

УДК 336.02

О. Ю. Апостолок,
аспірант кафедри фінансів,
Київський національний торговельно-економічний університет, м. Київ

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

О. Apostoliuk,
postgraduate student of finance department, Kyiv national university of trade and economics, Kyiv

DIRECTIONS OF IMPROVING SMALL BUSINESS TAXATION IN UKRAINE

На державному рівні визначено необхідність державної фінансової підтримки малого підприємства, зокрема за рахунок інструментів пільгового оподаткування. В Україні з даною метою використовується спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Однак застосування такого механізму оподаткування викликає все більше суперечок в аспекті порушення принципів оподаткування та неефективності даної системи. У зв'язку з цим у статті розглянуто види пільгового оподаткування малого бізнесу, що застосовуються у розвинених країнах світу, а також переваги та недоліки вітчизняної спрощеної системи оподаткування. За результатами проведеного дослідження з'ясовано, що спрощена система оподаткування є джерелом фінансової підтримки більшою мірою фізичних осіб-суб'єктів господарювання. Для малих підприємств зі статусом юридичної особи спрощена система оподаткування визначає цілий ряд обмежень, може виявитися не вигідною та дестимулює подальший розвиток підприємства. Переведення сільськогосподарських товаровиробників на спрощену систему оподаткування також суттєво збільшило податкове навантаження на них. За результатами дослідження зарубіжного досвіду встановлено, що варто звернути увагу на практику зменшення бази оподаткування в межах загальної системи оподаткування для малих підприємств та застосовувати податкові пільги для пріоритетних видів діяльності.

The need for state financial support of small business through preferential taxation is defined at the state level. The simplified tax system is used in Ukraine for this purpose. However, the use of this mechanism is disputed in terms of violation of the tax principles and inefficiency of this system. In this regard, the article describes the types of tax preferences for small business, which are used in the developed countries, as well as the advantages and disadvantages of domestic simplified tax system. The results of the study revealed that the simplified tax system is an effective source of financial support for individual entrepreneurs. For small businesses — legal entities simplified tax system defines a number of limitations; it may be disadvantageous and discourages further development of the company. Attribution of farmers to the simplified tax system has significantly increased the tax burden on them. The study of international experience showed that the attention to the practice of reducing the tax base within the common system of taxation should be implemented and tax incentives for priority activities should be applied.

Ключові слова: мале підприємство, податкові пільги, спрощена система оподаткування, податкове навантаження, єдиний податок, оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Key words: small business, tax incentives, simplified tax system, tax burden, single tax, taxation of farmers.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Малі підприємства є важливим рушієм економічного розвитку. Однак через невеликі розміри та чутливість до економічних коливань вони потребують державної фінансової підтримки, одним із інструментів якої є

пільгове оподаткування. Малі підприємства України мають змогу, окрім загального, застосовувати пільговий режим оподаткування зі сплатою єдиного податку. Проте доцільність застосування даного режиму є суперечливою. Зокрема у звіті з технічної допомоги Міжна-

Таблиця 1. Класифікація видів пільгового оподаткування малого підприємництва

Вид податкової пільги	Характеристика	Країна
1. Зменшення оподаткованого прибутку	Прискорена амортизація	Франція, Німеччина, Японія
	Одноразова амортизація	Австралія, Бельгія, Чилі, Польща
2. Зменшення суми податкового зобов'язання	Інвестиційний податковий кредит	Канада, Угорщина, Португалія, Корея
	Дослідницькі податкові кредити	Франція, Данія, Канада
	Податковий кредит на зайнятість	Німеччина, Аргентина, Австрія
3. Звільнення від оподаткування	Звільнення від сплати окремих податків	Франція, Китай, Мексика
	Заміна окремих податків спрощеною системою оподаткування	Україна, Росія, Білорусія

Джерело: складено автором за джерелами: [13; 8].

родного валютного фонду "Зменшення внесків у фонди соціального забезпечення і удосконалення системи оподаткування корпорацій та малих підприємств" (жовтень 2015 року) стосовно України надані рекомендації із реформування спрощеної системи оподаткування в напрямку її згортання [14]. Отже, проблема подальшого функціонування спрощеної системи оподаткування в Україні потребує зважених та обґрунтованих підходів із застосуванням зарубіжного досвіду оподаткування малого бізнесу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичні та практичні підходи до застосування спрощеної системи оподаткування наведені в працях Деми Д.І., Шевчук І.В., В.О. Орлова. Особливостям оподаткування малого бізнесу присвятили свої праці С.С. Брехов, В.М. Геєць, О.В. Панасюк. Проте в контексті постійних змін податкового законодавства та мінливого економічного середовища в Україні оподаткування малого підприємництва із використанням спрощеної системи оподаткування потребує подальшого дослідження.

ЦІЛІ СТАТТІ

Цілями статті є розгляд тенденції сучасної спрощеної системи оподаткування в Україні, виявлення проблем оподаткування малого підприємництва за рахунок використання даного режиму та надання рекомендацій стосовно вдосконалення системи оподаткування малого підприємництва.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Оподаткування малого бізнесу варто розглядати як елемент державної вигоди в якості джерела наповнення загальнодержавного та місцевих бюджетів та як елемент державної фінансової підтримки в частині пільгового оподаткування. Загальний рівень оподаткування українських підприємств становить 52,2% їх прибутку на противагу країнам Європи та Центральної Азії, де

податкове навантаження на прибуток складає 34,8% [12].

Пільговий режим оподаткування малого підприємства може застосовуватись у вигляді спеціальних режимів оподаткування із заміною більшості податків на один податок або як податкові пільги у межах загальної системи оподаткування [3, с. 53]. Більшість розвинених країн оподатковують малий бізнес на загальних підставах, надаючи певні цільові податкові пільги. Класифікація видів пільгового оподаткування малого підприємства у різних країнах подана в таблиці 1.

Згідно з податковим законодавством різних країн світу малому підприємству можуть надаватися податкові пільги у вигляді зменшення оподаткованого прибутку, зменшення податкового зобов'язання чи звільнення від оподаткування.

Зменшення прибутку до оподаткування можливе за рахунок прискореної чи одноразової амортизації. Зокрема Франція дозволяє прискорену амортизації об'єктів робототехніки за 2 роки, а не протягом терміну їх корисного використання. До 2017 року Австралія ввела можливість одноразової амортизації для малих підприємств та дозволяє списати на витрати активи вартістю до 20 000 AUD протягом 1 року.

Податкові пільги пов'язані зі зменшенням суми податкового зобов'язання надаються у вигляді інвестиційних податкових кредитів, податкових знижок на витрати, пов'язаних із науково-дослідними роботами, податкових кредитів на зайнятість. Для прикладу, у Кореї малі підприємства, які інвестують в матеріальні активи чи в обладнання пов'язані із інноваціями, підвищеною продуктивністю, збереженням енергії чи в обладнання соціального забезпечення для працівників можуть застосовувати інвестиційний податковий кредит від 3 до 10% своїх капітальних витрат на такі об'єкти. Франція надає дослідницькі податкові кредити малим інноваційним компаніям, якщо їх витрати на науково-дослідні роботи досягають 15% від загальних витрат. В Аргентині для працевлаштувачів-суб'єктів малого бізнесу діє знизжена 17% ставка внесків на соціальне страхування.

Таблиця 2. Основні показники спрощеної системи оподаткування в Україні за 2009–2014 рр.

Показник	Рік				
	2010	2011	2012	2013	2014
Кількість платників єдиного податку, од.	1 317 688	1 192 169	1 422 123	1 468 746	1 541 675
Обсяг надходжень з єдиного податку, млн грн.	1895,4	1987,9	4815,6	6640,5	7413,3

Джерело: складено за джерелом [11, с.104–105].

Таблиця 3. Податкове навантаження на платників єдиного податку протягом 2014–2016 рр. в Україні

1 група				Коментар
Виручка, грн. на рік	2014 рік	2015 рік	2016 рік	
≤150 000	1461,6	1525,6	1721,2	збільшення річного доходу із 150000 до 300000 грн.
≤300 000	X			
2 група				збільшення річного доходу із 1 млн до 1,5 млн грн.
≤1 000 000	2923,2	3051,2	3442,4	
≤1 500 000	X			
3 група				зменшення річного доходу до 5 млн грн., збільшення ставок оподаткування на 1%
3 000 000	150000	120000	150000	
5 000 000	X	200000	250000	
20 000 000	X	800000	X	
4 група				призначена виключно для сільськогосподарських товаровиробників
5 000 000	250000	с/г виробники	с/г виробники	
20 000 000				
5 група				ліквідована у зв'язку зі зменшенням річного доходу
20 000 000	1400000	ліквідовано		
6 група				ліквідована у зв'язку зі зменшенням річного доходу
20 000 000	2000000	ліквідовано		

Розрахунки здійснено автором.

Ще одним видом податкових пільг є можливість звільнення від оподаткування. Зокрема у Франції інноваційні стартапи повністю звільнені від оподаткування податком на прибуток у перший рік існування та сплачують 50% даного податку протягом другого року функціонування. Податкові пільги у вигляді звільнення від оподаткування можуть проявлятися також у заміні окремих податків спрощеною системою оподаткування. Такий спеціальний режим оподаткування застосовують в Україні, Росії та Білорусії.

В Україні спрощена система оподаткування виявилась дієвим механізмом для оподаткування малих суб'єктів бізнесу [4, с. 9], про що свідчать зростання кількості платників податку та податкових надходжень від спрощеної системи оподаткування, наведені в таблиці 2. За досліджувані роки кількість платників зросла на майже 224 тис. суб'єктів підприємництва, а обсяг надходжень зі сплати єдиного податку збільшився на 5,5 млн грн.

Однак враховуючи позитивний ефект спрощеної системи оподаткування варто зазначити, що до платників у спрощеній системі оподаткування відноситься тільки частина сектору малого підприємництва. Спрощеною системою оподаткування користуються в основному фізичні особи-малі суб'єкти підприємництва. Стосовно малих підприємств, то 49% з них були платниками у загальній системі оподаткування за даними 2014 року. Не всі малі підприємства можуть перейти на спрощену систему оподаткування через невідповідність критеріям спрощеної системи оподаткування. У 2014–2015 рр. діяло обмеження річного доходу до 20 млн грн., (з

2016 року — 5 млн грн.) [2], а згідно з Господарським кодексом України статус малого підприємства поширюється на фізичних та юридичних осіб із річним доходом до 10 млн євро та середньорічною кількістю працівників до 50 осіб [1]. Також є обмеження для переходу на спрощену систему оподаткування за видами діяльності. До того ж для великої частки підприємств є економічно невигідним переходити на спрощену систему оподаткування. Зокрема для підприємств із високою часткою витрат по відношенню до доходу від реалізації продукції, спрощена система оподаткування буде створювати навіть більше податкове навантаження, ніж загальна система оподаткування [5, с. 147]. Адже у загальній системі оподаткування база оподаткування є дохід за вирахуванням витрат, а в спрощеній системі оподаткування сума податку не залежить від витрат. Внаслідок цього твердження, що спрощена система оподаткування є механізмом підтримки найслабших суб'єктів господарювання виявляється невірним. А оскільки 33,5% малих підприємств за підсумками 2014 року отримали негативний фінансовий результат до оподаткування, то можна зробити висновок, що рівень їх витрат є високим.

За роки існування спрощена система оподаткування зазнала низки важливих змін, які можна охарактеризувати, розглядаючи податкове навантаження з єдиного податку на платників у спрощеній системі оподаткування за 2014–2016 роки (табл. 3).

Варто погодитись із доцільністю здійснених змін, оскільки розширення меж для платників 1 та 2 груп, а також зменшення обсягів річного доходу для 3 групи

Таблиця 4. Податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників — платників у спеціальному податковому режимі

Рік	2014	2015	2016	2014	2015	2016	2014	2015	2016
База оподаткування, грн./га			Ставка оподаткування, %			Сума податку, грн.			
Рілля	20635,02	25773,14	30927,77	0,15	0,45	0,81	3 095	11 598	25 052
Сінокоси	4898,42	6118,13	7341,76	0,15	0,45	0,81	735	2 753	5 947
Пасовища	3789,29	4732,82	5679,38	0,15	0,45	0,81	568	2 130	4 600
Багаторічні насадження	39555,61	49404,96	59285,95	0,09	0,27	0,49	3 560	13 339	29 050

Розрахунки здійснено автором.

разом із ліквідацією 5 та 6 груп спрощеної системи оподаткування пов'язано із реформуванням в напрямі підтримки найдрібніших фізичних осіб-суб'єктів господарювання за рахунок даного пільгового режиму оподаткування та переведення більш платоспроможних підприємств на загальну систему оподаткування для забезпечення наповнення бюджету, адже оподаткування — це перш за все елемент державної вигоди.

Ще одним нововведенням спрощеної системи оподаткування є віднесення всіх сільськогосподарських виробників до 4 групи платників. Варто зазначити, що за даними статистики 94,3% відсотка підприємств сільського, лісового та рибного господарства складають малі підприємства [7], які реалізують 30,5% продукції відповідного виду [9].

Із переведенням сільськогосподарських виробників до 4 групи єдиного податку, вимоги до статусу платника податку залишилися без змін, проте зросли база та ставка оподаткування. База оподаткування переглядається щорічно із зміною коефіцієнта індексації та залежить від індексу споживчих цін. Коефіцієнт індексації на 2016 рік визначений Законом України від 24.12.2015 року № 909-VIII та становить 1,2 та є одним із найвищих значень коефіцієнтів з 1996 року [6]. Ставки оподаткування зросли до 5,4%, при тому що до 2015 року максимальне значення відсоткової ставки досягало тільки 1%. Дані зміни суттєво позначилися на податковому навантаженні на сільськогосподарські підприємства. За даними таблиці 4 переведення аграрних підприємств на платників у спрощеній системі оподаткування призвело до зростання податкового навантаження на у більше ніж 8 разів, що може призвести до суттєвого подорожчання цін на сільськогосподарські товари.

Беручи до уваги європейський вектор інтеграції України на сучасному етапі економічного розвитку значна увага приділяється недоліками та недоопрацюванням у спрощеній системі оподаткування. Суперечливими є як теоретичні, так і практичні аспекти застосування даного режиму оподаткування перш за все через порушення принципу соціальної справедливості та нейтральності оподаткування.

Теоретично спрощена система оподаткування ґрунтується на механізмі саме спрощення механізму стягнення податків, спрощення податкового обліку та звітності для суб'єктів малого бізнесу, а не пов'язана із зменшенням податкового навантаження. В Україні ж ставки єдиного податку є значно нижчими, ніж ставки загальної системи оподаткування, що спричиняє небезпеку штучного зменшення доходів та ухилення від пе-

реходу на загальну систему оподаткування, у суб'єктів господарювання відсутні стимули до зростання обсягів діяльності [10, с. 81].

Ще одна суперечність, закладена в основу спрощеної системи оподаткування, полягає в тому, що єдиний податок у розрізі 4 груп платників застосовує ставку оподаткування до різних баз оподаткування. Так, у межах 1 та 2 груп ставка застосовується до мінімальної заробітної плати, 3 групи — до річного доходу, у 4 групі — до нормативної грошової оцінки землі із коефіцієнтом індексації. На практиці використання спрощеної системи оподаткування проявляється в тому, що суб'єкти господарювання із різним обсягом доходів сплачують однакову суму податкових платежів. Адже оскільки для платників 1 та 2 груп ставка податку не прив'язана до доходу, то платники із річним доходом 1,5 млн грн. сплачують таку ж суму податку, що платники із доходом у 500 тис грн. податку.

ВИСНОВКИ

Підсумовуючи все сказане, варто зазначити, що спрощена система оподаткування є важливим джерелом державної фінансової підтримки в першу чергу мікропідприємництва, зокрема фізичних осіб-суб'єктів господарювання. Для решти суб'єктів малого бізнесу, продовжуючи курс на ліквідацію спрощеної системи оподаткування, необхідно вводити податкові пільги на рівні загальної системи оподаткування одночасно із її спрощенням та уніфікацією обліку. Особливу увагу варто звернути на податкові пільги пов'язані із зменшенням оподаткованого прибутку, оскільки малі підприємства в основному є високо витратними підприємницькими структурами. Стосовно першої та другої груп спрощеної системи оподаткування необхідно пов'язати базу оподаткування із річним доходом для забезпечення принципу справедливості та оптимізації податкового навантаження. Перспективами подальших досліджень є розгляд найефективніших податкових пільг у межах загальної системи оподаткування та напрями оптимізації внесків у фонди соціального страхування для суб'єктів малого підприємництва.

Література:

1. Господарський кодекс України: Кодекс України, Закон від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Податковий кодекс України: Кодекс України, Закон від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] /

Верховна Рада України. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Актуальні проблеми теорії та практики оподаткування: монографія / [Брехов С.С. та ін.]; за заг. ред. д-ра юрид. наук А.М. Новицького, д-ра юрид. наук, проф. В.В. Лисенка, д-ра екон. наук, проф. К. І. Швабія; Нац. ун-т держ. податк. служби України, Н.-д. центр з проблем оподаткування. — Ірпінь: Нац. ун-т ДПС України, 2013. — 553 с.

4. Геєць В.М. Посткризові перспективи та проблеми розвитку економіки України й Росії (макроекономічний спектр) / В.М. Геєць // Фінанси України. — 2011. — №3. — С. 3—18.

5. 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.

6. Довідник показників нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь в Україні [Електронний ресурс] / Єдиний державний веб-портал відкритих даних. — Режим доступу: http://data.gov.ua/sites/default/files/dovidnyk_pokaznykiv_normatyvnoyi_groshovoyi_ocinky_silskogospodarskyh_ugid_v_ukrayini.xlsx

7. Кількість суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у 2014 році [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. — Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ksg/ksg_u/ksg_u_14.htm

8. Молдован О.О. Щодо удосконалення податкових інструментів підтримки малого підприємництва в Україні [Електронний ресурс] / О.О. Молдован // Аналітична записка Національного інституту стратегічних досліджень при Президенті України. — Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/1621/>

9. Обсяг виробленої продукції (товарів, послуг) підприємств за їх розмірами за видами економічної діяльності у 2014 році [Електронний ресурс] / Державна служба статистики України. — Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/fin/ovpp/ovpp_2014_u.htm

10. Орлов В.О. Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу / В.О. Орлов // Сталій розвиток економіки. — 2012. — № 3. — С. 78—81.

11. Панасюк О.В. Малый бизнес в Украине: тенденции развития и проблемы налогообложения / О.В. Панасюк // Бізнес Інформ. — 2015. — № 6. — С. 102—107.

12. Doing Business in Ukraine [Electronic source] / World Bank Group. — Mode of access: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine#close>

13. Taxation of SMEs in OECD and G20 countries, OECD Tax Policy Studies, [Electronic source] / OECD. — № 23, OECD Publishing, Paris. — Mode of access: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en>

14. Technical assistance report — Reducing social security contributions and improving the corporate and small business tax system [Electronic source] / International Monetary Fund. — Mode of access: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr1625.pdf>

References:

1. The Verhovna Rada of Ukraine (2003), The Code, Law of Ukraine "The Commercial code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (Accessed 05 April 2016).

2. The Verhovna Rada of Ukraine (2010) The Code, Law of Ukraine "The tax code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 05 April 2016).

3. Brekhov, S.S. (2013), Aktual'ni problemy teorii ta praktyky opodatkuvannia [Actual problems of taxation theory and practice], Nats. un-t DPS Ukrainy, Irpin', Ukraine.

4. Heiets', V.M. (2011), "Post-crisis prospects and problems of economic development of Ukraine and Russia (macroeconomic spectrum)", Finansy Ukrainy, vol. 3, pp. 3—18.

5. Dema, D. I. and Shevchuk, I.V. (2011), "Simplified tax system: realities and prospects in Ukraine", Oblik i finansy APK, vol. 1, pp. 146—149.

6. Unified State Web portal of open data (2016), "Guide of normative monetary value of agricultural land in Ukraine", available at: http://data.gov.ua/sites/default/files/dovidnyk_pokaznykiv_normatyvnoyi_groshovoyi_ocinky_silskogospodarskyh_ugid_v_ukrayini.xlsx (Accessed 05 April 2016).

7. State Statistics Service of Ukraine (2015), "Number of business entities by economic activities in 2014", available at: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2014/fin/osp/ksg/ksg_u/ksg_u_14.htm (Accessed 05 April 2016).

8. The National Institute for Strategic Studies, "Concerning improvement of tax instruments for small business support in Ukraine", available at: <http://www.niss.gov.ua/articles/1621/> (Accessed 05 April 2016).

9. State Statistics Service of Ukraine (2015), "Volume of production (goods and services) of enterprises by their size by economic activity in 2014", available at: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2015/fin/ovpp/ovpp_2014_u.htm (Accessed 05 April 2016).

10. Orlov, V.O. (2012), "The impact of simplified tax system for further small business development", Stalyj rozvytok ekonomiky, vol. 3, pp. 78—81.

11. Panasiuk, O. V (2015), "Small Business in Ukraine: Development Trends and Taxation Issues", Biznes Inform, vol. 6, pp. 102—107.

12. World Bank Group. (2016), "Doing Business in Ukraine", available at: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/ukraine#close> (Accessed 05 April 2016).

13. OECD (2015), "Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries", OECD Publishing, vol. 23, available at: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en> (Accessed 05 April 2016).

14. International Monetary Fund (2015), "Reducing social security contributions and improving the corporate and small business tax system", available at: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr1625.pdf> (Accessed 05 April 2016).

Стаття надійшла до редакції 06.04.2016 р.