

В.В. Чайка,
кандидат юридичних наук

СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ: СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ

Розглянуто правові аспекти загальних положень про вітчизняну спрощену систему оподаткування. На підставі порівняльно-правового аналізу актів податкового законодавства та сформульованих у науковій літературі позицій виокремлено відмінності застосування спрощеної системи оподаткування України та зарубіжних держав.

Ключові слова: спрощена система оподаткування, платник єдиного податку, суб'єкти малого та середнього підприємництва, Податковий кодекс України.

Рассмотрены правовые аспекты общих положений об отечественной упрощенной системе налогообложения. На основе сравнительно-правового анализа актов налогового законодательства и сформулированных в научной литературе позиций выделены различия в применении упрощенной системы налогообложения Украины и зарубежных государств.

Ключевые слова: упрощенная система налогообложения, плательщик единого налога, субъекты малого и среднего предпринимательства, Налоговый кодекс Украины.

Paper deals with the legal aspects of the domestic simplified system of taxation (basic provisions). The differences in application of the simplified taxation system in Ukraine and foreign states are distinguished on the basis of comparatively-legal analysis of tax legislation acts and several positions, formulated in scientific literature.

Keywords: simplified system of taxation, single tax payer, small and medium enterprises, Tax Code of Ukraine.

Спрощену систему оподаткування Податковий кодекс України (далі "ПКУ") визначає як особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 цього Кодексу [1], на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених главою 1 розділу XIV ПКУ, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Фактично спрощена система оподаткування є спеціальним податковим режимом, що зберігає чинність на всій території України. За О.В. Рахматулліною, спеціальний податковий режим – це правовий інститут, який передбачає зниження податкового навантаження окремих категорій платників податків за допомогою заміни ряду податків сплатою єдиного податку, що обумовлює особливий порядок правового регулювання, який виражається в певному поєднанні юридичних засобів у конкретній сфері діяльності [2, с. 9].

Нині, особливо в умовах рецесійних тенденцій, притаманних вітчизняній економіці, з'явилася потреба у виявленні прихованих дефектів правового регулювання спрощеної системи оподаткування, адже саме від цього залежить подальший розвиток малого бізнесу в Україні. Розв'язання цієї проблеми може позитивно вплинути на діяльність юридичних і фізичних осіб – суб'єктів господарювання, а також сприятиме наповненню дохідної частини бюджету.

Теоретичну основу дослідження становлять праці учених, які займаються проблемами фінансового і податкового права, зокрема, Д.В. Вінницького, Л.К. Воронової, Л.М. Касьяненко, М.П. Кучерявенка, Г.В. Петрової, О.В. Рахматулліної, Г.П. Толстопятенка, Д.М. Щокіна.

Проте незважаючи на велику кількість наукових публікацій, присвячених тематиці спрощеної системи оподаткування, проблеми її досі не вирішені. Сьогодні існує безліч дискусійних питань відносно місця останньої в системі оподаткування, а також порядку її застосування.

Метою цієї статті є аналіз останніх змін законодавства щодо спрощеної системи оподаткування, юридична оцінка нововведень і надання висновків з приводу перспектив розвитку досліджуваного спеціального податкового режиму.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва була запроваджена у 1998 році Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" (далі – Указ) [3, с. 1], що діяв до кінця 2011 року. На сьогодні спрощену систему оподаткування регулює глава 1 "Спрощена система оподаткування, обліку та звітності" розділу XIV ПКУ "Спеціальні податкові режими" [1], що набрала чинності з 01.01.2012 р., а також інші нормативно-правові акти, серед яких:

- Закон України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг [4]";

- Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" [5] (яким фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, що сплачують єдиний податок – зобов'язали сплачувати страхові внески до Пенсійного фонду у розмірі, що визначається ними самостійно);

- Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" [6, с. 13] (п. 4 ч. 1 ст. 4 до кола платників єдиного внеску відносить фізичних осіб-підприємців, у тому числі тих, які обрали спрощену систему оподаткування, та членів сімей цих осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності);

- Порядок видачі свідоцтва платника єдиного податку [7, с. 334];

- Порядок ведення книги обліку доходів і витрат платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість [8].

Суб'єкти малого підприємництва, застосовуючи на визначених у ПКУ умовах спрощену систему, мають певні переваги порівняно з іншими платниками податків, які використовують загальну систему оподаткування.

Зокрема, відповідно до пп. 1 п. 1 Підрозділу 8 Розділу 19 "Прикінцеві положення" ПКУ [1], спрощена система оподаткування передбачає заміну сплатою єдиного податку встановлених законодавством окремих податків, зборів (обов'язкових платежів), а саме:

- а) податку на прибуток підприємств;
- б) податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб-підприємців);
- в) ПДВ з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 6 %;
- г) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності;
- г) плати за користування надрами;
- д) збору за спеціальне використання води;
- е) збору за спеціальне використання лісових ресурсів;

є) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

У статті 293 ПКУ [1] передбачено ставки єдиного податку, що встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для першої та другої груп платників залежно від виду господарської діяльності (фізичних осіб-підприємців) з розрахунку на календарний місяць. Відсоткові ставки встановлюються для третьої та четвертої груп платників єдиного податку.

Відповідно до п. 296.1 ст. 296 Податкового кодексу України [1] платники єдиного податку ведуть облік у порядку, визначеному пп. 296.1.1 – 296.1.3 п. 296.1 ст. 296 ПКУ. Згідно з пп. 296.1.1 п. 296.1 ст. 296 ПКУ, платники єдиного податку першої і другої груп і платники єдиного податку третьої групи, які не є платниками ПДВ, ведуть книгу обліку доходів, відображаючи щоденно отримувані доходи. Форма книги обліку доходів, порядок її ведення затверджуються Міністерством фінансів України. Підпунктом 296.1.2 п. 296.1 ст. 296 ПКУ передбачено, що платники єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів і витрат за формою та в порядку, що встановлені Міністерством фінансів України. Отже, починаючи з 01.01.2012 р., платники єдиного податку повинні вести Книгу за новою формою. Стара книга має зберігатись відповідно до норм чинного законодавства.

Разом з тим у ст. 154.6 ПКУ [1] визначено перелік видів діяльності, при провадженні яких підприємство не матиме права на спрощений порядок ведення обліку та надання фінансової звітності, наприклад, якщо воно здійснює діяльність у сфері розваг; виробництво, оптовий продаж, експорт/імпорт підакцизних товарів; виробництво, оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів; фінансову діяльність; діяльність з обміну валют; охоронну діяльність; зовнішньоекономічну діяльність (крім діяльності у сфері інформатизації) тощо.

На найбільшу критику, на думку фахівців у галузі бухгалтерського обліку [9, с. 90], незважаючи на незаперечно позитивний характер можливості спрощення процедур обліку, заслуговує норма П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” [10, с. 296], що була прийнята внаслідок дії Податкового кодексу України.

Згідно з цією нормою, суб’єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування. Це означає, що в Україні з метою формування показників фінансової звітності одночасно застосовуються норми національних стандартів бухгалтерського обліку, розроблені на основі міжнародних стандартів, та норми Податкового кодексу. Така ситуація поглиблює рівень незіставності показників фінансової звітності. Якщо дотепер неможливо було порівнювати показники фінансової звітності малих підприємств та середніх і великих через невідповідність за змістом, то зараз це стає неможливим навіть у межах групи “малі підприємства” [9, с. 91].

Необхідно зауважити, що відповідно до п. 291.4 ПКУ [1] суб’єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, поділяються на шість груп платників єдиного податку (п’ята і шоста групи були додані 05.07.2012 р. Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо

державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні" [11]).

Проте очевидним є факт, що здійснити комплексний аналіз правових основ спрощеної системи оподаткування неможливо без дослідження зарубіжного досвіду у сфері підтримки малого підприємництва. Такі дослідження мають цінний характер, оскільки дають можливість усебічно проаналізувати досягнення інших держав у цій сфері та впровадити їх у вітчизняне податкове законодавство, забезпечивши при цьому додаткові грошові потоки до бюджету.

Російський правознавець О.В. Рахматуліна у своєму дисертаційному дослідженні описує механізм підтримки суб'єктів малого підприємництва в зарубіжних країнах, поділяючи останні на 3 групи залежно від способів, використовуваних державою для підтримки малого бізнесу у сфері оподаткування:

– країни англосаксонської системи (США, Велика Британія). У законодавстві цих країн, як правило, не передбачаються окремі спеціальні податкові режими для підприємців, але існує механізм зниження податкового тягаря, за допомогою встановлення податкових канікул, знижених податкових ставок тощо;

– країни континентальної системи (Франція, Фінляндія), країни звичаєво-традиційної системи (Японія). Звичаєво-традиційна система запозичила багато елементів з континентальної системи права, тому раціонально розглядати їх в одній групі – в законодавстві цих країн передбачаються спеціальні податкові режими.

– країни, колишні учасники СНД слов'янської системи (Казахстан) – в законодавстві цих країн передбачається т. зв. "спрощена система оподаткування" [2, с. 24].

Особливу увагу при вивченні питань адаптації зарубіжного досвіду до українських економіко-правових реалій, на наш погляд, необхідно приділити Європейському Союзу у зв'язку з обраним нашою державою курсом на євроінтеграцію та високими досягненнями держав-членів цього об'єднання в галузі підтримки суб'єктів підприємницької діяльності і прогресивним розвитком законодавства в цій сфері.

Основні принципи державної підтримки суб'єктів малого та середнього підприємництва визначені Європейською Комісією в таких рекомендаціях:

- про оподаткування малого і середнього підприємництва [12, с. 1];
- про перетворення суб'єктів малого і середнього підприємництва [13, с. 14];
- про визначення суб'єктом малого і середнього підприємництва [14, с. 36–41].

На підставі юридичного аналізу зазначених актів податкового законодавства Євросоюзу можна зробити висновок про те, що основними і найчастіше використовуваними податковими преференціями суб'єктів малого підприємництва у державах-членах ЄС є:

- зменшення ставок податку на прибуток, ПДВ, податку на доходи фізичних осіб;
- прискорена амортизація;
- інвестиційні податкові пільги;
- вмінені податки (фіксований податок, податок на вмінений дохід, податок на активи, податок з обігу або валової виручки тощо).

А тепер детальніше розглянемо Рекомендацію Європейської Комісії 2003/361/ЄС від 6 травня 2003 р. про визначення суб'єктом малого та середнього підприємництва [14, с. 36-41]. Саме в цьому документі Європейською Комісією встановлені основні критерії визначення суб'єктів малого та середнього

підприємництва, якими повинні керуватися держави-члени ЄС при приведенні свого національного законодавства у відповідність до законодавства Європейського Союзу.

Згідно з ч. 1 ст. 2 Додатка в цій Рекомендації середніми суб'єктами підприємницької діяльності визнаються суб'єкти, які:

- мають менше 250 найнятих робітників;
- мають щорічний товарообіг не більше 50 млн євро, або щорічний загальний баланс не більше 43 млн євро [14, с. 39].

Відповідно до ч. 2 ст. 2 Рекомендації Комісії 2003/361/ЄС малими суб'єктами підприємництва визнаються підприємства, які:

- мають менше 50 найнятих працівників;
- мають щорічний товарообіг та/або щорічний загальний баланс, що не перевищує 10 млн євро [14, с. 39].

Частина 3 статті 2 Рекомендації Комісії 2003/361/ЄС до мікропідприємств відносить ті суб'єкти господарювання, які мають менше 10 найнятих робітників і щорічний товарообіг та/або щорічний загальний баланс яких не перевищує 2 млн євро [14, с. 39].

Проаналізуємо окремі положення законодавства України у сфері спрощеної системи оподаткування на предмет їх відповідності законодавству ЄС.

Необхідно відзначити, що до прийняття нового Закону України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” [15] класифікація підприємств містилась у Господарському кодексі України [16, с. 144]. Так, згідно з уже вилученим пунктом 7 статті 63 Господарського кодексу України, підприємство залежно від кількості працівників і обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік могло бути віднесеним до малих підприємств, середніх або великих підприємств. Малими (незалежно від форми власності) визнавалися підприємства, у яких середньооблікова чисельність працівників за звітний (фінансовий) рік не перевищувала п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищував сімдесяти мільйонів гривень. Великими визнавалися підприємства, у яких середньооблікова чисельність працівників за звітний (фінансовий) рік перевищує двісті п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує сто мільйонів гривень. Всі інші підприємства визнавалися середніми.

Як бачимо, класифікація, що була наведена в Господарському кодексі України, не відповідає класифікації, встановленій у розглянутій вище Рекомендації Європейської Комісії у частині річного доходу всіх трьох видів підприємств.

Проте ситуація кардинально змінилась із прийняттям 22 березня 2012 р. Закону України “Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні” [15]. Законодавець урахував недоліки вилученої норми (п. 7 ст. 63) Господарського кодексу України [16, с. 144] і з метою приведення законодавства України у відповідність із законодавством ЄС по-новому виписав класифікацію суб'єктів підприємництва у п. 3 Прикінцевих положень даного Закону. На сьогодні частини 2, 3, 4 пункту 3 Прикінцевих положень повністю відповідають статті 2 Додатка до Рекомендації Комісії 2003/361/ЄС [14, с. 39], що загалом може бути відзначено як позитивний крок у напрямі удосконалення податкового законодавства України шляхом його адаптації до стандартів ЄС у сфері оподаткування.

Також необхідно зауважити, що глава 1 “Спрощена система оподаткування, обліку та звітності” розділу XIV ПКУ [1] в цілому відповідає положенням Європейської хартії щодо малих підприємств (прийнятої Фірською Європейською

Радою 19-20 червня 2000 р.) [17]. Так, Європейська хартія щодо малих підприємств рекомендує організувати податкові системи у такий спосіб, щоб підтримувати започаткування та успішне ведення підприємницької діяльності, заохочувати розширення малого бізнесу та створення нових робочих місць, спрощувати створення та спадковість малих підприємств.

На нашу думку, вітчизняна система державної підтримки малого підприємництва повинна передбачати поступову дерегуляцію, фінансову підтримку суб'єктів господарювання з боку держави, а також податкове регулювання, що потребує подальшого вдосконалення для досягнення загальної мети, – покращання ділового клімату в Україні.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України : станом на 1 вер. 2013 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Т. 1. – Ст. 3248.
2. Рахматуллина О.В. Финансово-правовое регулирование упрощенной системы налогообложения в Российской Федерации : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / О.В. Рахматуллина. – Москва, 2012. – 28 с.
3. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України № 727/98 : станом на 30 черв. 2005 р. // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27. – С. 1 (втратив чинність).
4. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України № 265/95-ВР : станом на 11 серп. 2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 28. – Ст. 205.
5. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : Закон України № 1058-IV : станом на 11 серп. 2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 49. – Ст. 376.
6. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України № 2464-VI : станом на 11 серп. 2013 р. // Офіційний вісник України. – 2010. – № 61. – С. 13.
7. Про затвердження форми свідоцтва платника єдиного податку та порядку видачі свідоцтва, форми та порядку подання заяви про застосування спрощеної системи оподаткування та форми розрахунку доходу за попередній календарний рік : наказ № 1675 : станом на 20 груд. 2011 р. // Офіційний вісник України. – 2011. – № 100. – С. 334.
8. Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат платників єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість : наказ № 1637 : станом на 15 груд. 2011 р. // Офіційний вісник України. – 2011. – № 100. – С. 333.
9. Слободяник Ю.Б. Вплив прийняття Податкового кодексу на систему бухгалтерського обліку і звітності / Ю.Б. Слободяник, О.В. Кравченко, Ю.М. Тимошенко // Євроінтеграційний вибір України та проблеми макроекономіки : матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 21–22 травня 2011 р.). Одеса, 2011. – С. 90–92.
10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва” : наказ № 39 : станом на 9 серп. 2013 р. // Офіційний вісник України. – 2000. – № 11. – С. 296.
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні : Закон України № 5083-VI : станом на 5 лип. 2012 р. // Офіційний вісник України. – 2012. – № 62. – Ст. 2510.
12. Про оподаткування малих та середніх підприємств : Рекомендація Комісії від 25.05.1994 № 94/390/ЄС // Official Journal. – 1994. – № L 177. – С. 1.
13. Про перетворення суб'єктів малого та середнього підприємництва : Рекомендація Комісії від 07.12.1994 № 94/1069/ЄС // Official Journal. – 1994. – № L 385. – С. 14.
14. Про визначення суб'єктом малого та середнього підприємництва : Рекомендація Комісії 2003/361/ЄС : станом на 6 трав. 2003 р. // Official Journal of the European Union. – 2003. – № L 124. – С. 36–41.
15. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України № 4618-VI : станом на 22 бер. 2012 р. // Голос України. – 2012. – № 70.
16. Господарський кодекс України : станом на 25 серп. 2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18. – С. 144.
17. European Charter for small enterprises [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/charter/docs/charter_en.pdf.

Отримано 04.10.2013