровадження відповідно, п'ятої і шостої груп платників єдиного податку. При цьому для зазначених груп запроваджені підвищені ставки єдиного податку: 7% зі сплатою ПДВ і 10% без сплати ПДВ.

Крім того, найбільш позитивною нормою є подовження для платників єдиного податку адаптаційного періоду та незастосування до них штрафних санкцій за порушення у 2012 р. порядку обчислення, правильності заповнення податкових декларацій та повноти сплати сум єдиного податку, а також подання відомостей про зміну даних, які вносяться до Державного реєстру фізичних осіб – платників єдиного податку.

Окрема вимога існує для платників ПДВ. Підприємці, у яких обсяг доходу від реалізації продукції, робіт та послуг перевищив 300 тис. грн. зобов'язані зареєструватися платниками ПДВ, що передбачає збільшений обсяг облікових робіт та вимагає щомісячної подачі податкової декларації. В цьому випадку у підприємця будуть збільшені витрати на залучення на облікові роботи найманої особи.

Не дивлячись на окремі положення нормативних документів стосовно механізму справляння єдиного податку, які покликані удосконалити існуючу методичку, належного «спрощення» даний механізм не набув і «єдиним» для платників він не став, оскільки підприємці-єдинники сплачують й інші платежі як до державного, так і до місцевого бюджету. Нові вимоги до розкриття інформації потребують від єдинників більш ґрунтовніших знань з бухгалтерського і податкового обліку. У зв'язку з цим стає все складніше реалізувати одну із форм організації бухгалтерського обліку, яка закріплена Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» як «самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства» [5].

За результатами опитувань, що проводились Інститутом економічних досліджень, найбільшою перешкодою для бізнесу є нестабільність податкової системи. Нововведення, які стосуються єдиного податку, мають на меті забезпечення більш сприятливих умов для розвитку малого підприємництва, виходу його з «тіні», сумлінного виконання вимог податкового законодавства щодо сплати податків. Разом з тим, законодавством обмежено можливість перебування на спрощеній системі оподаткування шляхом встановлення переліку видів діяльності, які дозволяють суб'єктам малого підприємництва бути платником єдиного податку.

Висновки. Аналіз розвитку малого підприємництва в Житомирській області показав деяке поживлення діяльності малих підприємств і покращення їх фінансових результатів у порівнянні із після кризовим періодом. Разом з тим, вони ще не займають належного місця в економіці області і зайнятості населення.

Віднесення податковим законодавством єдиного податку до складу місцевих повинне забезпечити фіскальну ефективність місцевих бюджетів. Як показують окремі дані Державної податкової служби, частка єдиного податку у складі податкових надходжень бюджету Житомирської області складає 70%.

Нововведення з приводу сплати єдиного податку не забезпечують повною мірою суб'єктам малого підприємництва спрощення ведення бухгалтерського обліку і оподаткування, оскільки окремі позитивні нововведення вимагають збільшення облікових робіт, що суперечить сутності уніфікації обліку.

При дослідженні впливу податкового аспекту на розвиток малих підприємств слід зосередити увагу на оцінці ефективності існуючих альтернативних систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні та обґрунтуванні доцільності їх застосування.

SUMMARY

The author studies the role of small enterprises in the national economy and fiscal role of tax revenue from the amounts of the single tax paid by them. The author also analyzes positive and negative aspects of the reform of the simplified tax system, accounting and reporting of small business entities.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА ІНФОРМАЦІЇ

1. Боровик П.М. Шляхи вдосконалення механізму справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва / П.М. Боровик, В.П. Бечко, О.А. Шовковий // Інноваційна економіка. Всеукр. наук.-виробн. журнал. – Доступне: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2012_1/228.pdf
2. Бюджетний моніторинг. Аналіз виконання бюджету за 2009 – 2011 рр. – інститут бюджету та соціально-економічних досліджень [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua/news/558/>
3. Звіт про виконання Державного бюджету за 2009-2011 рік / <http://www.treasury.gov.ua/main/uk/doccatalog/list?currDir=146477>
4. Дема Д.І. Спрощена система оподаткування: реалії та перспективи в Україні / Д.І. Дема, І.В. Шевчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1 – С. 146-149.
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України №996-XIV від 16.07.1999 р. // Відомості Верховної Ради, 1999, № 40, ст. 365.
6. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про державну підтримку і розвиток малих та середніх підприємств в Україні» [Електронний ресурс] / С. Гавриш. – Режим доступу: [w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=12950](http://www.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=12950).
7. «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування обліку та звітності»: Закон України від 4 листопада 2011 року №4014-УІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>.
8. «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм»: Закон України від 24 травня 2012 року №4834-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>.
9. «Про внесення змін до Податкового Кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні»: Закон України від 5.07.2012 № 5083-VI / Верховна Рада України. – Офіц. сайт. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5083-17>.
10. Рижук С. Вплив підприємництва на економіку регіону зростає [Електронний ресурс]. – http://www.zhitomir-region.gov.ua/index_news.php?mode
11. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Закон України № 727/98 від 3.04.1998 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/727/98>.
12. Фінансові результати великих та середніх підприємств до оподаткування за видами промислової діяльності [Електронний ресурс] / За даними Головного управління статистики у Житомирській області. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.stat.ic.zt.ua/>
13. Юшко С. Спрощена система оподаткування юридичних осіб: переваги та ризики застосування / С. Юшко // Економіка України. – 2011. – №7. – С. 60-71.

Надійшла до редколегії 12 травня 2013 р.