

УДК 336.221.4:33.012.64

Жарко Р. П., Березовська Л. О.

СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Стаття вивчає сучасний стан законодавчого забезпечення спрощеної системи оподаткування, результати її функціонування й аналіз відповідних положень проектів Податкового кодексу стосовно оподаткування малого бізнесу. Також у статті подано припущення автора щодо вдосконалення спрощеної системи оподаткування.

Розвиток малого підприємництва є невід'ємною складовою завдань, які стоять на шляху розвитку вітчизняної економіки. Малі підприємства мобільніші у вирішенні питань щодо виду та обсягів залучення ресурсів та виробництва товарів чи надання послуг. Вони більш гнучко, порівняно з великими підприємствами, реагують на потреби ринку. Окрім того, зростання кількості малих підприємств вирішує низку проблем соціального характеру, зокрема створює попит на ринку праці, дає можливість самореалізації особи шляхом створення власної справи.

Зазначене обумовлює висновок щодо необхідності державного стимулювання розвитку малого підприємництва. Основне завданням держави у цьому аспекті - створення відповідних умов, які б давали змогу вільного розвитку

підприємницької ініціативи членів суспільства та були адекватними суспільно-економічним реаліям. Серед ряду елементів, які формують підприємницьке середовище, одним із основних є система податків та зборів, які зобов'язані сплачувати суб'єкти господарювання.

З метою виправлення такої ситуації з 1999 р. Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03.07.1998 р., який у 1999 р. згідно з Указом Президента України № 746/99 [3] від 28.06.1999 р. було викладено у новій редакції (далі - Указ), було започатковано особливий режим оподаткування для малого бізнесу.

Введення єдиного податку, а також суттєве спрощення вимог щодо облікових процедур,

простота обчислення та зрозумілість механізму дії для платників привели до того, що спрощена система оподаткування набула значного поширення. Так, кількість платників єдиного податку щороку зростає: їх чисельність на початок 2006 р. досягла більш ніж 832 тисячі, що на 13,1 % більше, ніж у попередньому році.

Платники єдиного податку забезпечують майже 2 млн робочих місць, а якщо до цього додати ще й кількість фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, то число зайнятих зростає до більш ніж 2,5 млн осіб. Можна зробити висновок, що вибір суб'єктами малого підприємництва оподаткування єдиним податком свідчить про відповідність спрощеної системи оподаткування сучасним економічним умовам.

Разом з тим, існуюча нині законодавча база щодо сплати єдиного податку досить хаотична. Це пов'язано передусім із положеннями Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» № 1058 від 09.07.2003 р. Нормами цього Закону встановлено, що страхувальниками щодо пенсійного страхування є зокрема особи, що обрали спосіб оподаткування за спрощеною системою, а пунктом 2 ст. 17 встановлено обов'язок страхувальників нараховувати, обчислювати і сплачувати страхові внески в установлені строки та в повному обсязі. При цьому пунктом 6 Указу, у якому подано перелік податків та зборів, від яких звільняється платник єдиного податку, передбачено звільнення від обов'язку сплати і внесків до Пенсійного фонду України. Окрім цього, пунктами 2 та 3 Указу передбачено перерахування 42 % суми єдиного податку до Пенсійного фонду України.

Наразі фізичні особи - платники єдиного податку зменшують його суму на суму внесків до Пенсійного фонду і відповідно податкове навантаження на них не змінилося. Натомість юридичні особи - суб'єкти спрощеної системи оподаткування сплачують єдиний податок за раніше встановленими ставками (6 або 10 %) та внески до Пенсійного фонду на загальних підставах. Тобто податкове навантаження на цю категорію платників єдиного податку зросло.

З метою виправлення ситуації Законом України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» було встановлено знижені ставки єдиного податку - 3 та 5 % відповідно, однак прийнятими пізніше змінами до цього Закону це положення було скасовано.

Зазначене приводить до висновку про неадекватність законодавчого оформлення функці-

онування спрощеної системи оподаткування та нагальну необхідність її удосконалення.

На цей час поліпшення якості податкового законодавства пов'язують передусім із прийняттям Податкового кодексу, який має стати основним законодавчим документом у галузі оподаткування.

Авторами проектів Податкового кодексу суттєво змінено основні положення щодо спрощеної системи оподаткування. Розглянемо основні елементи єдиного податку та його механізм на цей час та запропоновані зміни. Аналіз буде проведено на основі порівняння положень чинного законодавства та двох проектів Податкового кодексу, які були розроблені робочими групами на чолі із М. Азаровим [2] (далі - проект М. Азарова) та М. Катеринчуком [1] (далі - проект М. Катеринчука).

Щодо критеріїв, яким мають відповідати суб'єкти господарювання для застосування спрощеної системи оподаткування, то обидва проекти відтворюють норми чинного Указу, визнаючи у їх якості:

- фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, у трудових відносинах з якими перебувають не більше 10 осіб та обсяг виручки у яких за останні 12 календарних місяців не перевищує 500 тис. грн;

- юридичних осіб, у яких середньоспискова чисельність працюючих за рік не перевищує 50 осіб, а обсяг виручки не перевищує 1 млн грн.

Натомість перелік осіб, які не мають права переходити на оподаткування шляхом сплати єдиного податку, досить деталізований порівняно з положеннями Указу й охоплює зокрема осіб, які здійснюють свою діяльність у сфері надання фінансових послуг, грального бізнесу, виробництва і реалізації підакцизних товарів, видобутку коштовних металів, коштовного каміння та реалізації виробів з них тощо.

Детальніше в аналізованих проектах визначено об'єкт оподаткування єдиним податком - тобто ті види доходів, які включаються до складу оподатковуваного, та ті, які до нього не входять. Безумовно, така деталізація є позитивною та необхідною з метою уникнення різничитань норм законодавства платниками податків та представниками податкових органів держави.

Цікавим є підхід авторів аналізованих проектів щодо встановлення ставок єдиного податку. Щодо ставок податку для платників - юридичних осіб обидва проекти ідентичні і містять норми, згідно з якими ставки встановлюються у розмірі 5 % від об'єкта оподаткування для осіб, які не є платниками податку на додану вартість,

та 3 % - для осіб, які сплачують ПДВ на загальних підставах. Тобто бачимо прагнення відновити той рівень податкового навантаження, який існував до введення обов'язку щодо сплати платниками єдиного податку внесків до Пенсійного фонду на загальних підставах.

З приводу ставок єдиного податку для платників - фізичних осіб автори проектів єдині у прагненні досягти деякої пропорційності між обсягами доходу платників та сплачуваними ними сумами єдиного податку, однак мають різне бачення щодо його практичного втілення. Так, проектом М. Азарова передбачено встановлення ставок податку для фізичних осіб у розмірі від 20 до 200 грн залежно від виду діяльності платника (що повторює відповідну норму Указу). У разі використання найманої праці сума податку збільшується на 20 % за кожну найману особу (нині - 50 %). Якщо ж дохід платника за результатами року перевищує 300 тис. грн, то сума перевищення оподатковується за ставкою у розмірі 1 %.

Проект М. Катеринчука передбачає диференціацію ставок податку не лише за видом діяльності, але й за обсягом доходу:

Обсяг доходу, грн:	Ставка єдиного податку, грн:
до 100 000 грн	від 20 до 100 грн
від 100 001 грн до 300 000 грн	від 101 до 200 грн
від 300 001 грн до 500 000 грн	від 201 до 301 грн

Намагання практично реалізувати принципи рівнозначності та пропорційності в оподаткуванні є необхідним і позитивним, проте навряд чи можна сподіватися, що впровадження таких норм приведе до суттєвого збільшення податкових надходжень. Адже відсутність обов'язку щодо використання електронних контрольно-касових апаратів платниками єдиного податку - фізичними особами та низький рівень податкової культури призведуть до приховування виручки з боку платників податків та до застосування не завжди правомірних контрольних заходів з боку органів державної податкової служби. Тому такі пропозиції навряд чи можуть бути доречними та адекватними рівню розвитку та особливостям вітчизняного інституційного середовища функціонування податкової системи.

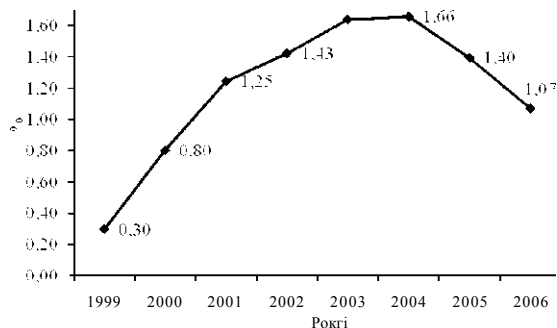
Аналізованими проектами змінено перелік податків та зборів, від сплати яких звільняються платники єдиного податку. У проекті М. Катеринчука до таких податків та зборів належать:

- податок з доходів фізичних осіб (для платників єдиного податку - фізичних осіб стосовно отриманих ними доходів);
- податок на додану вартість (окрім фізичних осіб, які за власним рішенням зареєструвалися платниками ПДВ, та юридичних осіб, які обрали ставку єдиного податку у розмірі 3 %);
- податок за землю в частині земельних ділянок, які використовуються для здійснення підприємницької діяльності;
- податок на нерухоме майно, яке використовується для здійснення підприємницької діяльності;
- плата за торговий патент;
- збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг.

Проект М. Азарова також передбачає звільнення від перелічених податків та зборів, окрім податку за землю та на нерухоме майно. Введення останнього взагалі не передбачено цим проектом. Натомість до вказаного переліку додано комунальний податок, не передбачений у проекті М. Катеринчука. Звільнення платників єдиного податку від сплати земельного податку, на нашу думку, є доцільним, оскільки він і нині входить до складу єдиного податку. Відповідно, його вилучення призведе до збільшення податкового навантаження. Нині перелік податків та зборів, від яких вивільняються платники єдиного податку, налічує 16 позицій, частина з яких не стягується взагалі, а внески до фондів соціального страхування стягуються на загальних підставах. Тому його приведення у відповідність до фактично існуючої ситуації - актуальне питання, яке потребує нагального вирішення.

Окремі з наведених положень проектів Податкового кодексу потребують, на нашу думку, деяких уточнень. Перш за все, це стосується критеріальних значень доходу, які дають можливість суб'єкту підприємництва обирати для оподаткування спрощену систему. Вони не змінювалися з 1999 р. Однак, як відомо, перебіг інфляційних процесів в Україні досить динамічний, і сукупний індекс інфляції за 2000-2007 рр. становив 90,3 %. Тобто максимально можливий обсяг продукції, яка могла бути реалізована у 1999 р. платником єдиного податку до досягнення його доходом граничної межі, на цей час мав бути майже удвічі меншим. Таким чином спрощена система оподаткування перетворюється з такої, що призначена для оподаткування малого підприємництва, на таку, якою будуть послуговуватися дуже малі підприємства та підприємці. При цьому фіскальна ефективність єдиного податку знижується, що відображається відповід-

ною динамікою його частки у податкових доходах зведеного бюджету України:



Частка єдиного податку у податкових надходженнях до зведеного бюджету України

Тому пропонуємо ввести норму щодо щорічної індексації критеріальних значень доходу, який дає можливість застосовувати спрощену систему оподаткування на офіційний індекс інфляції за минулий рік із округленням отриманого значення до найближчої тисячі гривень.

Із врахуванням зазначеної пропозиції граничні обсяги виручки, які дають право застосовувати спрощену систему оподаткування у 2008 р., становили б: щодо юридичних осіб - 2 млн 365 тис. грн; для фізичних осіб - 1 млн 157 тис. грн.

Разом із індексацією критеріальних значень доходу пропонуємо здійснювати також індексацію ставок податку для фізичних осіб. Їх проіндексований розмір на 2008 р. міг становити від 47 до 460 грн.

Реалізація вказаних пропозицій надала б можливість розширити коло осіб, які є потенційними платниками єдиного податку, поліпшити подат-

кове середовище для малого підприємництва, збільшити податкові надходження від єдиного податку, постійно підтримувати належний рівень відповідності норм законодавства економічній ситуації.

Висновки

З 1999 року із запровадженням спрощеної системи оподаткування кількість платників єдиного податку зростає з року в рік. Їх кількість на кінець 2005 р. становила понад 800 000. Платники єдиного податку створили більш ніж 2,5 млн робочих місць. Але на сьогоднішній день законодавчий захист спрощеної системи оподаткування досить складний, виходячи з великої кількості законодавчих актів, які регулюють її функціонування, і часто є суперечливими. Запропонований проект Податкового кодексу містить положення стосовно спрощеної системи оподаткування, яка відрізняється від теперішніх актів. Серед ряду іншого - встановлення єдиної ставки оподаткування та категорій платників податків. У статті вказано на те, що гіпотеза про встановлення єдиної ставки податку для окремих платників залежно від їхніх доходів не є очевидною, виходячи з низької податкової культури і поширеної практики уникнення оподаткування. Окрім цього, ми вказали на необхідність введення норми стосовно щорічної індексації критеріальних значень доходу, який дає змогу застосовувати спрощену систему оподаткування на офіційний індекс інфляції для суб'єктів підприємницької діяльності. Також ми припускаємо застосування рівнів єдиних ставок оподаткування для фізичних осіб.

1. Проект Податкового кодексу України // <http://gska2.rada.gov.ua>

2. Проект Податкового кодексу України // http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=85441&cat_id=71374

3. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» (в редакції Указу Президента № 746/99 від 28.06.1999 р.) № 727/98 від 03.07.1998 р. // <http://zakon.rada.gov.ua>

R.Zharko, L.Berezovska

THE MODERN STATE AND PERSPECTIVE OF SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM

The article studies the modern state of simplified taxation system legal securing, results of its functioning as well as analysis of certain Tax Code drafts dispositions concerning taxation of small business. Also the article outlines authors' suggestions about improving of simplified taxation system.