

Олександр КВАСОВСЬКИЙ

РЕФОРМОВАНА СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Критично проаналізовано правові норми, які істотно модифікували спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва в Україні. Виокремлено позитивні нововведення у Податковому кодексі щодо порядку справляння єдиного податку.

Аналіз зарубіжного досвіду та вітчизняної практики розвитку малого бізнесу доводить, що за відсутності дієвої комплексної державної підтримки цей надзвичайно важливий макрокомпонент ринкової системи господарювання приречений на рецесію і ніколи не стане потужним сектором економіки. Враховуючи дефіцит бюджетних коштів для адресної фінансової допомоги, на етапі здійснення інституціональних ринкових перетворень чи не головним методом патронажу малого підприємництва стає його опосередковане субсидування через фіскальний механізм. Причому, відповідно до останніх змін, внесених до Податкового кодексу України щодо спрощеної системи оподаткування, можна зробити висновок, що саме її широке застосування визначено вітчизняними законодавцями генеральним напрямком реалізації такої преференційної податкової політики у сфері малої приватної економіки [5].

Обґрунтуванню концептуальних засад податкової політики у сфері малого бізнесу, дослідженню нормативно-теоретичних і прикладних аспектів альтернативних податкових технологій для малого підприємства, сконструйованих за принципом інтегрування значної частини податків і зборів у єдиний паушальний платіж, оціню-

ванню їх фіскальної ефективності та стимулюючого впливу на економічну активність малого бізнесу, вибору оптимального режиму оподаткування малих підприємницьких структур присвятили свої наукові праці багато вітчизняних (В. Андрущенко, В. Вишневський, Ю. Дьякон, Ю. Іванов, О. Кириленко, А. Крисоватий, С. Юрій та ін.), російських (В. Князев, Д. Чернік, Є. Шкребела, Т. Юткіна та ін.) та зарубіжних вчених-економістів (Ш. Бланкарт, Дж. Ю. Стігліц, У. Тіссен, У. Хассі та ін.). Тим не менше, після прийняття 4 листопада 2011 р. Верховною Радою України Закону "Про внесення змін до Податкового кодексу щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва", який набрав чинності з 1 січня 2012 р., виникає потреба в аналізі правових норм, які суттєво модифікували вказану альтернативну фіскальну технологію.

Отже, метою статті є виявлення позитивних сторін і проблемних моментів, пов'язаних із реформуванням спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні, що дасть змогу запропонувати шляхи її подальшої оптимізації та вирішення проблем практичного застосування.

Одне з основних законодавчих нововведень щодо спрощеної системи оподаткування – це розподіл суб'єктів малого бізнесу на чотири групи залежно від доходів та кількості найманих ними працівників. Узагальнену інформацію, яка відображає особливості застосування реформованої спрощеної системи оподаткування, наведено у табл. 1.

Попри низку спірних моментів і невіршених проблем, трансформована спрощена система оподаткування оцінюється окремими науковцями і фахівцями-практиками як достатньо прогресивна [1; 2]. Оскільки, незважаючи на те, що з урахуванням підвищення єдиного соціального внеску у певних випадках податкове навантаження

Таблиця 1

Категорії платників єдиного податку та умови його справляння згідно зі змінами, внесеними до Податкового кодексу України*

Група платників	Якісні характеристики платників єдиного податку	Кількісні вимоги щодо віднесення суб'єктів малого підприємництва до певної групи платників єдиного податку	Розмір ставки єдиного податку	Податковий період
Перша	Підприємці – фізичні особи, які здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню (перелік 40 видів таких послуг наведений в п. 291.7 ст. 291 Податкового кодексу).	Не використовується праця найманих осіб. Обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 150000 грн.	Від 1 до 10% розміру мінімальної заробітної плати	Календарний рік
Друга	Підприємці – фізичні особи, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку або населенню, виробництво або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за винятком тих, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005).	Не використовується праця найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб. Обсяг доходу не перевищує 1000000 грн.	Від 2 до 20% розміру мінімальної заробітної плати	Календарний квартал
Третя	Підприємці – фізичні особи, (включаючи тих, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, якщо вони відповідають кількісним вимогам, встановленим для цієї категорії платників єдиного податку).	Не використовується праця найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб. Обсяг доходу не перевищує 3000000 грн.	3% доходу – у разі сплати ПДВ. 5% доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	Календарний квартал
Четверта	Юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми.	Середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб. Обсяг доходу не перевищує 5000000 грн.	3% доходу – у разі сплати ПДВ. 5% доходу у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	Календарний квартал

* Складено на основі [5].

дещо зросло, платникам єдиного податку дозволили працювати з юридичними особами і збільшили поріг річного обороту (для 1-ої та 2-ї категорій фізичних осіб щорічні обсяги реалізації товарів, робіт і послуг, за яких можна застосовувати спрощену систему фіска у формі фіксованого єдиного податку, підвищено майже в півтора та два рази відповідно – з 119 до 150 тис. грн. та із 500 тис. до 1 млн. грн.). Для нововведеної – 3-ої категорії платників єдиного податку у вигляді відсотка від річної виручки – обсяг доходу не повинен перевищувати 3 млн. гривень, а для юридичних осіб – 5 млн. гривень (фактично зріс у 5 разів). З нашої точки зору, таке підвищення є виправданим з огляду на перманентне зростання індексу інфляції, мінімальної заробітної плати та споживчих цін (для прикладу, розмір мінімального заробітку з 1998 р., коли була вперше запроваджена спрощена система оподаткування, зріс майже у 20 разів) [3, 782].

До того ж, з точки зору стимулювання розвитку малого підприємництва, до основних позитивних моментів модифікованої спрощеної системи оподаткування можна віднести такі законодавчі нововведення [5]:

- для фізичних осіб – підприємців, які сплачують єдиний податок та залучають при цьому найманий персонал, його ставка не збільшується на 50% за кожного найманого працівника;

- сплата єдиного податку фізичними особами – підприємцями 1-ої та 2-ої групи здійснюється щомісячно за поточний, а не за наступний місяць, тобто без авансування;

- передбачена можливість для фізичних осіб – підприємців зареєструватися платником ПДВ (лише для 3-ої групи платників);

- продовжено термін подання щоквартальної декларації щодо єдиного податку, при цьому для 1-ої групи платників передбачено подання лише річної декларації;

- передбачено звільнення за заявою від сплати фізичною особою – підприємцем (який не залучає найманих працівників) єдиного податку за один місяць у році на період відпустки або за один місяць хвороби (за умови документального підтвердження листком тимчасової непрацездатності);

- встановлено, що свідоцтво платника єдиного податку видається безстроково, тобто за умови дотримання усіх вимог він не зобов'язаний щорічно подавати заяву й одержувати нове свідоцтво;

- підприємцям – фізичним особам, які відносяться до 1-ої, 2-ої та 3-ої категорії платників єдиного податку, при здійсненні готівкових розрахунків із покупцями і замовниками дозволено не застосовувати реєстратори розрахункових операцій, а юридичні особи, віднесені до 4-ої групи платників вказаного податку, мають можливість вибирати між застосуванням електронно-касових апаратів і розрахункових квитанцій;

- змінено перелік податків і зборів, сплату яких замінює єдиний податок – перелік доповнено збором на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, при цьому з переліку виключено збір за воду, ліс та надра;

- безпосередньо у Податковому кодексі чітко визначено, що платники єдиного податку, які відносяться до 1-ої, 2-ої та 3-ої груп (за умови сплати податку за ставкою 5% від доходу), зобов'язані вести тільки книгу щоденного обліку доходів і виключно підсумком за день, а не за кожною господарською операцією.

Що стосується дискусійних і спірних моментів реформованого порядку справляння єдиного податку, то, насамперед, хочемо зазначити, що запропоновані зміни не повною мірою відповідають нормативній максимі рівносправедливості (платоспроможності) при визначенні податкових зобов'язань. Згідно з цим принципом част-

ки фіскальних вилучень у виручці (або доходах) суб'єкта малого підприємництва при застосуванні загальної чи спрощеної податкової технології не повинні істотно різнитися між собою. Зокрема, при такому підході, з точки зору податкового навантаження на фізичних осіб – підприємців, система сплати єдиного податку не повинна надавати кількісних переваг над сплатою сукупності податків і зборів за загальною системою оподаткування (податку на доходи та інших податків і зборів, які замінює собою єдиний податок), окрім спрощення податкового обліку і звітності. У цьому контексті можна зазначити, що встановлені ставки єдиного податку навряд чи можна назвати науково обґрунтованими і такими, що повною мірою відповідають згаданому основоположному принципу побудови ефективної і раціональної системи оподаткування.

Таким чином, головна різниця між альтернативними схемами фіскалу повинна полягати лише в ступенях складності податкового обліку та звітності, а отже, і у витратах на забезпечення дотримання податкових процедур. При дотриманні цієї норми ті суб'єкти малого підприємництва, які з об'єктивних причин не можуть перейти на спрощений податковий режим, знаходяться в однакових умовах з платниками єдиного податку. Водночас це знизить стимули великого і середнього бізнесу до розробки важко контрольованих схем мінімізації податкового навантаження із застосуванням технології спрощеного оподаткування.

До того ж, на нашу думку, застосування уніфікованих ставок єдиного податку у відсотках до доходу для платників 3-ої та 4-ої групи не дає змоги враховувати галузеву специфіку формування витрат, доданої вартості та ціни виробленої продукції (робіт, послуг), тобто уникати значних розбіжностей у рівнях податкового навантаження, однакових за масштабами фінансово-господарської діяль-

ності, суб'єктів малого підприємництва, які працюють у різних секторах економіки. Відповідно до вищезазначеного відсоткові ставки єдиного податку доцільно було б диференціювати як мінімум у розрізі укрупнених галузей (сфер) підприємницької діяльності.

Не повною мірою узгоджується із задекларованим у Податковому кодексі принципом рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, який полягає у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу (пп. 4.1.2), вимога, згідно з якою спрощена система оподаткування не поширюється на фізичних та юридичних осіб – нерезидентів (пп. 291.5.7) [3, 784–785].

Розглянемо проблему використання спрощеної системи оподаткування для зниження фіскальних зобов'язань великих і середніх підприємницьких структур, яка після реформування єдиного податку, по суті, не тільки залишилася невирішеною, але й, на наш погляд, може ще більше загостритися у майбутньому в зв'язку із розширенням лімітів щодо кількості найманого персоналу і річного доходу суб'єктів малого бізнесу, які можуть перейти на сплату єдиного податку. Так, незважаючи на деталізацію переліку суб'єктів підприємницької діяльності, яким не дозволяється застосовувати спрощену систему оподаткування (провадять переважно високорентабельні види діяльності та засновані не суб'єктами малого підприємництва) у сьогоднішньому реформованому вигляді технологія спрощеного оподаткування не втратила своєї привабливості для середнього та великого бізнесу в контексті уникнення сплати податків через маніпулювання різними конкуруючими податковими режимами.

Суть найпоширеніших схем, які використовують законодавчі "пробіли" для напівлегітимної або формально легальної мінімізації податкового навантаження, зводиться до такого. По-перше, суб'єкти великого і середнього бізнесу – юридичні особи вступають у договірні відносини із приватними підприємцями – платниками єдиного податку, які не є платниками ПДВ. Вказані підприємства реалізують для підприємців продукцію за собівартістю або за заниженими цінами, формують в себе податковий кредит з ПДВ, а підприємці – фізичні особи надалі реалізують цю продукцію за ринковими цінами, розраховуються з юридичною особою готівкою без відображення останньої в обліку. В результаті цього суттєво занижуються податкові зобов'язання перед бюджетом. Це призводить до значних втрат фіскальних надходжень і, відповідно, недофінансування державою виробництва суспільно необхідних благ. По-друге, окремі великі і середні компанії змушують своїх штатних працівників зареєструватися приватними підприємцями – платниками єдиного податку і проводять через них реалізацію своєї продукції (товарів, робіт, послуг). Сплачуючи невеликі податки відносно свого господарського обороту, такі штучно створені суб'єкти малого підприємництва дають змогу представникам великого і середнього бізнесу істотно мінімізувати їх податкові зобов'язання. Крім того, завдяки неможливості охоплення суцільним контролем багатомільйонної армії платників єдиного податку не вирішеною залишається проблема зловживань і порушень у сфері працевлаштування найманих осіб і забезпечення належного соціального захисту при виході на пенсію. Так, окремі суб'єкти малого підприємництва залучають до підприємницької діяльності найманих працівників без укладання з ними трудових угод, оформлення трудових книжок [6], виплачують їм заробітну плату у "конвертах"

або здійснюють оплату праці на дуже низькому рівні, що змушує найманий персонал порушувати права споживачів шляхом обважування та обраховування покупців і не дає змоги отримувати достойну пенсію за віком.

На нашу думку, щоб суттєво нейтралізувати ризик зловживань спрощеними формами оподаткування (єдиним податком у вигляді фіксованої плати та у відсотках від визначеної законодавством податкової бази) через штучний поділ великих і середніх підприємств на дрібні бізнес-структури, необхідно запровадити правило агрегації господарського обороту і чисельності найманого персоналу. Суть його полягає в тому, що суб'єкти підприємництва, які знаходяться у власності (засновані) або контролюються однією особою чи групою пов'язаних осіб (володіння значною часткою статутного фонду або контрольним пакетом акцій), повинні визнаватись одноосібним платником єдиного податку. За порушення цього правила потрібно передбачити відсутні санкції та позбавлення права всіх фірм, що належать до такого "альянсу", права на застосування спрощених методів розрахунків з бюджетом протягом досить тривалого періоду (наприклад, трьох років). Однак, для недопущення помилок посадовими особами податкових органів, підозри у зловживаннях повинні бути підтверджені у господарському суді (у спеціальному податковому суді після його створення) [7, 144].

Незважаючи на скасування у Податковому кодексі скандальної законодавчої норми (пп. 139.1.12), згідно з якою суб'єктам підприємницької діяльності – платникам податку на прибуток, заборонялося відносити на витрати суми, сплачені "спрощенцям" за придбання товарів, робіт і послуг та інших матеріальних і нематеріальних активів (крім витрат на придбання робіт, послуг з інформатизації), відміна цієї дискримінаційної тези стосуватиметься головним

чином відносин із платниками єдиного податку, віднесеними до 3-ої та 4-ої групи (див. табл. 1). Крім цього, до Податкового кодексу було внесено поправку, за котрою платники податку на прибуток зобов'язані разом з податковою декларацією подавати до органів державної податкової служби ще й перелік доходів і витрат у розрізі контрагентів – платників єдиного податку, до якого включаються операції, здійснені таким контрагентом (п. 152.3). Ми погоджуємося з думкою, що таке нововведення несе в собі певний ризик можливого використання податківцями для дискримінаційного впливу на малий бізнес [2].

Не вдалося повністю вирішити ще один проблемний момент, який зводиться до того, що застосування альтернативних загальної та спрощеної систем оподаткування не повинне впливати на вибір організаційно-правової форми чи виду діяльності суб'єкта малого підприємництва за податковими причинами (крім тих видів діяльності, на які способи спрощеного фіску не розповсюджуються), адже порушення згаданої вимоги призводить до викривлення умов конкуренції та порушення свободи прийняття економічних рішень малими підприємницькими структурами, що стопорить дію ринкових саморегуляторів.

Так, згідно з чинним податковим законодавством, не можуть бути платниками єдиного податку фізичні особи – підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005) (va375202-05), діяльність у сфері аудиту (пп. 291.5.2), тоді як на юридичних осіб вказана заборона не поширюється, що є нелогічним. До того ж, це суперечить нормам іншого законодавчого акта, адже відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.93 р. № 3125-XII аудиторською діяльністю мають право займатися як фізичні особи – підприємці, так і ауди-

торські фірми. При цьому варто наголосити на тому, що якби не було згаданого вище винятку, то аудиторі – приватні підприємці за нормами Податкового кодексу належали б до 3-ої групи платників єдиного податку, а отже, сплачували б його за ставками, встановленими для малих підприємств (для 4-ої категорії платників). Тому незрозумілими є мотиви законодавців, які дозволили перехід на єдиний податок аудиторським фірмам і водночас заборонили це аудиторам – індивідуальним підприємцям [4].

Підбиваючи підсумки проведеного дослідження, хочемо зазначити, що усунення вищезгаданих проблемних моментів та окремих правових колізій шляхом внесення відповідних коректив в чинну законодавчу базу, яка регламентує порядок застосування альтернативної спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу, дасть змогу цьому сектору вітчизняної економіки розвиватися інтенсивніше, а державі – підвищити транспарентність податкової політики та знизити рівень податкових деліктів у сфері малого підприємництва, що сприятиме збільшенню фіскальних надходжень.

До того ж, подальша модернізація технології справляння єдиного податку із малих підприємницьких структур в Україні потребує ґрунтовних досліджень: прогнозування можливих стимулюючих і фіскальних наслідків від впровадження згаданих вище варіантів моноподаткових схем із використанням економіко-математичних (імітаційних) моделей та інформаційно-комп'ютерних технологій; критичного студіювання та відбору найбільш конструктивних пропозицій вітчизняних представників малого бізнесу, науковців і фахівців-практиків, податківців щодо оптимізації оподаткування у сфері малого підприємництва; поглибленого вивчення фіскального права (нормативних актів зі згаданої проблематики) країн світу, в тому числі держав із трансформаційною економікою, які досягли помітних

успіхів у напрямку прискореного розвитку малого і середнього бізнесу тощо. При цьому на особливу увагу заслуговує саме вивчення та імплементація прогресивного досвіду запобігання податковим деліктам і легальній технічній мінімізації податкової бази з допомогою використання спрощених схем оподаткування, що завдає значних збитків фіскальним інтересам держави.

Література

1. Ляпіна К. Про спрощену систему оподаткування – без емоцій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://blogs.korrespondent.net/celebrities/blog/ksenyalyarina/a47240>.

2. Робота платників податків-спрощенців у 2012 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yurist.lutsk.ua/index.php/novini/73-robota-platnikov-podatkov-sproshchentsiv-pislya-u-2012-rotsi>.

3. Теремецький В. І. Проблеми вдосконалення правового забезпечення функціонування

спрощеної системи оподаткування // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 781–786 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11tvicco.pdf>.

4. Спрощене оподаткування по-новому: основні моменти [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://advocatesanswers.in.ua/2011-12-26-12-16-23/1220-2011-12-26-12-05-26.html>.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

6. Спрощена система оподаткування у сфері малого бізнесу: зарубіжний і вітчизняний досвід / Аналітичний Центр Академія (2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academia.org.ua/?p=351>.

7. Квасовський О. Р. Концепція реформування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні // Наукові праці НДФІ. – 2005. – № 3 (32). – С. 139–152.