

УДК 336.226.1:631.16

ПРОБЛЕМИ АДМІНІСТРУВАННЯ ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

ПЕТРО БОРОВИК,

канд. екон. наук, доцент,

СЕРГІЙ КОЛОТУХА,

канд. екон. наук, доцент,

ВАЛЕНТИН БЕЧКО,

канд. екон. наук, доцент,

кафедра фінансів і кредиту Уманського
національного університету садівництва

Чинний в Україні порядок справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва та аграрного бізнесу має суттєві недоліки, зумовлені надмірними його фіскальними та недостатніми регулюючими властивостями. Напрямами вдосконалення механізму справляння єдиного податку повинні бути звільнення платників цього податку від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб з доходів, виплачених у формі дивідендів, посилення відповідальності його платників за незаконну оптимізацію податкового навантаження самих платників та їх контрагентів, запровадження норми в Податковому кодексі України, яка б зобов'язувала платників єдиного податку четвертої групи сплачувати земельний податок за сільськогосподарські угіддя, запровадження ставки єдиного податку для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки.

Ключові слова: місцеві бюджети, місцеве оподаткування, доходи місцевих бюджетів, єдиний податок, функції податків, Податковий кодекс України.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Трансформація порядку нарахування і сплати податкових платежів в Україні, зумовлена змінами до Податкового кодексу України, внесеними в кінці 2014 р. з прийняттям Закону України від 28. 12. 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [9], суттєво вплинула на механізм справляння як єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва так і фіксованого сільськогосподарського податку, що справлявся в нашій країні з суб'єктів аграрного бізнесу.

Зазначені податкові новації вимагають додаткової уваги науковців до проблем оподаткування як підприємств та малих підприємств, так і сільськогосподарських товаровиробників, що були суб'єктами спеціального режиму прямого оподаткування в аграрній галузі, представленого фіксованим сільськогосподарським податком.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Варто зазначити, що дослідженню проблем використання пільгових режимів оподаткування як суб'єктів малого підприємництва так і аграрного бізнесу присвячені наукові розвідки провідних вітчиз-

няних науковців, зокрема В. Л. Андрущенко та В. М. Мельника [1], Д. І. Деми [5; 6], Ю. Б. Іванова [7], В. П. Синчака [12; 13], А. М. Соколовської, Т. І. Єфименко та І. О. Луніної [14; 15], Л. Д. Тулуша [16], С. І. Юрія [18], С. В. Юшка [19; 20], а також багатьох інших дослідників.

Не дивлячись на те, що науковцями опубліковано безліч праць стосовно проблематики застосування пільгових режимів прямого оподаткування суб'єктів агробізнесу та малого підприємництва, більшість проблемних аспектів податкового регулювання діяльності зазначених податкоплатників до цього часу не лише не врегульовані, але й з прийняттям Податкового кодексу України та внесенням змін до зазначеного нормативно-правового акту, що відбулись в 2011-2015 рр. ще й загострились, що зумовлює необхідність подальших наукових пошуків шляхів вдосконалення механізмів оподаткування зазначених суб'єктів та спричинило потребу в цьому дослідженні.

Метою даної наукової розвідки є обґрунтування перспектив подальшого використання пільгових режимів прямого оподаткування доходів суб'єктів малого та аграрного бізнесу в Україні. Для виконання поставленої мети в ході проведення дослідження використано економіко-статистичні методи досліджень, зокрема монографічний метод, метод порівняння, графічний, а також таблицейний методи.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Механізм нарахування і сплати єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва ще в 2011–2012 рр. зазнав суттєвих змін, наслідком яких було становлення порядку справляння цієї податкової форми, основними особливостями якого було розширення переліку категорій його платників до шести груп, збільшення граничних розмірів обмежень для фізичних і юридичних осіб, що можуть бути суб'єктами цього спеціального податкового режиму за величиною їх річних валових доходів, а також прив'язка ставок досліджуваного податку для окремих категорій його платників до встановленого щорічними законами про державний бюджет розміру мінімальної заробітної плати [2, с. 99].

Відносно ж прямого оподаткування доходів більшості організованих аграрних формувань, то їх основним податковим платежем донедавна в Україні був фіксований сільськогосподарський податок, об'єктом оподаткування яким були земельні угіддя

сільськогосподарського призначення а базою справляння – нормативна грошова оцінка аграрних угідь [3, с. 93].

З прийняттям Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [9] та Закону України «Про державний бюджет України на 2015 рік» [10], єдиний податок з суб'єктів малого підприємництва та фіксований сільськогосподарський податок було об'єднано в одну податкову форму – єдиний податок.

Крім того, якщо до 2015 р. Податковий кодекс України передбачав шість груп платників єдиного податку та одну групу платників фіксованого сільськогосподарського податку, то механізм справляння податку, що об'єднав зазначені дві податкові форми, передбачає чотири групи його платників. З перелічених груп платників оновленого єдиного податку перші три групи – суб'єкти малого підприємництва (таблиця).

Таблиця

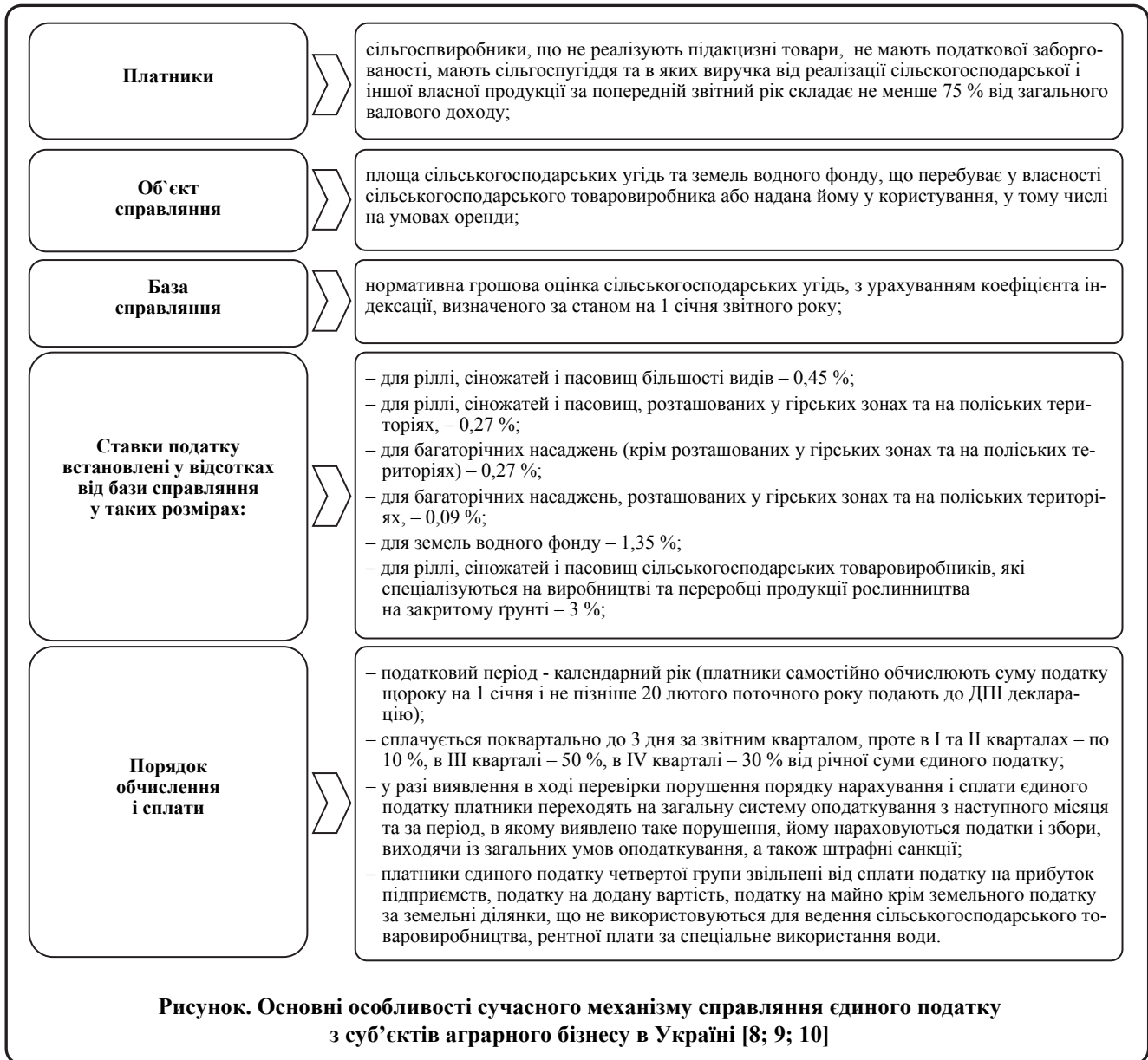
ОСНОВНІ ОСОБЛИВОСТІ СУЧАСНОГО МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ
В УКРАЇНІ ЄДИНОГО ПОДАТКУ З СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА I-III ГРУП [8; 9; 10]

Група платників	Умови переходу на єдиний податок	Види діяльності	База справляння	Ставки податку	Особливості нарахування та порядок сплати
I (підприємці)	Виручка за календарний рік не перевищує 300 тис. грн, не використовують працю найманих осіб.	Роздрібна торгівля на ринках та побутові послуги	Доходи в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах	Фіксована (до 10 % від розміру мінімальної заробітної плати (залежно від виду діяльності))	Обов'язкове ведення обліку доходів, щорічна звітність до ДПІ. Сплачується помісячно не пізніше 20 числа поточного місяця.
II (підприємці)	Виручка за календарний рік не перевищує 1,5 млн. грн, середньорічна кількість працюючих – не більше 10 осіб	Послуги, виробництво, торгівля, ресторанне господарство		Фіксована (до 20 % від розміру мінімальної заробітної плати (залежно від виду діяльності))	
III (підприємці та юридичні особи)	Виручка за календарний рік не перевищує 20 млн. грн	Без обмежень		Для платників ПДВ – 2 %, а для неплатників ПДВ – 4 % від доходів	

До четвертої групи платників сучасного єдиного податку відповідно до вимог Податкового кодексу України [8], Закону України від 28. 12. 2014 р. № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» [9] та Закону України «Про державний бюджет України на 2015 рік» [10] віднесено аграрних товаровиробників, що до 2015 р. були платниками фіксованого сільськогосподарського по-

датку (рисунок).

Варто зазначити, що сучасний порядок справляння єдиного податку як з суб'єктів малого підприємництва, так і з аграрних підприємств є досконалішим від механізмів справляння єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку, що функціонували до 2015 р., оскільки ним суттєво спрощено порядок оподаткування малого бізнесу, зменшено кількість груп платників єдиного податку та проін-



дексовано базу справляння для аграрних підприємств (колишнього фіксованого сільськогосподарського податку), що стали платниками єдиного податку.

В той же час, результати критичного аналізу оновленого порядку нарахування і сплати єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва та аграрного бізнесу дозволяють зазначити, що він має суттєві недоліки.

Зокрема, недоречністю механізму справляння сучасного єдиного податку, що зберіглась ще з попередніх періодів функціонування як єдиного податку для суб'єктів малого бізнесу так і фіксованого сіль-

ськогосподарського податку, на думку як авторів цієї публікації, так і багатьох інших дослідників податкових відносин, є необхідність нарахування і сплати зазначеними суб'єктами малого та аграрного бізнесу кількох інших податків, зборів та внесків (єдиного соціального внеску, військового збору, податку на доходи фізичних осіб з доходів, виплачених у формі дивідендів, тощо) [2; 5; 12; 13, 16; 17].

Крім того, варто зазначити, що механізм справляння єдиного податку з суб'єктів малого та аграрного бізнесу як і єдиний податок та фіксований сільськогосподарський податок, яких він замінив, дає можливість оптимізувати податкове навантаження

окремих бізнес-структур через використання спрощеного режиму прямого оподаткування крупними фірмами (шляхом створення кількох афільованих структур) [2; 3; 16; 17; 19; 20].

В контексті недоліків сучасного механізму пільгового режиму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств необхідно також відмітити, що донедавна в Україні основним джерелом фінансування заходів щодо поліпшення та охорони земельних ресурсів була плата за землю, тобто земельний податок та плата за оренду земель державної і комунальної власності. Згідно з вимогами статті 22 нині відміненого Закону України «Про плату за землю», кошти від неї, що надходили на спеціальні бюджетні рахунки місцевих бюджетів, повинні були використовуватись виключно для фінансування заходів по раціональному використанню та охороні земель, підвищенню родючості ґрунтів, веденню державного земельного кадастру, землеустрою, моніторингу земель, створенню земельного інноваційного фонду, відшкодуванню витрат власників землі і землекористувачів, пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, економічному стимулюванню власників землі і землекористувачів за поліпшення якості земель, підвищенню родючості ґрунтів, наданню пільгових кредитів, частковому погашенню позичок та компенсації втрат доходів власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації земель, порушених не з їх вини, проведенню земельної реформи, а також для земельно-господарського устрою, розробки містобудівної документації і розвитку інфраструктури населених пунктів [11].

Поряд з цим, спочатку відміна цільового порядку використання мобілізованих сум плати за землю, а потім звільнення платників фіксованого сільськогосподарського податку, а пізніше – єдиного податку четвертої групи від сплати земельного податку за землі сільськогосподарського призначення зумовили дефіцит коштів в бюджетах муніципалітетів аграрних регіонів, необхідних їм на фінансування робіт, пов'язаних з охороною і відновленням земельних ресурсів [3; 4; 6; 8; 11; 16; 20]. Безперечно, це істотна вада оновленого механізму спеціального режиму оподаткування суб'єктів малого та аграрного бізнесу.

Ще одним недоліком порядку нарахування і сплати сучасного єдиного податку є те, що Податко-

вим кодексом України за базу справляння для сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті передбачено нормативну грошову оцінку земельних угідь сільськогосподарського призначення. Результати попередніх досліджень показали, що внаслідок цього зберігається суттєва диспропорція розмірів податкового навантаження тепличних комбінатів, що отримують з незначної за розмірами земельної площі на кілька порядків вищі прибутки, ніж інші (типові) сільськогосподарські підприємства [3, с. 102; 16, с. 38]. Тому, чинний порядок оподаткування їх доходів забезпечує суб'єктам тепличного бізнесу пільгові, порівняно з іншими платниками єдиного податку четвертої групи, умови оподаткування [3; 6; 16; 17; 20], чого, на нашу думку, допускати не слід.

Може здатись, що єдиний податок з суб'єктів малого підприємництва та аграрного бізнесу, завдяки істотним недолікам механізму його справляння, повинен бути відмінений. З іншого боку, зазначимо, що запровадження та поетапне реформування єдиного податку є справді прогресивними кроками у сфері податкового регулювання діяльності суб'єктів малого бізнесу та сільськогосподарських підприємств. Поряд з цим, як переконливо продемонстрували результати дослідження, гострою необхідністю сьогодення є потреба у вирішенні описаних нами проблем механізму справляння досліджуваної податкової форми.

Зокрема, цілком логічним кроком на шляху вдосконалення механізму справляння єдиного податку буде звільнення його платників від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб стосовно доходів, виплачених у формі дивідендів.

Також, з метою недопущення використання механізму справляння єдиного податку в операціях, завданням яких є мінімізація податкових виплат самих платників аналізованої податкової форми та їх контрагентів, необхідним є посилення відповідальності за проведення операцій, завданням яких є оптимізація податкового навантаження як таких бізнес-структур, так і інших суб'єктів підприємництва.

Для забезпечення надійного фінансування заходів з охорони і поліпшення земельних ресурсів, на наше переконання, необхідно зобов'язати платників єдиного податку четвертої групи сплачувати земельний

податок за землі сільськогосподарського призначення, забезпечивши при цьому цільове використання мобілізованих сум земельного податку на фінансування робіт, пов'язаних з охороною і відновленням земельних ресурсів. Варто зазначити, що альтернативним напрямом вирішення проблеми фінансування заходів з охорони і поліпшення агроугідь в Україні може бути розробка і запровадження механізму бюджетного перерозподілу частини мобілізованого

єдиного податку з суб'єктів агробізнесу на фінансування зазначених робіт.

Крім того, з метою вирівнювання податкового навантаження на тепличні комбінати та типові організовані аграрні формування необхідним є запровадження ставки ФСП для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки, що і пропонувалось одним із проектів змін до Податкового кодексу України [6, с. 618].

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Підсумовуючи результати проведеного дослідження, слід відмітити що чинний в Україні порядок справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва і аграрного бізнесу, має суттєві недоліки, зумовлені, насамперед, надмірними фіскальними та недостатніми регулюючими властивостями зазначеної податкової форми.

З метою вирішення проблем справляння єдиного податку в Україні, як показали результати дослідження, необхідно звільнити його платників від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб з доходів, виплачених у формі дивідендів, посилити рівень відповідальності платників єдиного податку за проведення операцій, метою яких є оптимізація податкового навантаження таких платників та їх контрагентів, зобов'язати платників єдиного податку четвертої групи сплачувати податок за землі сільськогосподарського призначення, забезпечивши за рахунок мобілізованих сум цього податку цільове фінансування робіт, пов'язаних з охороною і відновленням земельних ресурсів, або ж запровадити механізм бюджетного перерозподілу частини мобілізованого єдиного податку з суб'єктів агробізнесу на фінансування зазначених робіт, запровадити ставку єдиного податку для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки.

Подальші наукові дослідження в обраному напрямі досліджень слід присвятити моделюванню наслідків запропонованих нами змін до механізму справляння єдиного податку з суб'єктів малого підприємництва та аграрного бізнесу для місцевих бюджетів та платників перелічених податків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Андрущенко В. Л.** Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання). [Текст] / В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник – Ірпінь : Національний університет державної податкової служби України, 2006. – 210 с.
2. **Боровик П. М.** Реформований механізм оподаткування малого бізнесу в Україні: проблеми та перспективи розвитку. [Текст] / П. М. Боровик, Б. В. Фрате // Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. – 2014. – № 3. – С. 98-104.
3. **Боровик П. М.** Проблеми податкового регулювання земельних відносин в агросфері в умовах євроінтеграції. [Текст] / П. М. Боровик, П. К. Бечко, С. М. Броварна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. – 2014. – Вип. 9. – С. 92-96.
4. **Бюджетний** кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks/3356.html>.
5. **Дема Д. І.** Спрощена система оподаткування: реалії та перспективи в Україні. [Текст] / Д. І. Дема, І. В. Шевчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1 – С. 146-149.
6. **Дема Д. І.** Зміни податкової політики, викликані корпоратизацією аграрного виробництва // Розвиток облікової та фінансових складових економічної науки і практики. Зб. матеріалів VIII міжн.наук.-практ. конф. (26-27 вересня 2013 р., м. Київ), К.: ННЦ «ІАЕ», 2013. – С. 615-619.
7. **Іванов Ю. Б.** Альтернативні системи оподаткування. [Текст] / Ю. Б. Іванов – Харків : Торнадо – 2003. – 517 с.

8. **Податковий** кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

9. **Про внесення** змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12. 2014 р. № 71-VIII. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.

10. **Про Державний** бюджет України на 2015 рік: Закон України від 28 грудня 2014 року № 80-VIII. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80-19/page2>.

11. **Про плату** за землю : Закон України від 3 липня 1992 року №2535-XII. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T253500.html.

12. **Синчак В. П.** Формування спрощеної системи оподаткування в контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення. [Текст] / В. П. Синчак // Облік і фінанси. – 2012. – № 4 (58). – С. 50-58.

13. **Синчак В. П.** Державна підтримка агропромислового комплексу: зарубіжний та вітчизняний досвід [Текст] / В. П. Синчак, І. Д. Метелева // Університетські наукові записки. – 2011. – № 4. – С. 492-499.

14. **Соколовська А. М.** Система податкових пільг в

Україні у контексті європейського досвіду : монографія. [Текст] / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луїна] : за заг. ред. А. М. Соколовської. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.

15. **Соколовська А. М.** Шляхи реформування податкової системи України [Текст] / А. М. Соколовська. – Фінанси України – 2014 – №12 – С. 103-121.

16. **Тулуш Л.Д.** Реформування механізму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств [Текст] / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2014. – № 10. – С. 34-45.

17. **Щодо** реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : аналітична записка. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <http://www.niss.gov.ua/articles/217>.

18. **Юрій С. І.** Фіскальна і стимулююча ефективність спрощених режимів оподаткування для приватних підприємств. [Текст] / С. І. Юрій, О. Р. Квасовський // Фінанси України. – 2002. – № 8. – С. 63-70.

19. **Юшко С. В.** Спрощена система оподаткування юридичних осіб : переваги та ризики застосування. [Текст] / С. В. Юшко // Економіка України. – 2011. – № 7. – С. 60-71.

20. **Юшко С.В.** Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування [Текст] / С.В. Юшко // Фінанси України – 2009. – № 11. – С. 63-72.

Действующий в Украине порядок изымания единого налога с субъектов малого предпринимательства и аграрного бизнеса имеет существенные недостатки, обусловленные чрезмерными его фискальными и недостаточными регулируемыми свойствами. Направлениями совершенствования механизма изымания единого налога должны быть освобождение плательщиков этого налога от уплаты единого социального взноса, военного сбора и налога на доходы физических лиц с доходов, выплаченных в форме дивидендов, усиление ответственности его плательщиков за незаконную оптимизацию налоговой нагрузки самих плательщиков и их контрагентов, введение нормы Налогового кодекса Украины, которая бы обязывала плательщиков единого налога четвертой группы платить земельный налог за сельскохозяйственные угодья, введение ставки единого налога для тепличных комбинатов в размере 2 % от их выручки.

Ключевые слова: *местные бюджеты, местное налогообложение, доходы местных бюджетов, единый налог, функции налогов, Налоговый кодекс Украины.*

In Ukraine the current procedure of collecting of single tax on small business entities and the agricultural business has significant disadvantages due to its excessive fiscal and insufficient regulatory properties. The directions of improvement of mechanism of single tax collection must be: 1) the exemption of payers of single tax from unified social tax, military tax and individual income tax paid as dividends, 2) the increase of the liability of payers of single tax for illegal optimizing of tax burden of themselves and their counterparties, 3) the introduction of targets in the Tax Codex of Ukraine, which would obligate the payers of single tax of fourth group to pay tax on agricultural land, 4) the introduction of a single tax rate for greenhouse complexes of 2 % of their revenue.

Key words: *local budgets, local taxation, revenues of local budgets, single tax, functions of taxes, the Tax Codex of Ukraine.*