

УДК 336.221:334.722

Кміть В.М.,
к.е.н., доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту
Судомир М.Б.
Львівський національний університет імені Івана Франка

ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ФУНКЦІОНУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Постановка проблеми. У низці країн із ринковою економікою малі підприємства посідають вагоме місце в національній економіці держави. Цей сектор економіки в змозі створити нові робочі місця, розширити зайнятість населення, наповнити місцевий бюджет за рахунок сплати єдиного податку. Тому, особливо увагу з боку держави слід приділити фінансовій підтримці розвитку малого бізнесу, що, насамперед, охоплює фіскальні методи впливу через систему оподаткування.

В Україні вже не один рік тривають дискусії щодо шляхів реформування спрощеної системи оподаткування малого підприємництва. Деякі фахівці пропонують взагалі скасувати спрощену систему оподаткування, інші ж, навпаки, пропонують зберегти існуючий порядок спрощеного оподаткування та розширити перелік суб'єктів малого підприємництва, на яких поширюється дія спрощеної системи оподаткування. Прийняття ж Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [2] та нововведень, що стосуються спрощеної системи оподаткування, дозволяють стверджувати, що запропонована та діюча спрощені системи мають багато суперечностей і недоліків та потребують подальшого вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання оподаткування суб'єктів малого підприємництва є доволі актуальним, оскільки супроводжується змінами, які викликають дискусії та дослідження в сфері спрощеної системи оподаткування. Вирішенням цих проблем займалися такі вітчизняні вчені як А.Василенко, П.Гарасим, Є.Губар, Д.Дема, М.Дем'яненко, І.Зоріна, Т.Корнієнко, О.Покатасва, Н.Ткаченко, І.Шершун та ін. Однак, останні внесені зміни до ПКУ, що стосуються спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, вимагають нових підходів до вирішення даних питань.

Постановка завдання. Метою статті є визначення умов функціонування спрощеної системи оподаткування після впровадження в дію нових змін в положеннях ПКУ, оцінка їх ефективності в практичній діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із пріоритетних напрямів державної політики в Україні є підтримка суб'єктів малого підприємництва, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності. Удосконалення існуючої системи оподаткування є важливим як для платників податків, так і для податкових органів, оскільки платники очікують ліберальної системи оподаткування свого бізнесу, а держава, в свою чергу, збільшення надходжень до бюджету.

Варто також зазначити, що в Україні вже тривалий час розглядається питання щодо реформування спрощеної системи оподаткування малого підприємництва, а також суперечки щодо доцільності її існування у збереженому існуючому вигляді чи із внесенням значних змін. Фахівці пропонують різні варіанти вирішення цього питання: і скасування системи загалом, і збереження її в наявному вигляді, і збереження зі значними чи незначними змінами. На нашу думку, доцільним є збереження спрощеної системи оподаткування діяльності малого підприємництва як такої з обов'язковим її вдосконаленням та модернізацією відповідно до сучасних умов господарювання.

Тому, одним із пріоритетних напрямів держави є стимулювання розвитку малого підприємництва в Україні, а також вдосконалення спрощеної системи оподаткування. Дана система оподаткування широко застосовується в багатьох розвинених країнах з ринковою економікою та сприяє ефективності діяльності малого бізнесу.

Першим кроком для здійснення підтримки малого підприємництва з боку держави був Указ Президента "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва"[4] від 3 липня 1998р. Започаткована спрощена система оподаткування направлена на підтримку динамічного розвитку малого підприємництва як одного з найперспективніших і пріоритетних сегментів розвитку національної економіки, забезпечення ефективності його функціонування та стабільності надходжень до бюджету.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених Главою 1 Розділу XIV ПКУ із одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Юридична особа чи фізична особа-підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам та реєструється платником єдиного податку [5, с.487].

Однак, згодом ця система оподаткування втратила свою ефективність. Це могло бути спричинене багатьма факторами, наприклад, такими як [9, с. 280]:

- розмір податку не переглядався з 1998 р.;

- існувала можливість зловживання для мінімізації податкових платежів;
- у зв'язку з колізіями в законодавстві про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування та положеннями спрощеної системи спостерігалось скорочення найманих працівників у підприємців-спрощенців;
- відбувалося розукрупнення або розорення великих і середніх підприємств;
- допускалося використання у надприбуткових видах діяльності;
- виникала соціальна несправедливість і деструктивність для суспільства, зокрема, в наповненні соціальних фондів держави з боку підприємців, які перебували на загальній системі оподаткування.

Законодавство України характеризується значною нестабільністю, у тому числі і в сфері оподаткування. Внаслідок нечіткого законодавчого регулювання, створюються умови для уникнення оподаткування, а також використання суб'єктами малого господарювання спрощеної системи як схеми мінімізації податкових зобов'язань [13, с.87].

Отже, можна зробити висновок, що застосування спрощеної системи оподаткування пов'язане з системою ухилення від сплати податків. Ці недоліки спричинили поштовх для держави щодо подальшого реформування спрощеної системи оподаткування, яка б відповідала діючим ринковим умовам.

Прийняття ПКУ супроводжувалося значними баталіями і дискусіями між державою та підприємцями, які перебували на спрощеній системі оподаткування, оскільки прописані в новому законодавстві зміни приводили фізичних осіб до загальної системи оподаткування, що було не вигідним для них. Передбачалося запровадження обмежень стосовно обсягів виручки до 300 тис. грн., що викликало незадоволення. В даному випадку це призвело до закриття низки малих підприємств через неспроможність сплати податків.

За даними дослідження, за 2010 рік кількість реальних робочих місць у малому бізнесі зменшилася на 1,5 млн. (близько 25% всіх існуючих на той момент робочих місць у цьому сегменті), за підсумками 2011 року ще 15% робочих місць скоротили юридичні особи та 25% – фізичні особи-підприємці, що знаходились на спрощеній системі оподаткування, частина яких пішла в тінь, а частина й зовсім припинила існування [12].

За цей період відслідковувалася негативна статистика щодо функціонування малих підприємств, що стало стимулом для держави щодо ухвалення Закону України № 4014 [1], який увійшов в дію з 1 січня 2012 р. З дня появи проекту цього Закону, він став об'єктом уваги підприємців, політиків, науковців. Однією з причин такого зацікавлення стала оцінка перспективи подальшого функціонування спрощеної системи оподаткування, оскільки до 01.01.2012 р. всі підприємці, обсяг доходів яких перевищував 500 тис. грн. не мали права працювати на єдиному податку.

Якщо в цілому порівняти зміни в Законі України № 4014[3] та Указі № 727[4], то позитивним можна назвати те, що у новому законодавчому акті наголошено та чітко прописано право самостійного обрання спрощеної системи оподаткування юридичною або фізичною особою відповідно до вимог ПКУ. Нововведення полягають в тому, що суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на чотири групи платників єдиного податку, змінено також розміри ставок єдиного податку для них. Указом № 727[4] було передбачено сплату податку в розмірі від 20 грн. і до 200 грн. для фізичних осіб і 6% або 10% для юридичних осіб. З ухваленням Закону України № 4014[3] суб'єкти спрощеної системи зможуть платити єдиний податок залежно від групи, до якої вони будуть включені.

Характерними особливостями груп платників є [3]:

- до I групи віднесли фізичних осіб-підприємців, які протягом календарного року: не можуть використовувати найманих працівників, звітним податковим періодом є календарний рік, граничний обсяг доходу за рік 150 тис. грн., ставка єдиного податку від 1 до 10% розміру мінімальної заробітної плати;
- до II групи віднесли фізичних осіб-підприємців, які використовують працю не більше 10 найманих працівників одночасно, звітним податковим періодом є календарний квартал, граничний обсяг доходу за рік 1 млн. грн., ставка єдиного податку від 2 до 20% розміру мінімальної заробітної плати;
- до III групи віднесли фізичних осіб-підприємців, у яких протягом календарного року: кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах одночасно не перевищує 20 осіб, звітним податковим періодом є календарний квартал, граничний обсяг доходу не перевищує 3 млн. грн., ставки єдиного податку: 3% доходу – у разі сплати податку на додану вартість, або 5% від доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку;
- до IV групи віднесли юридичних осіб – суб'єктів господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких: середньооблікова кількість працівників не повинна перевищувати 50 осіб, звітним податковим періодом є календарний квартал, граничний обсяг доходу не перевищує 5 000 000 грн., ставки єдиного податку: 3% доходу – у разі сплати податку на додану вартість, або 5% від доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

В таблиці 1 подаємо розподіл фізичних та юридичних осіб – суб'єктів спрощеної системи

оподаткування за групами платників єдиного податку.

Таблиця 1

Розподіл суб'єктів спрощеної системи оподаткування за групами платників єдиного податку

| Критерії | I група | II група | III група | IV група | V група | VI група | VII група (проект) |
|--------------------------------|--|---|---|--|--|--|--|
| Особи | фізичні | | | юридичні | фізичні | юридичні | сільгоспвиробники |
| Граничний обсяг доходу | до 150 тис. грн. | до 1 млн. грн. | до 3 млн. грн. | до 5 млн. грн. | до 20 млн. грн. | до 20 млн. грн. | частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75% |
| Кількість найманих працівників | немає | менше 10 | менше 10 | менше 50 | менше 20 | менше 50 | немає |
| Види діяльності | реміснича діяльність, побутові послуги населенню, роздрібна торгівля на ринках | виробництво, продаж товарів, надання послуг, ресторанне господарство | - | - | - | - | сільське господарство |
| Особливі умови | - | товари мають продаватися, а послуги надаватися лише платникам, які застосовують спрощену систему, або населенню | - | - | - | - | - |
| Ставка податку | від 1 до 10% МЗ в місяць | від 2 до 20% МЗ в місяць | 3% + ПДВ або 5% виторгу | 3% + ПДВ або 5% виторгу | 7% + ПДВ або 10% виторгу | 7% + ПДВ або 10% виторгу | для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,15 (у гірських зонах 0,09); для багаторічних насаджень – 0,09 (у гірських зонах 0,03); для земель водного фонду 0,45 |
| Термін сплати | аванс до 20 числа | аванс до 20 числа | до 20 числа наступного за звітним місяцем | 10 календарних днів після граничного строку подання декларації | 10 календарних днів після граничного строку подання декларації | 10 календарних днів після граничного строку подання декларації | щомісячно протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця |
| Звітність | Книга обліку доходів за підсумками робочого дня | Книга обліку доходів за підсумками робочого дня | Книга обліку доходів за підсумками робочого дня (+ ПДВ) | Спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат | Книга обліку доходів за підсумками робочого дня (+ ПДВ) | Спрощений бухгалтерський облік доходів і витрат | - |
| Звітний період | рік | квартал | квартал | квартал | квартал | квартал | рік |
| ПДВ | ні | ні | так | так | так | так | ні |

*МЗ – мінімальна заробітна плата

Джерело: Сформовано авторами із використанням джерела [9, с.283]

Недоліками системи спрощеного оподаткування є надання повної відповідальності суб'єкта господарювання за вибір тієї чи іншої групи платників єдиного податку (що може послужити причиною для масових штрафних санкцій за некоректний вибір групи, хоча до кінця цього року держава

запровадила мораторій на штрафні санкції), заборона на застосування спрощеної системи оподаткування нерезидентами, а також обмеження за видами діяльності.

Якщо згідно з Указом № 727[4], спрощену систему могли застосовувати фізичні особи, в трудових відносинах з якими перебувало не більш як 10 осіб і обсяги їх виторгу від реалізації за підсумком року не перевищували 500 тис. грн. Як бачимо з табл. 1, запровадження чотирьох груп спрощенців є перевагою, оскільки це сприяє збільшенню, тобто розширенню кола суб'єктів підприємницької діяльності, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, або які б мали можливість на неї перевестися.

Процедури звітності та обліку суб'єктів спрощеної системи оподаткування, на думку платників податку, були ускладненими, тому із прийняттям Закону № 4014[3], розроблено механізм спрощення адміністративних процедур [9, с.282].

До кожної з груп платників висунуто вимоги, наприклад, для другої та третьої груп лімітовано чисельність найманих працівників і обсяг одержаних доходів, що відрізняє їх. На нашу думку, даний підхід є не достатньо обґрунтованим з точки зору державної політики зайнятості населення, розширення податкової бази та виведення заробітної плати з тіні.

Збільшити статистичні дані щодо кількості спрощенців дозволить долучення до неї підприємців, які до 1 січня 2012 року сплачували фіксований податок. Оскільки дана система складалася з двох податків – єдиного та фіксованого, то з початку поточного року всі вони будуть враховуватися як «єдиноподатники», тобто формально їх стане більше.

Доказом цього можуть стати дані ДПСУ у Львівській області, відповідно до яких, за останні вісім місяців 2012 року спрощенці сплатили до бюджету 114,9 млн. грн., що більше ніж у два рази перевищує надходження за весь минулий рік (55,8 млн. грн.). Загалом, станом на 01.09.2012 року, в ДПСУ у Львівській області на обліку перебуває 121,1 тис. фізичних осіб- підприємців. З початку року їх кількість збільшилася на 8,1 тисячі [11].

Особи, які перебувають на спрощеній системі оподаткування сплачують єдиний податок. Даний податок займає одне з найвагомійших місць серед місцевих податків та зборів. Протягом січня-червня 2012 року він надійшов у сумі 19,1 млрд. грн., що майже удвічі більше порівняно з обсягами надходжень за 1 півріччя 2011 року (рис. 1). Таке зростання зумовлене змінами в ПКУ, якими було запроваджено нові правила справляння цього податку, тобто збільшення максимальної кількості працівників у спрощенців, самих осіб платників і запровадження нових ставок єдиного податку, які і вплинули на суму надходжень до бюджету.



Розроблено авторами на основі джерела[6]

Рис. 1. Динаміка надходжень єдиного податку за період січень-червень 2010-12рр.

З 5 липня 2012 року набрав чинності Закон України № 4834[1], згідно з яким запроваджуються додаткові групи платників єдиного податку на спрощеній системі оподаткування: п'ята група – фізичні особи-підприємці та шоста група – юридичні особи [10, с.14] (див. табл. 1).

Це, перш за все, було зроблено задля збільшення кола платників, оскільки після змін в спрощеній системі оподаткування та введення лише чотирьох груп спрощенців, низка підприємців не змогла обрати свою відповідність критеріям ні в одній з запропонованих законопроектом груп.

До п'ятої групи входять фізичні особи-підприємці, у яких працюють до 20 осіб, а до шостої – юридичні особи із числом найманих працівників до 50. Для цих двох груп ставка єдиного податку

становить 7% доходу у разі сплати ПДВ і 10% – у разі включення ПДВ до єдиного податку [10, с.16]. Обмеження за річного виторгу становить 20 000 000 грн. для двох груп одночасно.

Відтепер, у разі перевищення граничних обсягів або будь-яких інших критеріїв перебування в групі, представники третьої та четвертої груп можуть у наступному році обрати відповідно п'яту та шосту групу єдиноплатників. При цьому, за попередній рік третя група повинна сплатити податок за надлишковий дохід за стакою 15%, а четверта – за подвійною ставкою.

В оновленому законопроекті передбачаються також наступні зміни щодо спрощеної системи оподаткування, які в цілому мають потішити платників єдиного податку [8, с.29]:

1. Розширено доступ до спрощеної системи оподаткування:

– для виробників і продавців ювелірних і побутових виробів із дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння. У першому півріччі 2012 р. у таких підприємців були труднощі, але завдяки змінам до ПКУ у зазначених платників з'явилося право здійснювати таку діяльність, але вибравши виключно третю групу єдиноплатників, причому за ставкою 5%;

– для реалізаторів корисних копалин місцевого значення, яким до введення цього законопроекту було заборонено перебувати на спрощеній системі оподаткування;

– для кур'єрських послуг, а також послуг зв'язку, що не підлягають оподаткуванню.

2. Завдяки змінам, внесеним до ПКУ, включенням до бази оподаткування єдиного податку простроченої кредиторської заборгованості передбачено лише для платників третьої групи, які є платниками ПДВ, а також для платників четвертої групи.

3. Врегульовано питання про оподаткування деяких перехідних операцій юридичних осіб.

4. З'явилося визначення безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг) – для цілей оподаткування єдиним податком.

5. Можливість перейти на спрощену систему оподаткування лише один раз в календарному році.

6. Розв'язано проблему переходу із однієї групи до іншої, при цьому платник повинен подати заяву до ДПСУ не пізніше, ніж за 15 днів до початку кварталу. Перевагою є те, що кількість переходів протягом року не обмежено.

За прогнозними підрахунками, кількість платників п'ятої групи буде становити 2 100 фізичних осіб-підприємців, сумарний дохід яких буде більше 15 млрд. грн., а суб'єктів господарювання, які оберуть шосту групу – більше 20 тис. осіб [12]. Економісти вважають, що такі новації в спрощеній системі стимулюватимуть розвиток малого бізнесу, підприємці охоче скористаються можливістю перейти на спрощену систему оподаткування. Такі дії відповідно позначаться на сплаті податків, в тому числі єдиного.

Крім того, перевагою для юридичних та фізичних осіб є те, що ПКУ введено перехідну норму, про те, що до платників єдиного податку за порушення в 2012 році щодо порядку обчислення, правильності заповнення податкових декларацій та повноти сплати сум єдиного податку штрафні санкції не застосовуються, як і адміністративні штрафи за неправильність заповнення книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат. Таким чином, платників усіх трьох груп карати не будуть [7, с.31].

В Законі № 4834[1] також зазначено, що з 1 січня 2013р. планується ввести ще одну групу платників єдиного податку – сьому (див. табл. 1). Ця група поширюватиметься на сільгоспвиробників, у яких частина аграрного товаровиробництва за попередній рік становить 75% і більше. Таким чином, аграрії з одного спецрежиму оподаткування перейдуть на інший – від сплати фіксованого сільськогосподарського податку до єдиного. При цьому умови їх роботи і ставки податку на спрощеній системі залишаться незмінними [14].

Висновки з даного дослідження. В загальному, можна зробити висновок, що останні зміни, внесені до спрощеної системи оподаткування призведуть до її лібералізації, а, відповідно, і до збільшення кількості її платників. Дана система повинна задовольняти вимоги як держави щодо стабільності надходжень до бюджету від сплати єдиного податку, так і самих платників через систему відсоткових ставок на спрощеній основі, які, на їх думку, є достатньо високими для малих підприємств.

Становище вітчизняного малого підприємництва є складним та потребує втручання з боку держави задля вирішення низки існуючих проблем. Перш за все, це нестабільність в сфері оподаткування. Так, зміни в спрощеній системі оподаткування за 2012 рік відбувалися двічі, тому потрібно забезпечити її стабільність для заохочення якнайбільшої кількості підприємців.

Дана система повинна передбачати простоту визначення бази оподаткування та розміру податкового зобов'язання, мінімізацію облікових процедур до рівня, доступного пересічному громадянину, що важко сказати про діючу «спрощенку». Посилення вимог до спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності із одночасним погіршенням комплексу умов для єдиноплатників стали головними причинами несприйняття нововведень та відобразилась на кількості суб'єктів малого підприємництва.

Спрощена система оподаткування є провідною частиною державної податкової політики підтримки розвитку малого підприємництва в Україні, а, отже, повинна супроводжуватися новими програмами та способами ведення бізнесу, як це практикується у передових зарубіжних країнах.

Доцільно також наголосити, що зміна податкового законодавства та впровадження європейських стандартів у податкову систему України має здійснюватися послідовно та виважено, оскільки намагання побудувати систему оподаткування, наближену до європейського зразка, потребує часу. Прискорювати цей процес ризиковано, так як це може мати серйозні негативні наслідки. Саме тому реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності має здійснюватися з урахуванням особливостей соціально-економічної та суспільно-політичної ситуації в Україні.

Література

1. Закон України № 4834-IV «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення деяких податкових норм» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4834-17>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: Закон України № 4014-17 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc34?id=&pf3511=40402&pf35401=203893
4. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України № 727/98 від 03.07.98р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>
5. Бабін І.І. Податкове право України : навч.посібник / І.І. Бабін. – Чернівці: Чернівецький нац. ун-т, 2012. – 504 с.
6. Бюджетний Моніторинг: Аналіз виконання бюджету за січень-березень 2011 року / [Щербина І.Ф., Рудик А.Ю., Зубенко В.В., Самчинська І.В.]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи», USAID. – К: 2011. – 143 с.
7. Єдиний податок // Бухгалтер. – 2012. – № 32(1556). – С. 50.
8. Єдиний податок // Бухгалтер. – 2012. – № 26. – С. 50.
9. Кміть В.М. Основні напрями реформування спрощеної системи оподаткування діяльності малого підприємництва в Україні / В.М. Кміть, М.І. Федішин // Формування ринкової економіки в Україні: зб. наук. праць. – Львів: Львівський національний університет імені Івана Франка, 2011. – Вип. 24, Ч. 1. – С.275-285.
10. Нові групи 5 та 6 платників ЄП: втілені в життя // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 71(1568). – С. 16.
11. Податкова Львівщини констатує збільшення підприємців-«спрощенців» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zik.ua/ua/news/2012/09/27/370666>
12. Податкова намалює більше мільйона спрощенців / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.money.comments.ua/2012/06/22/177072/podatкова-namalyuie-bilshe-milyona.html>.
13. Синчак В.П. Реформування спрощеної системи оподаткування в контексті податкової політики держави / В.П. Синчак // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 3. – С. 167.
14. Спрощений бізнес / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/attentions/id/182>