

УДК 347.73:336.2

В.І. ТЕРЕМЕЦЬКИЙ, канд. юрид. наук,
доц., Харківський національний університет
внутрішніх справ

ПРОБЛЕМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ФУНКЦІОНУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Ключові слова: малий бізнес, платники податків, податки, податкова система, спрощена система оподаткування

Реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (далі – спрощена система оподаткування) сьогодні є одним із найбільш дискусійних і водночас важливих напрямів податкової реформи. З часу свого існування ця система практично не вдосконалювалася, хоча наразі накопичилася низка проблем, що знизили її ефективність, деформували цілі та завдання її запровадження.

Відсутність будь-яких суттєвих кроків у напрямку реформування спрощеної системи оподаткування обумовлено тим, що вказане питання зачіпає інтереси майже 2,5 млн. громадян (1,3 млн. підприємців та 1,2 млн. найманих працівників), а тому будь-які ініціативи в даній сфері, особливо непопулярні, завжди знаходяться під тиском політичних чинників [1].

Загальновідомо, що спрощена система оподаткування запроваджена у 1998 році Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [2] (далі – Указ), забезпечувала протягом тривалого періоду динамічний розвиток сфери малого підприємництва, стабільні надходження до бюджету та сприяла створенню кількох мільйонів робочих місць, що свідчило про адаптованість та прийнятність її для значної ка-

тегорії суб'єктів підприємницької діяльності та дієвість форм державної підтримки.

Об'єктивна необхідність запровадження передбаченої Указом спрощеної системи оподаткування була обумовлена значним податковим навантаженням на новоутворені суб'єкти оподаткування, який чинила наявна податкова система, значним рівнем тінізації економіки та необхідністю стимулювання підприємницької активності громадян і малих підприємств.

Останніми часом більшість науковців доходять висновку, що на даний час спрощена система оподаткування вже не стимулює підприємців, а примушує їх приховувати свої доходи, тобто відіграє дестимулюючу роль у розвитку та зміцненні малого бізнесу. Крім того, спрощена система оподаткування ще не знайшла своєї остаточної правової легалізації на законодавчому рівні – у Податковому кодексі України [3].

Отже, сьогодні вкрай необхідним є доповнення Податкового кодексу Главою 1 Розділу XIV, яка під тиском громадськості була виключена при розгляді та прийнятті Податкового кодексу України, оскільки запропонована на той час редакція значно звужувала обсяг і зміст існуючих прав осіб, які обрали спрощену систему оподаткування.

Значний внесок у дослідженні проблем, пов'язаних з побудовою ефективної податкової системи, обґрунтуванням доцільності та особливостей використання спеціальних податкових режимів, зокрема спрощеної системи оподаткування, внесли такі вчені, як В.Л. Андрущенко, Т.Ф. Ануфрієва, М.Я. Дем'яненко, О.В. Долгальов, А.Г. Завгородній, Ю.Б. Іванов, О.О. Костенко, А.І. Крисоватий, Я.В. Литвиненко, В.І. Ляшенко, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, Л.Д. Тулуш, С.І. Юрій та інші. Разом із тим, на сьогодні в українській юридичній науці відсутні ґрунтовні дослідження існуючих у світі спрощених податкових режимів та інших заходів, спрямованих на зниження податкового навантаження на економіку. Саме тому окремі теоретичні та практичні питання спрощеного оподаткування потребують подальшого ви-

вчення, особливо у контексті запропонованих урядом змін до Податкового кодексу України.

Звідси, метою статті є з'ясування стану і поточних проблем функціонування спрощеної системи оподаткування, а також розробка науково обґрунтованих пропозицій, спрямованих на вдосконалення податкового законодавства України.

Застосування спрощеної системи оподаткування є альтернативою загальному режиму оподаткування. Однак порядок визначення об'єкта оподаткування та податкової бази при застосуванні спрощеної системи оподаткування не передбачає можливості одночасного застосування цих податкових режимів, у тому числі щодо різних видів діяльності.

Спрощені режими оподаткування набули популярності серед платників податків – суб'єктів малого підприємництва завдяки простоті та зрозумілості в правилах адміністрування податків. Так, за більш ніж 12 років існування спрощеної системи оподаткування кількість суб'єктів сплати єдиного податку збільшилася в 14 разів, податкові надходження до бюджету від них зросли в 32 рази [4, с.85]. Це свідчить про те, що спрощена система оподаткування широко використовується у сфері малого підприємництва і її дію необхідно продовжувати.

У науковій літературі вже неодноразово зверталася увага на те, що спрощена система оподаткування, особливо її застосування фізичними особами-підприємцями, останніми роками перетворилися в один із способів ухилення від оподаткування. Дійсно, у жодній європейській країні не було такого індивідуального спрощеного режиму оподаткування, як в Україні, завдяки якому фактично існували місцеві офшори, що знижувало конкурентоспроможність деяких галузей. Наприклад, через пільгове оподаткування торгівлі потерпала українська легка промисловість [5].

Спрощена система оподаткування застосовується поряд з іншими спеціальними режимами оподаткування, передбаченими законодавством України про податки і збори. При цьому спрощена система оподаткування встановлює свої елементи оподаткування, а

також критерії визначення платників податків, які мають право її застосовувати.

Характерною рисою спрощеної системи оподаткування є її альтернативність, яка в науковій літературі розглядається в двох аспектах: зовнішньому та внутрішньому [6, с.139]. При цьому зовнішній аспект проявляється у виборі між двома системами оподаткування – спрощеною та загальною і полягає в тому, що одна й та сама діяльність може оподатковуватися лише за однією системою в залежності від вибору платника податків. Внутрішня альтернативність визначається рішенням платника податків щодо доцільності реєстрації платником податку на додану вартість та застосування ставки єдиного податку 10 або 6 % [2].

Перехід до спрощеної системи оподаткування або повернення до інших режимів оподаткування здійснюється суб'єктом господарювання добровільно в порядку, передбаченому Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 р. № 727, Декретом Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 13-92 «Про прибутковий податок з громадян» (розділ IV); Постановою Кабінету Міністрів України від 16.03.2000 р. № 507 «Про роз'яснення Указу Президента України від 3 липня 1998 р. № 727» та іншими нормативними актами, які наразі не враховують сучасних показників діяльності суб'єктів господарювання.

Так, встановлене обмеження стосовно розміру виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та юридичних осіб – є заниженим, оскільки в економіці постійно відбуваються зростання інфляції, мінімальної заробітної плати, споживчих цін тощо (зокрема, мінімальна заробітна плата з 1998 року збільшилась у 20 разів). Таким чином, існують економічні підстави для підвищення граничного обсягу доходу, при якому можливе застосування спрощеної системи оподаткування для суб'єктів господарювання (наприклад, для фізичних осіб – з 500 тис. грн. до 3 млн. грн., для юридичних осіб – з 1 млн. до 5 млн. грн.).

Подальше застосування Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» в чинній редакції призводить до зростання тіньового сектору, оскільки спонукає суб'єктів господарювання офіційно показувати розмір виручки в межах, дозволених законодавством. Тому необхідно збільшувати граничний обсяг виручки від реалізації продукції та переглядати види підприємницької діяльності, що можуть здійснюватися за спрощеною системою оподаткування.

Отже, чинна спрощена система оподаткування не стимулює підприємців, а примушує їх до приховування своїх доходів, тому вона потребує докорінного реформування. Найпростіший шлях – це обмежити застосування цієї системи для якомога ширшого кола платників податків. Однак, влада має зрозуміти особливу соціально-економічну роль малого бізнесу, який в кризових умовах може створювати нові робочі місця без будь-якого фінансування з боку держави, розширювати самозайнятність населення, залучати до легальної економічної сфери ті кошти, що зараз перебувають поза банківською сферою. До того ж, малий бізнес має вирішальне значення й для формування конкурентного середовища та створення середнього класу [7]. Тому до малого бізнесу не можна ставитися лише як до наповнювача бюджету, адже малий бізнес – це, насамперед, вирішення соціальних питань. Тобто, людина, яка є самозайнятою, перебирає на себе з держави навантаження щодо соціальних субсидій [8].

Вважаємо, що врегулювати проблемні питання спрощеної системи оподаткування можливо лише шляхом комплексного удосконалення цієї системи оподаткування з урахуванням змін у податковому законодавстві та підприємницькому середовищі, забезпечення її відповідності сучасним напрямкам податкової політики держави, запобігання ухиленню від оподаткування тощо.

На даний час на розгляді Верховної Ради України знаходиться законопроект від 16.05.2011 р. № 8521 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких ін-

ших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» (далі – законопроект) мета якого – вдосконалити законодавчу основу оподаткування суб'єктів малого підприємництва [9].

Прийняття цього законопроекту має своїм завданням законодавче закріплення спрощеної системи оподаткування; запровадження єдиного механізму спрощеного оподаткування шляхом встановлення чітких правил застосування спрощеної системи оподаткування; упередження можливих зловживань суб'єктами великого та середнього бізнесу щодо використання спрощеної системи оподаткування, як способу зменшення своїх податкових зобов'язань (йдеться про усунення схеми використання цієї системи з метою мінімізації податкових платежів); забезпечення гарантованим джерелом надходжень до місцевих бюджетів, Пенсійного фонду та фондів соціального страхування тощо.

На наш погляд, у зазначеному вище законопроекті законодавцю необхідно чітко поділити «спрощенців» на групи та зрозуміло виписати процедури їх переходу від однієї до іншої групи. Важливо надати підприємцю право самостійно обирати систему оподаткування та можливість добровільно переходити (за певних умов) від загального режиму оподаткування до спрощеної системи оподаткування і навпаки. Також доцільно визначити порядок оподаткування платників податків у разі такого переходу.

Крім того, необхідно: 1) повернути можливість віднесення витрат до складу валових для платників податку на прибуток. Для цього слід виключити з Податкового кодексу України пункт 139.1.12 ст.139 згідно якого платники податку на прибуток не можуть відносити до складу валових витрат, витрати понесені у зв'язку із придбанням товарів, послуг або робіт у платників єдиного податку – фізичних осіб; 2) надати (повернути) фізичним особам – платникам єдиного податку право реєструватись платниками ПДВ та встановити обов'язку реєстрації платником ПДВ у разі надання послуг платникам ПДВ; 3) врегулювати питання щодо оподаткування

доходів фізичних осіб, які здійснюють несистематичний продаж товарів, у вигляді короткотермінового свідоцтва; 4) закріпити ставки єдиного податку у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки); 5) збільшити обсяги річного доходу та прив'язати їх до розміру мінімальної заробітної плати; 6) скасувати 50-відсоткову надбавку, яка застосовується до фіксованих ставок єдиного податку за кожного найманого працівника фізичної особи, що дозволить зменшити навантаження на фонд заробітної плати (у чинному законодавстві – за кожну найману особу додатково сплачується 50 % ставки податку). Інакше малий та середній бізнес продовжуватиме уходити в «тінь», адже сплачувати «спрощенцю» 380–400 гривень податку за кожного працівника у нинішній кризовій ситуації практично неможливо [8].

Крім того, важливо розробити механізм спрощення адміністративних процедур, адже ускладнені процедури звітності та обліку, які зараз існують, не відповідають концепції спрощеної системи оподаткування. Для цього необхідно: 1) скасувати щорічне оформлення свідоцтва платника єдиного податку (згідно чинного законодавства заява на застосування спрощеної системи оподаткування подається щорічно); 2) видавати свідоцтво платника єдиного податку безстроково і безоплатно; 3) скасувати авансові внески для платників єдиного податку, які сплачують податок за відсотковими ставками. Податок має сплачуватиметься за даними декларації (відповідно до діючого законодавства – щомісяця авансовими внесками); 4) встановити річний звітний період для фізичних осіб з незначним обсягом доходу (до 150 тис. грн.); 5) надати право фізичним особам, які не використовують працю найманих осіб, не сплачувати єдиний податок на час відпустки протягом календарного місяця, а також хвороби, підтвердженої лікарняним листком, якщо вона триває календарний місяць і більше; 6) встановити для фізичних осіб – платників єдиного податку (за винятком тих, які є платниками ПДВ)

обов'язок щодо ведення книги обліку доходів (без обліку витрат), а для платників єдиного податку, зареєстрованих платниками ПДВ – спрощений облік доходів та витрат; 7) дозволити суб'єктам спрощеної системи оподаткування не застосовувати у своїй діяльності реєстратори розрахункових операцій.

Зважаючи на те, що існуюча система оподаткування малого бізнесу стала активно використовуватись для мінімізації податкових зобов'язань, внаслідок чого порушуються інтереси найманих працівників та учасників податкового процесу, в Податковий кодекс України варто внести такі зміни: 1) передбачити подання платниками податку на прибуток переліку доходів та витрат у розрізі контрагентів, які є платниками єдиного податку; 2) встановити вимоги для фізичних осіб, які сплачують податок за фіксованими ставками, щодо надання послуг виключно населенню та платникам єдиного податку; 3) встановити підвищені ставки єдиного податку за порушення умов застосування спрощеної системи оподаткування; 4) чітко визначити підстави для анулювання свідоцтва платника єдиного податку; 5) встановити фінансову відповідальність за порушення умов застосування спрощеної системи оподаткування. При цьому розміри санкцій для фізичних та юридичних осіб повинні бути співрозмірні.

Суттєвим недоліком залишається на сьогодні елемент подвійного оподаткування у спрощеній системі за ставкою єдиного податку 6 % за умови сплати ПДВ. Зазначимо, що 6 % податку береться з суми виручки, включаючи ПДВ, що надходить від покупців. Це є економічно неправильним, оскільки необгрунтовано накладати податок на податок.

Щодо запропонованого урядом законопроекту варто висловити такі зауваження:

1. Не повною мірою узгоджується з принципами податкового законодавства України вимога, згідно з якою спрощена система оподаткування не поширюється на фізичних та юридичних осіб-нерезидентів (ст.291.5.7). Зокрема, принцип рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації передбачає забезпе-

чення 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 п.1 ст.4 розділу I ПК України).

2. З метою упередження прийняття суб'єктивних рішень посадовими особами відповідних органів державної податкової служби було б логічно у проекті закону чітко визначити перелік випадків, за наявності яких підприємцям може бути відмовлено у обранні (видачі свідоцтва) спрощеної системи оподаткування. Доцільно також передбачити відповідальність посадових осіб податкових органів за невідачу свідоцтва платника єдиного податку протягом встановленого законом терміну.

3. Потребують додаткового обґрунтування положення, якими встановлюється відповідальність за певні порушення при застосуванні спрощеної системи оподаткування. Зокрема, суб'єкту господарювання в нестабільних економічних умовах, постійних змінах цін на товари та послуги, складно додержуватися встановленого законом обсягу виручки від реалізації. Адже перевищення бази оподаткування, що може відбутися внаслідок цілком об'єктивних економічних причин, не може кваліфікуватися як правопорушення, на відміну, наприклад, від ухилення від оподаткування. Тому анулювання свідоцтва в такому випадку (як це пропонується у п.299.9 ст.299 законопроекту) є невиправданим. Вважаємо, що у разі перевищення граничного обсягу доходу, податком за збільшеною ставкою має обкладатися саме обсяг перевищення.

Також пропонуємо внести зміни до ст.122.1 Податкового кодексу України та у п'ять разів (з 50 % до 10 %) зменшити штраф за несплату (неперерахування) платником податків – фізичною особою сум єдиного податку. Необхідність прийняття цієї норми викликана соціально-економічною ситуацією в Україні, а саме тенденцією до збитковості малих підприємств, а також тим фактом, що «спрощенці» і без запровадження жорстких санкцій є дисциплінованими платниками.

Вважаємо, що у разі врахування законода-

вцем вказаних вище пропозицій та з метою ліквідації схем мінімізації податкових платежів «надприбутковими» суб'єктами малого підприємництва можливо обмеження сфери застосування спрощеної системи оподаткування для окремих видів господарської діяльності (високорентабельних, доходи від яких є пасивними або, які за своєю суттю не потребують державної підтримки у вигляді сплати єдиного податку). При цьому для всіх груп підприємців «спрощенців» важливо збільшити допустимий обсяг обороту в кілька разів, з одночасним зниженням суми податку, що сплачується в два рази порівняно з діючими ставками.

Отже, важливо підготувати і прийняти збалансований документ, в якому врахувати позицію Уряду, народних депутатів, представників малого та середнього бізнесу, громадськості і нарешті зробити законодавчий прорив у цій сфері. Якщо це вдасться, можна буде стверджувати, що виборена в боротьбі інтересів спрощена система оподаткування зробить неминучим подальше реформування загальної системи оподаткування та перетворення її на стабільний регуляторний інструмент соціально-економічного розвитку [7].

Таким чином, слід запроваджувати такий режим оподаткування, який би спирався на перевірний досвід низки іноземних держав, де податкова реформа проведена успішно і забезпечує зростання ділової активності громадян, спрощення ведення бізнесу, лібералізації фіскальної політики, формування середнього класу й розвиток малого бізнесу загалом.

Вважаємо, що перспективним у подальшому є наукова розробка питань, пов'язаних із вивченням і дослідженням існуючих у світі спеціальних (альтернативних) податкових режимів та їх аналогів з метою визначення правової природи, механізму дії і особливостей їх застосування, а також із запобіганням податковим зловживанням й технічній мінімізації бази оподаткування легальним способом, що завдає значної шкоди державному бюджету, а отже фінансово вражає всю сферу життєдіяльності суспільства, яка фінансується з бюджетних ресурсів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Молдован О. Щодо реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Аналітична записка / Молдован О. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/articles/217>.

2. Указ Президент України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» : від 03.07.1998 р., № 727/98.

3. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.

4. Покатаєва О. В. Правові основи функціонування спрощеної системи оподаткування / О. В. Покатаєва // Вісник Запорізьк. нац. ун-ту. – 2010. – № 4. – С. 85–90.

5. Педь І. Новий Податковий кодекс дасть перспективу побудови ефективної економіки без податкової дискримінації / Педь І. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mim.kiev.ua/press/news/2010/1741>.

6. Василичев Д. В. Ключові аспекти реформування спрощеної системи оподаткування в Україні / Василичев Д. В. // Економічний простір. – 2008. – № 20/2. – С. 137–143.

7. 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>.

8. Ярмошук Т. Єдиний податок і тінізація економіки нікуди не зникли / Ярмошук Т. // Частный предприниматель. – 09.11.2011. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://chp.com.ua/all-news/item/15172-ediniy-podatok-i-tinizatsiya-ekonomiki-nikudi-ne-znikli>.

9. Проект закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» : від 16.05.2011 р., № 8521 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/ed_2011_05_16/JF6KP00A.html.

Теремецький В. І. Проблеми вдосконалення правового забезпечення функціонування спрощеної системи оподаткування / В. І. Теремецький // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 781–786 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11tvicco.pdf>

Виконано аналіз стану та поточних проблем застосування в Україні спрощеної системи оподаткування. Окреслено пріоритети та напрями реформування спрощеної системи оподаткування. Розроблено пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства в цій сфері.

Теремецький В.И. Проблемы совершенствования правового обеспечения функционирования упрощенной системы налогообложения

Выполнен анализ состояния и текущих проблем применения в Украине упрощенной системы налогообложения. Очерчены приоритеты и направления реформирования упрощенной системы налогообложения. Разработаны предложения по совершенствованию действующего законодательства в этой сфере.

Teremetsky V.I. Problems of Enhancement of Legal Provision of Operation of the Simplified System of the Taxation

The assaying of a status and the running problems of application in Ukraine the simplified system of the taxation is made. Priorities and directions of reforming of the simplified system of the taxation are contoured. Sentences on current legislation enhancement in this orb are elaborated.