

ФІНАНСИ ТА ІНВЕСТИЦІЙНО – БУДІВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ

УДК 336.22:334.012.64

ЕФЕКТИВНІСТЬ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В СУЧАСНИХ УМОВАХ

Тесля С.М. к.е.н.
Платко М.І.

Львівський національний університет ім. Івана Франка

В статті розглянуто теоретичні засади фіскальної ефективності системи оподаткування, зокрема, ефективність спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва. З'ясовано вплив податкової політики на економіку країни та виділено основні принципи дієвої податкової системи. Проаналізовано кількість малих підприємств та обсяги надходжень до бюджету від сплати єдиного податку. Визначено механізм розрахунку фіскальної ефективності оподаткування як в цілому, так і окремого виду податку. Доведено ефективність спрощеної системи оподаткування для економіки країни. Запропоновано шляхи подальшого вдосконалення спрощеної системи оподаткування для підвищення її фіскальної ефективності.

Ключові слова: ефективність, фіскальна ефективність, спрощена система оподаткування, єдиний податок.

Theoretical foundations of fiscal efficiency of the tax system, including the effectiveness of presumptive taxation of small businesses are regarded in the article. The influence of fiscal policy on the economy and the main principles of an effective tax system are revealed. The number of small businesses with amount of revenue from the single tax and the mechanism for calculating the fiscal efficiency of taxation in general and a particular type of tax are analyzed. The efficiency of a simplified tax system for the economy and the ways of further improving the simplified tax system to improve its fiscal performance are suggested.

Keywords: efficiency, fiscal efficiency, simplified system of taxation, single tax.

Актуальність проблеми. На даний час, однією з основних передумов для активної життєдіяльності будь-якої держави є дієве функціонування

її податкової системи. В сучасних умовах, головним критерієм реалізації економічної політики держави можна вважати забезпечення максимальної ефективності тих важливих систем, які функціонують в її межах (фінансово- економічної, інвестиційно-інноваційної, соціально-культурної, податкової тощо). В процесі формуванні та реалізації державної податкової політики значну увагу привертає фіскальна ефективність податкової системи в цілому, а також окремих податків зокрема. Саме високий рівень фіскальної ефективності податкової системи держави на сьогодні є однією з основних умов національної конкурентоспроможності.

В сучасній теорії та практиці оподаткування, питання визначення фіскальної ефективності податкової системи чи окремих видів податків привертає все більше уваги науковців, це пов'язано, перш за все з тим, що головне призначення податкового інституту – забезпечувати достатні та вчасні надходження до бюджету з метою подальшого фінансування суспільно важливих функцій – реалізується саме через фіскальний механізм.

Аналіз останніх наукових досліджень. Актуальні теоретико-методологічні та науково-практичні питання визначення фіскальної ефективності відображені в працях таких провідних українських вчених як В. Андрущенко, В. Мельник, П. Мельник, О. Молдаван, А. Скрипник, А. Соколовська, Г. Яловий, та інші. Проблеми методології оцінки економічної ефективності режимів оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності відображені в дослідженнях таких науковців як І. Вакулич, В. Вишневський, Ю. Іванов, В. Карпова, Л. Карпов, Т. Коляда, Н. Малиш, С. Міщенко, С. Стешенко, І. Таранов, І. Чуркіна та інші. Проте, загальна кількість наукових праць з питань фіскальної ефективності систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва залишається незначною.

Сьогодні, в процесі активного реформування податкового законодавства в цілому, та спрощеної системи оподаткування зокрема, особливої актуальності набуває питання оцінки ефективності спрощеної системи оподаткування, як одного з рушіїв розвитку малого підприємництва в Україні.

Метою роботи є дослідження економічної ефективності системи спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні, а також окреслення нових шляхів підвищення її фіскальної ефективності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Перш ніж розпочинати дослідження фіскальної ефективності системи спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва, варто з'ясувати суть поняття економічної ефективності, як важливої методологічної основи для визначенні поняття фіскальної ефективності.

Так, у першому томі „Економічної енциклопедії” [1], поняття ефективності розглядається авторами як здатність приносити ефект, результативність процесу, проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат. Економічна ефективність визначається як досягнення найбільших результатів за найменших витрат живої та уречевленої праці.

Західна наука економічну ефективність розглядають як складну і багатоаспектну категорію, що складається з: 1) відношення між витратами ресурсів та обсягом товарів і послуг, які виробляють із цих ресурсів; 2) максимального обсягу виробництва товарів і послуг з використанням мінімальної вартості ресурсів; 3) виробництва товарів певної вартості за найменших витрат ресурсів; 4) отримання максимуму з доступних для людини обмежених ресурсів; 5) відношення цінності результату до цінності витрат та ін. [1].

На даний час, в середовищі українських науковців не сформовано спільного розуміння поняття “фіскальна ефективність”, так, наприклад, В. Мельник розглядає фіскальну ефективність оподаткування як його спроможність наповнювати державний бюджет, на думку А. Скрипника, фіскальна ефективність оподаткування – це можливість стабільного забезпечення очікуваного рівня надходжень, притаманного країнам, які перебувають у подібних соціально-економічних умовах [2]. А. Соколовська у своїй монографії «Податкова система держави: теорія і практика становлення» [3], розглядає фіскальну ефективність, як ступінь реалізації фіскального потенціалу податкової системи держави, М. Свердан окреслює фіскальну ефективність оподаткування як такий стан, при якому усі податки ефективно виконують покладені на них функції.

Узагальнюючи результати досліджень різних науковців, пропонуємо визначати фіскальну ефективність системи оподаткування (чи окремого податку) як здатність створювати такий економічний стан, який характеризується забезпеченням потрібного рівня податкових надходжень (фіскальної результативності) за належних витрат на їх адміністрування.

Розбудова та розвиток системи оподаткування на основі теоретично обґрунтованих та практично перевірених принципів є запорукою забезпечення її високої фіскальної ефективності в процесі функціонування. Одним з перших науковців, кому вдалося сформулювати принципи дієвої податкової системи, був видатний шотландський економіст А. Сміт. Так, зокрема, у своїй відомій праці «Дослідження про природу та причини багатства народів» (1776) [4], він визначив чотири основні принципи дієвої податкової системи:

– громадяни кожної держави повинні брати участь у підтримці своєї держави по можливості та відповідно до доходів, які вони отримують під охороною держави;

– податок, що сплачується громадянами, повинний бути точно визначеним. Час його сплати й розмір повинний бути відомий платнику й усім, хто захоче знати;

– будь-який податок повинний стягуватися у зручний час і спосіб для платника;

– будь-який податок повинний бути побудований так, щоб затрати на його вилучення були мінімальними.

Практичне втілення другого, третього і четвертого принципів, в запропонованому А. Смітом переліку, сприяють зменшенню витрат на адміністрування податків, що є запорукою підвищення фіскальної ефективності податкової системи країни.

Діюча до 2011 року в Україні податкова система була однією з найбільш складних і найменш ефективних не тільки серед країн європейського регіону, але й у світовому порівнянні. Так, у рейтингу податкових систем Paying Taxes 2013 [5], підготовленому Світовим банком в межах рейтингового дослідження Doing Business, на даний час Україна посідає 165 місце зі 183 досліджуваних країн. За даними дослідження, середньостатистичне українське підприємство протягом року сплачує

28 податків та платежів, що більш ніж вдвічі перевищує середній рівень для розвинутих країн [12]. Для порівняння, в Росії кількість платежів складає – 7, Польщі – 18, Чехії – 8, Білорусі – 10, Грузії – 5, США – 11, Франції – 7, Китаї – 7.

З прийняттям Податкового кодексу в листопаді 2010 року та його подальших змін загальна ситуація в системі оподаткування суттєво не змінилася, а в окремих випадках й суттєво ускладнилася.

Спрощена система оподаткування, як один з важливих елементів системи оподаткування в Україні, була запроваджена як альтернативна загальній системі в 1999р., її основною метою була активізація та легалізація підприємницької діяльності, підвищення рівня зайнятості населення. Завдяки своїй простоті та зрозумілості, мінімізації адміністрування, звільнення фонду оплати праці від нарахування внесків до фондів соціального страхування, ця система отримала популярність серед підприємців і швидке поширення.

За час свого функціонування в Україні спрощена система довела свою ефективність з погляду стимулювання ділової активності підприємців. За цей час частка малих та мікропідприємств у країні збільшилась з 4% до 51% загальної кількості зареєстрованих підприємств, а частка ВВП, створена у малому бізнесі, – з 1% до 20% [8].

Натомість, фіскальна ефективність єдиного податку, як найбільш прибуткового для держави, не лише не підвищується, а навіть суттєво знижується через низький рівень ставок єдиного податку для юридичних осіб. Хоча, останнім часом здійснена спроба виправити цей недолік за допомогою підвищення граничного обсягу доходу, при якому можливе застосування спрощеної системи оподаткування (для фізичних осіб - з 500 тис. грн. до 3 млн. грн., для юридичних осіб - з 1 млн. до 5 млн. грн.) [10].

За 12 років існування спрощеної системи оподаткування кількість платників єдиного податку збільшилась майже в 12 разів (з 95 тис. осіб до 1074,5 тис. осіб), а надходження до бюджету від сплати єдиного податку зросли в 31 раз (з 116 млн. грн. в 1999 році до 3572,4 млн. грн. в 2011 році) (табл.1). При цьому, суб'єкти — «спрощенці» створили понад 1,2 млн. робочих місць [6].

Таблиця 1. Динаміка кількості платників єдиного податку та обсягу надходжень до бюджету від сплати єдиного податку протягом 1999–2011 рр.

Роки	Кількість платників єдиного податку, тис. осіб	Надходження до бюджету від сплати єдиного податку, млн. грн.
1	2	3
1999	94,7	116,6
2000	142,1	472,2
2001	188,2	625,7
2002	217,6	723,4
2003	353,1	1173,9
2004	441,1	1466,5
2005	592,8	1970,9
2006	669,9	2227,2
2007	815,3	2710,3
2008	968,7	3220,6
2009	1114,5	3703,7
2010	1089,1	3691,8
2011	1074,5	3572,4

Складено за [9]

Реформування спрощеної системи оподаткування сьогодні є одним із найбільш дискусійних і водночас важливих напрямів податкової реформи. За більш ніж 13 років свого існування спрощена система практично не вдосконалювалася, а навпаки обросла численними проблемами, що знизили її ефективність, деформували цілі та завдання її запровадження.

Фіскальна ефективність визначається як відношення абсолютно-го обсягу надходжень від податків до витрат на їх адміністрування. Економічний зміст отриманого результату показує, яку суму коштів витрачає держава на забезпечення надходжень одиниці грошових ресурсів до бюджету у вигляді податків.

Загальна система адміністрування податків безпосередньо впливає на показники фіскальної ефективності оподаткування. З одного боку, витрати на функціонування цієї системи знижують загальний показник ефективності, з іншого – збільшення надходжень призводить до збільшення фіскального результату.

У процесі оцінки фіскальної ефективності податкової системи чи окремого податку чимало дослідників враховують такі показники як витратність підсистеми податкового адміністрування (загальна або відносно податкових надходжень) та витратність контролюючого впливу підсистеми по-

даткового адміністрування (загальна або відносно додаткових податкових надходжень) [10].

Таким чином, фіскальну ефективність, як податкової системи в цілому, так і окремого виду податку можна визначити за допомогою формули (1):

$$E_{\phi} = H_{\Pi} / B_A, \quad (1)$$

де, E_{ϕ} – фіскальна ефективність податкової системи чи окремого виду оподаткування; H_{Π} – загальний обсяг податкових надходжень по податковій системі в цілому або за окремим видом оподаткування; B_A – загальні витрати на адміністрування в податковій системі або на адміністрування окремого виду оподаткування.

Так, згідно з розрахунками (табл.2), в 2005 р. фіскальна ефективність спрощеної системи оподаткування складала 31,3 грн. надходжень на 1 грн. витрат на їх адміністрування, до 2010 року спостерігалася стійка тенденція до її зростання, яку можна пояснити відносною стабільністю податкового законодавства для малих підприємств та докризовими позитивними темпами розвитку економіки країни, так зокрема, в 2006 р – до 32,3 грн.(або на 3,2 % пункти більше за рівень 2005 р.), в 2007 р. – до 35,2 грн. (або на 9 % пунктів більше за 2006 р.), в 2008 р. – до 41,4 грн. (або на 17,6 % пунктів більше за 2007 р.), в 2009 р. – до 49,2 грн. (або на 18,8 % пунктів більше за 2008 р.).

Таблиця 2. Фіскальна ефективність спрощеної системи оподаткування протягом 2005-2011 рр.

Показник	Рік						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Обсяг надходження за спрощеною системою оподаткування, млн.грн.	2472,3	2613,3	2941,5	3576,8	3312,1	3294,5	3168,9
Витрати на податкове адміністрування, млн. грн.	78,9	80,8	83,6	86,4	67,3	69,7	72,2
Фіскальна ефективність, грн./грн.	31,3	32,3	35,2	41,4	49,2	47,3	43,9

Складено за [9]

Проте, починаючи з 2010 р., відбулося зниження фіскальної ефективності на 3,9 % пунктів і склало 47,3 грн. Воно продовжилося і в 2011 році, зокрема, зниження склало 7,2 % пункти, а рівень показника фіскальної ефективності становив 43,9 грн. (рис.1).

В даному випадку, особливо актуальним є питання взаємозв'язку і взаємозалежності між механізмом адміністрування конкретного податку та його фіскальною ефективністю. Здавалося б, такий зв'язок є очевидним: досконаліший та ефективніший механізм адміністрування конкретного податку призводить до зниження витрат на податкове адміністрування та збільшення надходжень, а отже, до підвищення фіскальної ефективності.

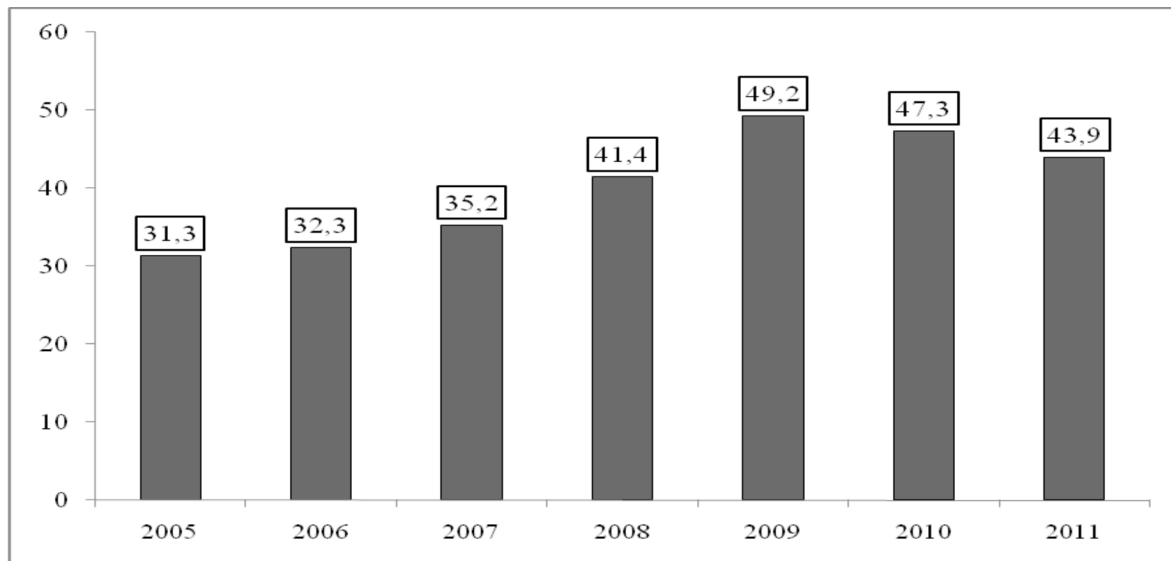


Рис. 1. Динаміка фіскальної ефективності спрощеної системи оподаткування в Україні в 2005-2011 рр. [9]

Насправді ж, аналіз статистичних даних розвитку податкових систем багатьох країн, в тому числі й України, дозволяє зробити висновок, що такий зв'язок простежується не завжди. Витрати на функціонування системи податкового адміністрування не завжди “окуповуються” у тому періоді, в якому вони здійснені. Наприклад, значні витрати на закупівлю комп'ютерного обладнання та програмного забезпечення можуть погіршити поточні показники фіскальної ефективності, але дати віддачу у майбутньому. Крім того, необхідно враховувати, що головним чинником формування податкових надходжень за основними прямими податками є насамперед дохідність (прибутковість) економіки та її секторів – сектору корпорацій та сектору домогосподарств. У випадку наявності значної бази оподаткування уможливлуються і значні надходження до бюджету (звісно, це не завжди є наслідком зростання витрат на податкове адміністрування).

Висновки. Фіскальна ефективність спрощеної системи оподаткуван-

ня, як структурного елементу загальної системи оподаткування, є важливим індикатором процесу розвитку малого підприємництва в Україні, який чітко відображає вплив державної регуляторної та фіскальної політики на нього.

В сучасних умовах, процес зниження фіскальної ефективності спрощеної системи оподаткування в Україні тісно пов'язаний з численними ризиками, серед яких варто відзначити, в першу чергу, зниження бази оподаткування; високий рівень тінізації економіки та згорання активності у легальному секторі; ухилення від оподаткування платниками; підвищення ризику корупційних проявів в органах адміністрування та відсутність коштів на модернізацію механізмів адміністрування.

З метою попередження можливих негативних наслідків, а також підвищення фіскальної ефективності спрощеної системи оподаткування в межах податкової системи України, в цілому, на нашу думку, доцільним є проведення ряду заходів, серед яких варто відзначити наступні: створення спеціалізованого законодавства для спрощеної системи оподаткування, яке б носило комплексний, всеохоплюючий та узгоджений характер; обґрунтування максимальних обсягів оборотів та ставок, які враховуються при застосування цієї системи та механізм їх коригування (автоматичну індексацію при незмінності умов системи оподаткування протягом податкового періоду), враховуючи індекс споживчих цін чи мінімальну заробітну плату; скорочення розриву між фіскальним навантаженням на суб'єктів підприємництва, які працюють на загальній системі, і тих, що працюють на спрощеній системі оподаткування; законодавче унеможливлення спроб та схем оптимізації оподаткування, в т.ч. шляхом чіткого визначення кола видів економічної діяльності, до яких не застосовується спрощена система оподаткування; удосконалення технології профілактики податкових правопорушень; орієнтування податкових органів на забезпечення належної фіскальної результативності спрощеної системи оподаткування; вжиття заходи зі зміцнення дисципліни в податкових органах; своєчасне виявлення й усунення причин та умов, які призводять до податкових девіацій; реальне забезпечення дотримання принципу невідворотності покарання за вчинення податкових правопорушень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Економічна енциклопедія : у 3-х т. – Т. 1 / редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред) та ін. – К.:Видавничий центр „Академія”, 2000. – 864 с.
2. Скрипник А. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні /А. Скрипник, Т. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С.29–42.
3. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / Соколовська А. М. – К. : Знання-Прес, 2004. – 454 с.
4. Сміт А. Дослідження про природу та причини добробуту нації; А. Сміт [пер.О. Васильєва та ін.] – К. : Порт-Руал, 2001. – 593 с.
5. Paying Taxes 2013. The global picture./[Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2013-full-report.pdf>
6. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П.В. Мельник, Л.Л. Тарангул, З.С. Варналій та ін.; За ред. З.С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.
7. Крисоватий А.І. Теоретико-організаційні домінанти та практика реалізації податкової політики в Україні: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 371 с.
8. Іванілов О.С. Економіка підприємства / Іванілов О.С.- К., 2009. – 728с.
9. Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. // [Електронний ресурс] - Режим доступу: <http://sts.gov.ua/>
10. Римар О.Г. Фіскальна ефективність податкової системи в контексті антикризового регулювання.// [Електронний ресурс] - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ape/2011_4/APE-2011-04/224-227.pdf
11. Майстренко О.В. Перспективи розвитку в Україні спрощеного оподаткування малого підприємництва / О.В. Майстренко // Режим доступу: http://www.trudovoe_pravo.livejournal.com/32969.html.
12. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм» від 24.05.2012р. №4834-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>