

ТЕНДЕНЦІЇ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УМОВАХ ПОСТКРИЗОВОГО ПЕРІОДУ РОЗВИТКУ УКРАЇНИ

Стаття присвячена питанням податкового регулювання діяльності суб'єктів малого підприємництва в Україні, аналізуються новації проекту Податкового кодексу та їх відповідність сучасному посткризовому періоду соціально-економічного розвитку держави.

Ключові слова: податкове регулювання, Податковий кодекс України, мале підприємництво, ринкова економіка.

Статья посвящена вопросам налогового регулирования деятельности субъектов малого предпринимательства в Украине, анализируются новации проекта Налогового кодекса и их соответствие современному посткризисному периоду социально-экономического развития государства.

Ключевые слова: налоговое регулирование, Налоговый кодекс Украины, малое предпринимательство, рыночная экономика.

The article is dedicated to study the questions of tax adjusting of small business activities in Ukraine as well, as the correspondence of The Tax Code draft's innovations to the modern post-crisis period of social and economic development of the state.

Keywords: tax regulations, the Tax Code of Ukraine, small business, market economy.

Побудова в Україні соціально орієнтованої ринкової економіки європейського типу неможлива без підвищення підприємницької активності її громадян. Особливе місце в економічній системі держави і в житті суспільства відводиться малому підприємству. Мале підприємство відіграє важливу роль у насиченні ринку споживчими товарами та послугами повсякденного попиту, створенні додаткових робочих місць, впровадженні інноваційних технологій та оновленні виробничої інфраструктури.

Світовий досвід та практика свідчать про те, що ефективність ринкової економіки в значній мірі залежить від взаємовигідного економічного співробітництва великих, середніх та малих підприємств. Завдання уряду – створити сприятливі умови для такої взаємодії, що сприятиме розвитку економіки країни в цілому. Саме за рахунок податкової політики та спеціальних режимів оподаткування держава може впливати на розвиток підприємництва, в тому числі й малого, та збільшення його внеску розбудову економіки України.

Над проблемою удосконалення оподаткування малого підприємництва працюють багато фахівців, даному питанню присвячено багато наукових праць. Зокрема, серед останніх наукових досліджень слід виділити праці З.Варналія, В.Вишневецького, Ю.Іванова, І.Луїної, В.Мельника, А.Соколовської та інших.

В умовах прийняття Податкового кодексу України залишаються дискусійними питання у сфері оподаткування малого підприємництва та впливу альтернативних режимів оподаткування на соціально-економічний розвиток держави.

На сьогодні в Україні існують три режими спрощеного оподаткування для суб'єктів малого підприємництва: єдиний податок (для фізичних осіб-підприємців за ставкою від 20 до 200 грн. на місяць та для юридичних осіб – за ставкою 6% виручки, якщо платник єдиного податку є платником ПДВ, і за ставкою 10%, якщо не є платником ПДВ) [1], фіксований податок (для фізичних осіб-

підприємців за ставкою від 20 до 100 грн. на місяць), фіксований сільськогосподарський податок (0,03-0,45% від грошової оцінки землі на рік) [2].

Кожен із зазначених режимів має свої особливості, спрямовані на відповідну категорію суб'єктів оподаткування, та дає можливість таким суб'єктам добровільно обирати спосіб оподаткування: за загальною або за спрощеною системами.

Найбільш поширеним серед альтернативних способів оподаткування суб'єктів малого бізнесу є спрощена система оподаткування, що була запроваджена з 1 січня 1999 року Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 3 липня 1998 р. № 727/98.

Сьогодні в Україні нараховується понад 2,5 мільйона приватних підприємців, а разом із членами родин – 4 мільйони осіб. За одинадцять років існування спрощеної системи оподаткування кількість платників єдиного податку збільшилася майже у 14 разів – з 95 тисяч осіб до 1,3 мільйона осіб, а надходження до бюджету та позабюджетних фондів від його сплати зросли у 32 рази – з 127 мільйонів гривень у 1999 році до 4,1 мільярда гривень у 2009 році. При цьому суб'єкти малого підприємництва створили понад 1,2 мільйона робочих місць [3].

Відповідно до норм Указу Президента [1] надходження коштів від сплати єдиного податку, що сплачуються суб'єктом підприємницької діяльності – фізичною особою, перераховуються у таких розмірах:

- до місцевого бюджету – 43 відсотків;
- до Пенсійного фонду України – 42 відсотки;
- на обов'язкове соціальне страхування – 15 відсотків (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення – 4 відсотки).

Для суб'єктів підприємницької діяльності – юридичних осіб визначено наступний розподіл перерахування єдиного податку:

- до Державного бюджету України – 20 відсотків;

- до місцевого бюджету – 23 відсотки;
- до Пенсійного фонду України – 42 відсотки;
- на обов'язкове соціальне страхування – 15 відсотків (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення – 4 відсотки).

Таким чином, до бюджетів усіх рівнів надходять лише 58 відсотків від суми єдиного податку, оскільки Пенсійний фонд є позабюджетним фондом і некоректним є включення відрахувань до Пенсійного фонду до складу доходів бюджету.

В умовах реалізації нових підходів до формування податкової політики держави особливого значення набувають принципи рівності та вигідності щодо сплати податків. Платник податку повинен отримати від суспільства таку частку благ або послуг, яка задовольняла б

його уяви про їх вартість. Крім того, надання невиправданих преференцій окремим платникам викривлює конкурентне середовище всередині країни і призводить до тінізації економіки.

Загальна сума податкових надходжень від сплати єдиного податку до бюджетів всіх рівнів становить менше 1% від загальної доходів Зведеного бюджету України та має тенденцію до зменшення (Табл. 1). Таким чином основний податковий тягар перерозподіляється на фізичних осіб та підприємства, що працюють на загальній системі оподаткування, питома вага податкових надходжень яких у доходах Зведеного бюджету України у 2009 році становила відповідно 15,5 та 11,5 відсотків відповідно [4].

Таблиця 1. Динаміка надходжень єдиного податку з юридичних і фізичних осіб до Зведеного бюджету України за 2005-2009 роки*

	2005	2006	2007	2008	2009
Надходження єдиного податку на підприємницькі діяльність з юридичних осіб до місцевих бюджетів, млн грн	672,9	673,5	717,1	791,6	662,6
Надходження єдиного податку на підприємницькі діяльність з юридичних осіб до державного бюджету, млн грн	585,1	585,7	623,6	688,3	576,2
Загальна сума надходжень з юридичних осіб, млн грн	1258,0	1259,2	1340,7	1479,9	1238,8
Надходження єдиного податку на підприємницькі діяльність з фізичних осіб, млн грн	698,6	674,6	875,4	1062,8	1103,7
Загальна сума податкових надходжень єдиного податку до Зведеного бюджету України, млн грн	1956,6	1933,8	2216,1	2542,7	2342,5

*Джерело: розраховано автором за даними [4]

Необхідно констатувати, що протягом останніх 5 років накреслилася тенденція щодо зменшення питомої надходжень єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва в доходах зведеного бюджету.

Зрозуміло, що головною причиною скорочення надходжень від справляння єдиного податку є світова фінансова криза, яка безпосередньо вплинула на показники ефективності роботи підприємств малого бізнесу. Однак не можна залишати поза увагою й недосконалість адміністрування цього податку, значну бюрократичну тяганину при реєстрації та велику кількість перевірок контролюючими органами при здійсненні діяльності суб'єктами малого підприємництва.

Розмежування платників єдиного податку на суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних і юридичних осіб дозволяє зробити висновок, що починаючи з 2006 року відбувається зменшення частки надходжень від справляння цього податку від юридичних осіб, порівняно з фізичними особами у загальному фонді доходів місцевих бюджетів (Табл. 2). Що можна пояснити як збільшенням кількості саме суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, так і приховуванням частини доходів юридичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності за рахунок встановлення адвалерних ставок податку.

Таблиця 2. Динаміка надходжень єдиного податку з юридичних і фізичних осіб до загального фонду місцевих бюджетів за 2005-2009 роки*

	2005	2006	2007	2008	2009
Надходження єдиного податку на підприємницькі діяльність з юридичних осіб, млн грн	672,9	673,5	717,1	791,6	662,6
Надходження єдиного податку на підприємницькі діяльність з фізичних осіб, млн грн	698,6	674,6	875,4	1062,8	1103,7
Частка єдиного податку на підприємницьку діяльність з юридичних осіб, %	49,1	50,0	45,0	42,7	37,5
Частка єдиного податку на підприємницьку діяльність з фізичних осіб, %	50,9	50,0	55,0	57,3	62,5

*Джерело: розраховано автором за даними [4, С.101]

За час існування спрощеної системи оподаткування в Україні відбулися суттєві зміни як у законодавстві, так і в економіці. Прийняття низки законів України, норми яких вносять суттєві зміни в порядок сплати суб'єктами господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування страхових внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, призвели до законодавчої колізії в частині порядку їх нарахування та сплати, оскільки сплата страхових внесків у складі єдиного податку не дозволяє здійснити їх персоналізацію (через різні бази для нарахування внесків) та відповідно зарахувати страховий стаж найманим працівникам. На наявність значної кількості підзаконних актів та бланкетних норм, що значно ускладнюють чинне податкове законодавство і роблять його незрозумілим для платників податків, неодноразово звертали увагу вчені та

практики, що займаються питаннями податкового адміністрування. Зокрема, М. Романюк наголошує, що "однією з найбільших проблем ефективного податкового адміністрування в Україні є наявність значної кількості підзаконних актів, що тою або іншою мірою трактують норми податкового законодавства" [5, С.15].

Так, відповідно до положень Указу Президента за спрощеною системою оподаткування, податкові зобов'язання роботодавця до бюджету визначаються як 50% від суми єдиного податку за кожного найманого працівника, які, в свою чергу, розщепляється наступним чином: до Пенсійного фонду України – 42 відсотки; на обов'язкове соціальне страхування – 15 відсотків (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення – 4 відсотки) для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з

тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням. Враховуючи, що ставка єдиного податку визначена у фіксованій величині, яка залишається незмінною з моменту введення дію Указу Президента у 1998 році, то максимальна сума податкових зобов'язань, що зараховуються до соціальних фондів становить 57 грн. Таким чином, за альтернативною системою оподаткування відсутній зв'язок між зростанням середньомісячної заробітної плати та сумою надходжень податку до бюджету та відповідних фондів соціального страхування. Коштів сплачених при справлянні єдиного податку недостатньо для отримання платником податку навіть мінімальних за розміром гарантованих державних виплат по пенсійному та соціальному страхуванню.

Крім того, протягом десяти років граничний обсяг виручки від реалізації продукції та розміри ставок єдиного податку не змінювалися, незважаючи на те, що в економіці країни постійно відбувається зростання таких показників, як індекс інфляції, мінімальна заробітна плата, споживчі ціни тощо. Так, у 1998 році мінімальна заробітна плата становила – 45 грн., а на 01.01.2010 р. вона становить 869 грн. Тобто, мінімальна заробітна плата з 1998 року збільшилась у 19,3 рази, а фіксована ставка податку залишилась незмінною [4, С.30].

Отже, встановлений у 1998 році Указом Президента України граничний обсяг виручки від реалізації та розміри ставок єдиного податку на сьогодні є економічно невиннованими та неадекватними сучасним умовам ринкових відносин, особливо посткризового періоду.

Реформуючи спрощену систему оподаткування не можна не звертати увагу на ті негативні наслідки, до яких вона привела. Серед основних недоліків спрощеної системи оподаткування, спричинених неоднозначністю та суперечливістю податкового законодавства, вчені та практики виділяють наступні:

- застосування схем ухилення від оподаткування, коли юридичні особи вступають у трудові стосунки з приватними підприємцями – платниками єдиного податку, які не є платниками податку на додану вартість;
- реєстрація штатних працівників підприємства суб'єктами підприємницької діяльності – платниками єдиного податку та продовження виконання на підприємстві тих самих обов'язків, але при цьому сплачувати лише єдиний податок;
- приховування реальної кількості найманих працівників суб'єктами підприємницької діяльності – фізичними особами;
- залучення суб'єктами малого бізнесу до підприємницької діяльності найманих працівників без укладання з ними трудових угод та оформлення трудових книжок;
- несвоєчасний перехід суб'єктами господарювання на загальну систему оподаткування в разі перевищення ними визначених граничних розмірів річного обсягу виручки від реалізації.

Нагальним сьогодні є також питання визначення сфер діяльності, в яких підприємці мали б право застосувати спрощену систему, та визначити для них розміри податкових ставок. Необхідно терміново вирішити й питання забезпечення участі платників єдиного податку та їх найманих працівників у солідарній системі пенсійного та соціального страхування. Не вирішеними залишаються питання пов'язані з максимальним рівнями обороту для суб'єктів малого бізнесу, що оподатковуються за спрощеною системою, відсутність чіткого "механізму" переходу платників до загальної системи оподаткування та переліку податків і зборів, замість яких сплачується єдиний податок.

Система спрощеного оподаткування була запроваджена з метою підтримки суб'єктів малого бізнесу, але це лише тимчасовий захід, щоб допомогти підприємству на початковій стадії його становлення та розвитку, а далі мале підприємство повинно перейти на загальну систему оподаткування та сплачувати всі податкові платежі на загальних підставах. Але на сьогоднішній день таких трансформацій не відбувається.

Отже, зрозуміло, що спрощену систему оподаткування суб'єктів малого бізнесу необхідно реформувати, оскільки в такому вигляді вона далі існувати не може. Тому, на сьогоднішній день, на рівні держави розроблено проект Податкового кодексу України [6], в якому запропоновані підходи щодо усунення зазначених недоліків спрощеної системи оподаткування та відображає сучасні тенденції податкової політики держави в умовах посткризового періоду розвитку країни, а саме:

- залучення до об'єкта оподаткування єдиним податком для фізичних осіб усіх доходів, що отримуються такими особами протягом календарного року, а не лише виручки від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг). Одночасно передбачено перелік доходів, які не включаються до об'єкта оподаткування;
 - зменшення обсягу доходу, отриманого протягом календарного року, що передують періоду переходу на спрощену систему оподаткування, з 500 000 грн. до 300 000 грн. для фізичних осіб – суб'єктів господарювання, а також скорочення кількості осіб, що перебувають з ними у трудових відносинах, до 2 осіб (включаючи членів сімей таких фізичних осіб), раніше біло – 5 осіб;
 - виключення з переліку платників єдиного податку юридичних осіб;
 - запровадження для фізичних осіб підвищеної ставки податку від 200 до 600 гривень в розрахунку на календарний місяць, що здійснюють підприємницьку діяльність на території населених пунктів понад 150 тис. осіб, а також ставки податку у розмірі 1000 гривень для фізичних осіб, які провадять діяльність у сфері інформатизації;
 - значно розширено перелік видів діяльності, на які не поширюється спрощена система оподаткування;
 - запровадження обмеження щодо здійснення розрахунків за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно у готівковій та/або безготівковій формі;
 - запровадження авансових внесків зі сплати єдиного податку;
 - застосування для фізичних осіб реєстраторів розрахункових операцій та обов'язкове ведення книги обліку доходів і витрат;
 - зобов'язання платників податку ведення податкового обліку, складання і подання звітності, пов'язаної зі сплатою інших податків і зборів (обов'язкових платежів), платниками яких вони є;
 - звільнення суб'єктів малого підприємництва лише від сплати податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
 - запровадження обов'язкової реєстрації кожної особи, яка перебуває у трудових відносинах, включаючи членів їх сімей, з фізичною особою, що проводить господарську діяльність, в органах державної податкової служби;
 - підвищення відповідальності суб'єктів підприємництва у разі порушення ними норм, які визначають порядок застосування спрощеної системи оподаткування.
- Нова редакція проекту Податкового кодексу передбачає багато новацій у сфері спрощеного оподаткування, що безумовно, викликає безліч аргументів за і проти. Більшість запропонованих підходів спрямовані на усу-

нення існуючих недоліків спрощеного режиму оподаткування малого бізнесу та відповідають реаліям сучасного посткризового періоду розвитку держави. Оскільки посилення ролі держави в економіці та обмеження державних видатків у соціальній сфері, за рахунок запровадження системи соціального страхування, відображають світові тенденції розвитку державних фінансів.

Однак остання редакція проекту Податкового кодексу України, прийнята в першому читанні 7 жовтня 2010 року, значно обмежує коло осіб, що можуть користуватися спрощеним режимом оподаткування, посилює податкове навантаження на платників податків та фактично зводить нанівець всі пільги, що були надані малому підприємству. Такій підхід уряду до удосконалення системи спрощеного оподаткування призведе до погіршення ділової активності та згорання підприємницької діяльності, як результат – скорочення обсягів надходжень до бюджету та тінізація відносин у сфері малого бізнесу. Реформування спеціальних режимів оподаткування повинно здійснюватись з урахуванням усіх недоліків, виявлених у практиці їх застосування, у відповідності до основних концептуальних положень реформування податкової системи, проголошених Урядом, а також шляхом досягнення компромісних рішень

між державою та підприємцями у частині податкового контролю, повноважень державних регуляторних органів влади та обсягів наданих податкових пільг.

1. Указ Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 3 липня 1998 р. № 727/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27. – С. 1. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [Сайт]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Назва з екрана. 2. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998 року № 320-XIV // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 5, – ст. 39 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України: [Сайт]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>. – Назва з екрана. 3. Сорока Ю. Останні дні малого бізнесу в Україні [Електронний ресурс] / Ю. Сорока // Економічна правда – 15.07.2010. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/07/15/241731/>. – Назва з екрана. 4. Бюджетний Моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2009 рік / [Щербіна І.Ф., Рудик А.Ю., Зубенко В. В., Самчинська І.В.]. – К.: ІБСЕД, Проект "Зміцнення місцевої фінансової ініціативи", USAID, 2009. – 136 с. 5. Романюк М. Проблеми податкового адміністрування в Україні та необхідність кодифікації податкового законодавства / М.В. Романюк // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2009. – № 115. – С. 14-19. 6. Проект Податкового кодексу України від 26 вересня 2010 року № 6509 // [Електронний ресурс] / Верховна Рада України: [Сайт]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38590. – Назва з екрана.

Надійшла до редколегії 29 . 1 2 . 11

