

О. В. Панасюк,
к. е. н., доцент кафедри аудиту та економічного аналізу, НУДПСУ

ПЕРЕВАГИ І НЕДОЛІКИ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ НОВАЦІЙ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

O. Panasuk,
Ph.D., associated professor of audit
and economic analysis department of National University of state tax service of Ukraine

ADVANTAGES AND DISADVANTAGES SIMPLIFIED TAX SYSTEM IN THE CASE OF TAX CODE INNOVATIONS

Статтю присв'ячено проблемам податкового стимулювання малого бізнесу в Україні. Проаналізовано еволюцію та наслідки застосування спрощеної системи оподаткування в Україні. Дано оцінку наслідкам реформування спрощеної системи оподаткування з 01.01.2015 р.

The article deals with problems of tax stimulation of small business in Ukraine. The evolution and after-effects of simplified tax system in Ukraine are analyzed. The after-effects of tax reforms of simplified tax system since 01.01.2015 are evaluated. ф

*Ключові слова: малий бізнес, спрощена система оподаткування, єдиний податок.
Key words: small business, simplified tax system, integrated tax.*

ВСТУП

Податкове стимулювання суб'єктів малого підприємства є одним з ключових чинників, що забезпечує його стабільний розвиток. Слід зазначити, що розвиток малого бізнесу — це не тільки розширення податкової бази, але і збільшення кількості робочих місць, стимулювання населення до само зайнятості, розвиток інфраструктури тощо. Історія податкового стимулювання розвитку малого бізнесу в Україні є нетривалою, вона має свої успіхи та провали. Необхідність подальшого пошуку стимулів розвитку малого бізнесу обумовлює актуальність дослідження.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемам податкового стимулювання малого бізнесу присвячені праці Ю. Іванова [1], А. Крисоватого [3], М. Слатвінської [7], А. Соколовської [8] та ін. Зазначені вчені зробили вагомий внесок у розвиток вітчизняної системи оподаткування в цілому та розбудову єдиного податку зокрема. Однак необхідність подальшого розвитку механізму справляння єдиного податку диктується змінами макроекономічної кон'юнктури та потребує розвитку подальших досліджень у цьому напрямі. Тому метою статті є оцінка наслідків змін у спро-

щеній системі оподаткування у контексті новацій Податкового кодексу України з 01.01.2015 р.

**ВИКЛАДЕННЯ
ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

Із набуттям чинності Податкового кодексу України спостерігаються окремі позитивні зрушення у сфері регулювання підприємницької діяльності. Зокрема забезпечено загальне зменшення податкового навантаження на бізнес, спрощено процес адміністрування податків, що вже сприяє розвитку підприємництва в Україні. Для суб'єктів малого підприємництва встановлене досить низьке податкове навантаження, до мінімуму зведена податкова звітність та скасовано ряд податкових платежів. Фактично створені умови для того, щоб особи, які працюють самостійно або з мінімальним залученням найманих працівників, не несли великих витрат, пов'язаних зі сплатою податків. Мале підприємство, малі податки, мінімальний контроль — це логічна система, яка успішно функціонує у багатьох країнах світу.

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності була запроваджена в Україні у 1999 р. Протягом перших років її функціонування був досягнутий вагомий прогрес у розвитку малого бізнесу. Однак той факт, що більше 10 років у механізм сплати єдиного податку не вносилися зміни, обумовив зниження фіскальної та регуляторної ефективності єдиного податку. Передусім через масове використання платників єдиного податку у схемах ухилення від сплати податків. Перші радикальні зміни у механізм справляння єдиного податку було внесено із набуттям чинності Податковим кодексом. Однак зміни 2011 р. були направлені на обмеження участі платників єдиного податку у схемах оптимізації податку. Саме тому окремі зміни негативно позначилися і на тих підприємцях, які вели чесний бізнес. Зокрема негативний вплив мала норма розділу III Податкового кодексу України, яка забороняла включати у витрати вартість товарів, робіт, послуг, придбаних у платника єдиного податку фізичної особи.

Протягом 2012—2013 років довелося кілька разів вносити зміни до системи спрощеного оподаткування малого підприємництва. Після всіх змін у Податковому кодексі, мале підприємство отримало можливість без істотних обмежень займатися більшістю видів виробництва, надавати роботи та послуги, залучати більшу кількість співробітників, і при цьому залишатися платником за спрощеною системою. Як зазначають вітчизняні фахівці, мале підприємство в Україні отримало певну преференцію з точки зору податкового стимулювання розвитку малого бізнесу. І хоча ефект від таких преференцій можна буде очікувати в наступних роках, основа закладена [5].

Про позитивні зміни в системі оподаткування свідчать результати соціологічного опитування, яке провели представники компанії Research&Branding Group.

Таблиця 1. Податкове навантаження за окремими податками, %

Рік	Навантаження на прибуток, %	Навантаження на прибуток корпорації, %	Навантаження на доходи фізичних осіб, %	Навантаження на інші доходи, %
2006	60,30	13,50	45,40	1,40
2007	57,30	12,20	43,40	1,80
2008	58,40	11,50	43,30	3,70
2009	57,20	12,30	43,10	1,80
2010	55,50	10,40	43,30	1,80
2011	57,10	12,20	43,30	1,60
2012	55,4	11,6	43,1	0,7
2013	54,9	11,2	43,1	0,7
2014	54,8	11,3	43,4	0,8

Джерело: за даними Світового банку та IFC.

Якщо на початку моніторингу дослідження бізнесмени скаржилися на великі витрати часу на подання документації до органів ДПС і брак належної інфраструктури для електронного звітування, то активний розвиток відповідних сервісів знизив гостроту цієї проблеми. У подальшому інвестори очікують на зниження кількості податків, скорочення документації та спрощення алгоритмів обчислення і адміністрування податків. Більше того, інноваційні проекти щодо спрощення процедури адміністрування податків відзначили й міжнародні експерти Світового банку. Зокрема у 2013 р. Україна підвищила свій рейтинг ведення бізнесу на 28 позицій та перемістилася зі 140 на 112 місце, покращення рейтингових позицій відбулося і у 2014 р.

Це стало можливим завдяки низці законодавчих змін, зокрема:

- запровадженню електронної реєстрації підприємницької діяльності;
- скасуванню свідоцтва про державну реєстрацію;
- встановленню адміністративної відповідальності за порушення у сфері реєстрації;
- введенню модельних статутів, що спростили процедуру реєстрації юридичних осіб — підприємців;
- скасуванню обов'язкового нотаріального засвідчення статутних документів;
- заміні свідоцтва платника єдиного податку на виписку з реєстру;
- скасуванню норми, яка запроваджувала обов'язкову щорічну перереєстрацію платником єдиного податку;
- скороченню строку державної реєстрації до 2-х днів тощо.

За рейтингом "оподаткування" відбулося зростання на 4 бали (зі 168 на 164 місце). Витрати часу зменшилися з 491 до 390 години на рік, а загальний показник податкового навантаження у 2013 р. знизився на 0,5 % (з 55,4 % до 54,9 %), у тому числі навантаження на прибуток корпорації — на 0,4 % (з 11,6 % до 11,2 %) (табл. 1).

Серед основних позитивних аспектів змін 2012—2013 рр. у частині податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва визначають:

— збільшення граничного обсягу доходу в 5 разів, що дає право суб'єктам малого підприємництва збільшити граничні масштаби діяльності в 5 разів, сплачуючи єдиний податок;

— відміна механізму збільшення ставки єдиного податку в залежності від кількості осіб, що працюють за наймом;

— введення більш глибокої диференціації ставок єдиного податку;

— значне розширення бази оподаткування єдиним податком у зв'язку з переходом від виручки до доходу за податковий (звітний) період;

— відміна подвійного оподаткування щодо ПДВ [4].

З 01.01.2015 р. набули чинності чергові зміни в оподаткуванні суб'єктів малого бізнесу. Передусім відбулося скорочення кількості груп платників єдиного податку — до чотирьох. До першої групи віднесено фізичних осіб підприємців, які займаються торгівлею на ринках та наданням побутових послуг населенню. При цьому перелік побутових послуг чітко визначено нормами Податкового кодексу, що усуває можливість виникнення протиріч між контролюючими органами та платниками єдиного податку першої групи. Режим оподаткування платників єдиного податку першої групи є найбільш сприятливим, проте коло платників податків, які можуть скористатися такими привілеями, суттєво обмежується вимогами ПКУ. Такі обмеження є обґрунтованими, оскільки вони попереджають використання платників єдиного податку першої групи у схемах оптимізації податків, фактично режим першої групи працює виключно на стимулювання малого бізнесу та само зайнятості населення. До позитивних змін можна також віднести те, що фіксована ставка єдиного податку поставлена у залежність від розміру мінімальної заробітної плати. Це забезпечує рівномірну індексацію ставок, попереджує різке їх підвищення, яке, як правило, викликає негативну реакцію платників податків.

Перелік платників єдиного податку другої та третьої групи також впорядковано, чітко визначено, які види діяльності не дають можливості скористатися перевагами спрощеної системи оподаткування. Суттєво збільшено поріг оподатковуваних операцій, які дають право перебувати на спрощеній системі, знижено ставки єдиного податку. Для другої групи платників єдиного податку ставка податку також фіксована, а її зміна прив'язана до зміни мінімальної заробітної плати. Для платників єдиного податку третьої групи встановлено дві ставки, залежно від того, чи є платник єдиного податку платником ПДВ. Так, якщо платник єдиного податку одночасно є платником ПДВ, то ставка єдиного податку становить 2%, якщо ні — 4%.

Позитивною новацією є застосування підвищених ставок до платників єдиного податку, як порушили умови перебування на спрощеній системі оподаткування. Така новація є елементом самодисципліни і підвищення відповідальності платників єдиного податку за їх діяльність. Свідомо порушуючи умови перебування на спрощеній системі оподаткування платник єдиного податку знає, яка відповідальність на нього чекає.

Найбільше негативних дискусій викликали норми, які передбачають поступове запровадження обов'язкового використання РРО платниками єдиного податку.

На наш погляд, сама по собі така норма немає нічого поганого, оскільки вона сприяє захисту прав споживачів та впорядкуванню товарообігу. Загалом використання РРО при розрахунках і споживачами є світовою практикою, тому запровадження цієї норми в Україні не можна вважати якимось одиничним випадком. Потенційні ризики криються у діях держави, яка досить часто оновлює реєстри РРО і висуває нові вимоги до РРО, які можуть бути використані при розрахунках. Для платника єдиного податку затрати на придбання та обслуговування РРО є досить вагомими, тому потреба у періодичній заміні РРО не повинна виникати надто часто.

Ще однією новацією 2015 р. є скасування фіксованого сільськогосподарського податку та створення четвертої групи платників єдиного податку, до якої включаються сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків.

З однієї сторони такий захід є кроком до уніфікації преференційних режимів оподаткування та поступового переведення платників єдиного податку на загальну систему оподаткування. Проте для того, щоб такий захід виявився ефективним, необхідно розробити дієву систему податкових преференцій для виробників сільськогосподарської продукції в рамках чинної системи оподаткування. Необхідність податкового стимулювання малого бізнесу саме у сфері сільського господарства дасть можливість забезпечити стабільний розвиток сільського господарства, зупинить процес зникнення сіл та сприятиме підвищенню рівня продовольчої безпеки країни.

До ключових проблемних (негативних) аспектів, що знижують ефективність системи оподаткування та податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва, на нашу думку, доцільно віднести:

— складність та тривалість процесу зміни форми оподаткування або припинення діяльності та зняття з обліку;

— значний фіскальний тис по розрахунках за платежами єдиного соціального внеску (ЄСВ) тощо.

Що стосується першого аспекту виникнення потенційних труднощів, то тут думки фахівців розділилися. Фактично відповідно до норм чинного законодавства рішення про зміну системи оподаткування платник податків може прийняти раз на рік. На перший погляд, це можна розцінювати як певне обмеження свободи вибору платника податку. Однак часті радикальні зміни системи оподаткування в межах року негативно позначатимуться на діяльності суб'єктів малого бізнесу та на адмініструванні податків.

Вагомішою проблемою, на наш погляд, є процес зняття з реєстрації суб'єкта малого бізнесу. Для представників малого бізнесу діє такий самий порядок як і для платників податків, які перебувають на загальній системі оподаткування. На перший погляд, таким чином дотримується принцип справедливості. Однак треба враховувати той факт, що малий бізнес розпочинається переважно через необхідність забезпечити себе роботою, також бізнесмени-початківці часто не мають необхідного досвіду, тому їх справа часто стає не вигідною і вони змушені її закрити. З цієї точки зору для

представників малого бізнесу мають бути передбачені спрощені процедури зняття з реєстрації та ліквідації.

Важливим проблемним моментом для малого підприємництва в Україні залишається значний податковий тиск на фонд заробітної плати. Відповідно до діючого законодавства платники єдиного податку повинні сплачувати ЄСВ у розмірі, не меншому за мінімальний страховий внесок, що у 2015 р. становить більше 400 грн., що для малих підприємців, особливо тих, які відносяться до першої групи, є досить обтяжливим у фінансовому плані.

Відповідно до чинного законодавства ЄСВ суб'єкти малого підприємництва мають сплачувати незалежно від суми сплаченого єдиного податку, отриманого доходу чи прибутку від своєї діяльності. У цьому контексті окремі фахівці пропонують повернутися до „старої” схеми, за якої внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування були включені до складу єдиного податку [2].

Загалом, варто зазначити, що спрощена система оподаткування є одним із найбільш дієвих інструментів підтримки малого бізнесу, і діє в переважній більшості розвинутих країн. Зовсім інше питання, що механізм її функціонування є більш досконалим, ніж в Україні. Наприклад, у Словаччині фізичні особи мають змогу застосовувати спрощену систему спадкування, обліку та звітності, якщо їх виручка не перевищує 500 тис. євро. Ключовою перевагою даної системи є відсутнє спрощення системи обліку та звітності, а також право не використовувати реєстратори розрахункових операцій. Стосовно спрощення системи оподаткування, то доходи таких підприємців оподатковують за такою ж ставкою як і звичайні доходи населення та прибуток корпорацій (19 %), що є досить справедливим рішенням. Встановивши єдину ставку, словацький уряд викоринив можливість зловживання спрощеною системою оподаткування з метою зменшення податкового навантаження, оскільки вона просто втрачає сенс.

ВИСНОВКИ

Те, що в Україні спрощена система оподаткування обросла численними проблемами, свідчить не про те, що дана ідея неефективна, а про те, що гарна ідея застосовується неефективно. Податкова реформа має бути спрямована на її удосконалення та очищення від тих громадян, які нею зловживають, а не на її фактичну ліквідацію. Знайти компроміс з підприємцями можливо лише через встановлення балансу між додатковими обмеженнями для платників єдиного податку і новими можливостями для тих із них, які дійсно є малим бізнесом. У цьому контексті, новація у механізмі справляння єдиного податку, які набули чинності з 01.01.2015 р. можна розцінювати позитивно, оскільки вони суттєво підвищують не тільки фіскальний, але і регуляторний потенціал єдиного податку. Проблемною може виявитися ідея із переведенням сільськогосподарських виробників до категорії платників єдиного податку 4 групи з подальшим переведенням на загальну систему оподаткування. Тому перспективою подальших досліджень визначено обґрунтування напрямів оптимізації оподаткування виробників сільськогосподарської продукції.

Література:

1. Іванов Ю.Б. Малий бізнес: управління податками: монографія / Ю.Б. Іванов, К.В. Петросянц. — Х.: ВД "ІНЖЕК", 2009. — 352 с.
2. Коваль Л.П. Зміни у спрощеній системі оподаткування та їх вплив на фінансову безпеку малого підприємництва / Л.П. Коваль // Науковий вісник НЛТУ України. — 2012. — Вип. 22.1. — С. 244—250.
3. Крисоватий А.І. Податкова система: навч. посіб. / А.І. Крисоватий, О.М. Десятнюк. — Тернопіль: Kart — бланш, 2004. — 331 с.
4. Орлов В. О. Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу / В.О. Орлов // Сталій розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. — 2012. — № 3. — С. 78—81.
5. Охріменко О. Електронне спілкування з податковою позитивно вплине на бізнес-клімат у країні / О. Охріменко // Урядовий кур'єр, 2012. — № 230. — С. 6.
6. Податковий кодекс України 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
7. Слатвінська М.О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. — Одеса: ONEU, 2012. — 252 с.
8. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А.М. Соколовська. — К.: Знання-Прес, 2004. — 454 с.

References:

1. Ivanov, Yu. B. and Petrosiants, K.V. (2009), *Malý bizness v upravlinni podatkami* [Small business in the tax management]. VD "INJEK", Kharkiv, Ukraine.
 2. Koval, L.P. (2012), *Changes of small business taxation and their influence on financial security of small business*. *Naukovy visnyk NLTU Ukrainy*, vol. 22.1, pp. 244—250.
 3. Krysovaty, A.I. and Desiatniuk, O.M. (2004), *Podatkova systema* [Tax system]. Ternopil, Kart-Blansh, Ukraine.
 4. Orlov, V.O. (2012), *Influence simplified system of taxation on the small business development*. *Staly rozvytok ekonomiky*, vol 3, pp. 78—81.
 5. Okhrimenko, O. (2012), *Electronic communication with tax administration on business climate in the country*. *Uriadovy kurier*, vol. 230, pp. 6.
 6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), *Tax Code*. 02.12.2010 № 2755-VI, Available at <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> (Acceded 25.04.15)
 7. Slatvinska, M.O. (2012), *Alternatyvni systemy opodatkuvania malogo biznesu: stan, problemy, perspektyvy*. [Alternative tax systems of small business: condition, problems and perspectives], ONEU, Odesa, Ukraine.
 8. Sokolovska, A. M. (2004), *Podatkova systema derjavny: teoriya i praktyka stanovlenia*. [Tax system of the state: the theory and practice of foundation]. Znania Pres, Kyiv, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 07.05.2015 р.*