

АНАЛІЗ ПРОБЛЕМАТИКИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Л.М. Котенко, Г.М. Фадєєва

Проведено аналіз законодавства, що регламентує справляння єдиного податку в Україні. Виявлено недоліки у механізмі функціонування спрощеної системи оподаткування та надані рекомендації щодо їх усунення, які сприятимуть наближенню вітчизняного податкового законодавства до норм податкового законодавства розвинутих країн. Також розкрито низку інновацій, які дозволять зробити спрощену систему більш зручною для підприємців.

Ключові слова: податок, оподаткування, спрощена система, єдиний податок, підприємець.

АНАЛІЗ ПРОБЛЕМАТИКИ ФУНКЦІОНІРОВАНИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ

Л.Н. Котенко, А.Н. Фадеева

Проведен анализ законодательства, которое регламентирует взимание единого налога в Украине. Выявлены недостатки в механизме функционирования упрощенной системы налогообложения и разработаны рекомендации по их устранению, которые приблизят отечественное налоговое законодательство к нормам налогового законодательства развитых стран. Также раскрыт ряд инноваций, которые позволят сделать упрощенную систему более удобной для предпринимателей.

Ключевые слова: налог, налогообложение, упрощенная система, единый налог, предприниматель.

ANALYSIS OF PROBLEMS AND PROSPECTS OF THE OPERATION OF THE SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM IN UKRAINE

L. Kotenko, G. Fadeyeva

Special taxation regimes used in Ukrainian practice differ in low fiscal and incentive effect. Significant revenue losses, low level of small business sector in national economy, slow pace of investment and innovation development, the presence of social problems, etc. demonstrate this.

The purpose of the research is to analyze the legislation regulating the single tax levy for the presence of shortcomings in it, and the prospects of its development.

The shortcomings in the mechanism of the simplified tax system are:

- disparity between the Tax Code of Ukraine norms and other normative legal acts in the definition of taxpayers who may use the simplified tax system;*
- the order of the recognition of a single tax payer income in the terms of repayable financial assistance;*
- the order of granting vacation time and sick leaves for single tax payers and taxpayers of the II group, who do not use wage workers' labour;*
- overdue accounts payable cancellation by single taxpayers, who are juridical persons, etc.*

This article informs about a number of innovations which made it possible to make the simplified tax system more convenient for the entrepreneurs.

Thus, the current simplified system of taxation, accounting and reporting in Ukraine has flaws and doubtful aspects. The elimination of these shortcomings and more thorough presentation of legislation in the laws and regulations contribute to the approximation of national tax legislation to tax legislation of the developed countries as well as further improvement of the simplified tax system to facilitate the development of small and medium enterprises in Ukraine.

Keywords: *tax, taxation, simplified tax system, flat tax, entrepreneur*

Постановка проблеми у загальному вигляді. Спеціальні режими оподаткування, які використовуються в українській практиці, відзначаються низьким фіскальним і стимулюючим ефектом. Це виявляється у значних втратах бюджету, низькому рівні розвитку сектора малого бізнесу в національній економіці, повільних темпах інвестиційно-інноваційного поступу, наявності соціальних проблем тощо.

Спрощена система оподаткування зазнала кардинальних змін у зв'язку зі вступом у дію розділу XIV Податкового кодексу України

(далі – ПКУ) [1], але її удосконалення та реформування відбувається і надалі. Проте, незважаючи на часті зміни законодавчої бази, спрощена система оподаткування, обліку та звітності не є досконалою в сучасних умовах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми вдосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності та обґрунтування доцільності спеціальних податкових режимів є надзвичайно актуальними. Вони висвітлені у наукових працях М. Дем'яненка, А. Завгороднього, А. Єлісеєва, Ю. Іванова, А. Соколовської, С. Юрія та інших. Проте окремі проблемні питання оподаткування приватних підприємців в Україні потребують подальшого вивчення, особливо у контексті змін, передбачених Податковим кодексом.

Мета статті. Метою дослідження є визначення недоліків та перспектив розвитку законодавства, що регламентує справляння єдиного податку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із проблемних аспектів у ПКУ є наведений перелік суб'єктів, які можуть обрати для себе спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Так, відповідно до пп. 291.5.7 п. 291.5 ст. 291 ПКУ, не можуть бути платниками єдиного податку фізичні та юридичні особи-нерезиденти. Ця норма, імовірно, спрямована на підтримання конкурентоспроможності вітчизняних малих підприємців – платників єдиного податку. Проте вона входить у протиріччя з основними засадами податкового законодавства, закріпленими ст. 4 ПКУ, зокрема принципом щодо рівності всіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу. Тобто заборона вибору нерезидентами спрощеної системи оподаткування, що міститься у ст. 291 ПКУ, по-перше, може розцінюватися як дискримінація фізичних та юридичних осіб-нерезидентів за національною приналежністю або громадянством фізичної особи, а по-друге, дестимулює приплив закордонних інвестицій в економіку та вихід на вітчизняні ринки іноземних компаній, яких стримує складність застосування загальної системи оподаткування.

Також не можуть бути платниками єдиного податку суб'єкти господарювання, які відповідно до пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПКУ здійснюють діяльність з організації та проведення азартних ігор. Цей підпункт вступає в силу з дня набрання чинності законом, що регулює питання діяльності у сфері грального бізнесу. На сьогодні в Україні забороняється гральний бізнес та участь в азартних іграх [2].

Виникають питання щодо норми пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПКУ, де забороняється застосовувати спрощену систему оподаткування суб'єктам господарювання, які здійснюють діяльність з управління підприємствами. Проте ця стаття не містить посилання на конкретні коди видів економічної діяльності (КВЕД), а ПКУ, у свою чергу, не надає визначення поняттю «управління підприємствами» взагалі. Тобто ця норма потребує конкретизації, аби уникнути плутанини та неправильного тлумачення з боку платників єдиного податку.

Окрім того, виникають питання щодо порядку визнання доходів платника єдиного податку, що регламентований ст. 292 ПКУ, а саме відносно природи поворотної фінансової допомоги. Підпункт 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 ПКУ визначає поворотну фінансову допомогу як суму коштів, що надійшли платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення. Відповідно до пп. 292.11.3 п. 292.11 ст. 292 ПКУ, до складу доходу платника єдиного податку не включаються суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання.

У загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі Міністерства доходів і зборів [3] зазначається, що вимоги пп. 292.11.3 п. 292.11 ст. 292 ПКУ поширюються на платників єдиного податку, які залучають кошти інших суб'єктів господарювання, а отже, суми коштів, що повертаються позичальником, включаються до доходу фізичної особи-підприємця – платника єдиного податку, який раніше надавав такі кошти як поворотну фінансову допомогу, оскільки такі кошти не враховані у п. 292.11 ст.292. У Листі Державної податкової служби України «Щодо поворотної фінансової допомоги» [4] навпаки зазначається, що в обліку особи, яка зробила поворотну фінансову допомогу, податкові зобов'язання не змінюються як при її видачі, так і при її зворотному отриманні, а отже, сума повернутої поворотної

фінансової допомоги не включається до доходу платника єдиного податку. Тобто інформація, яка використовується працівниками органів Міністерства доходів і зборів України під час надання консультацій, є недостовірною та суперечливою, що негативно впливає на імідж контролюючих органів.

Викликає дорікання з боку платників норма п. 295.5 ст. 295 ПКУ, в якій зазначено, що платники єдиного податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

По-перше, виходить, що відпустка надається лише 1 раз на рік і виключно на календарний місяць. Таким чином, можливість узяти відпустку 2 рази на рік тривалістю по 2 тижні для платника єдиного податку виключена. Тобто відпустка повинна починатися чітко з першого числа певного місяця, а закінчуватися виключно останнім числом цього ж місяця. Для того, щоб скористатися правом відпустки, платник повинен до її початку подати відповідну заяву до контролюючого органу за місцем реєстрації. Більш доцільним за таких обставин буде не звільнення від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а зменшення розміру авансових внесків єдиного податку пропорційно часу відпустки, зазначеному у відповідній, заздалегідь наданій, заяві платника. Варто зазначити, що для платників єдиного податку третьої та п'ятої груп, які не використовують працю найманих осіб, кількість та тривалість відпусток не регламентована, адже на період відпустки платник не веде діяльність та, відповідно, не здійснює записи в книзі обліку доходів (книзі обліку доходів та витрат), тобто об'єкт оподаткування відсутній.

По-друге, виникає питання щодо лікарняних відпусток, які тривають більше 30 календарних днів. В Єдиній базі податкових знань [5] з метою уникнення порушення терміну щодо сплати авансових платежів рекомендується подавати до контролюючого органу заяву щодо строку втрати працездатності з обов'язковим додаванням копії листка непрацездатності одразу після закінчення лікарняного. Проте ст. 122 ПКУ передбачена відповідальність фізичної особи – платника єдиного податку за несвоєчасне перерахування авансових внесків єдиного податку. Тобто, якщо період непрацездатності виявився

значним, через що платник допустив порушення терміну сплати авансових внесків, звільнення від штрафних санкцій за їх несвоєчасну сплату законодавством прямо не передбачено.

Отже, норми п. 295.5 ст. 295 ПКУ потребують детального роз'яснення з боку контролюючих органів. Також варто зазначити, що на період відпустки або хвороби фізичні особи – платники єдиного податку залишаються платниками спрощеної системи оподаткування, відповідно мають обов'язок щодо сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування у зазначений період, на чому акцентує увагу Пенсійний фонд України у своєму листі [6]. Тобто вищезазначені особи сплачують єдиний внесок у розмірі не менше мінімального страхового внеску за кожен місяць у період, коли підприємець був платником єдиного податку.

У контексті списання простроченої кредиторської заборгованості «спрощенцями – юридичними особами» інтерес становлять норми п. 292.3 ПКУ, відповідно до яких в суму доходу за звітний період включається сума кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності, і вартість безкоштовно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

На наш погляд, кредиторська заборгованість може мати різну природу: вона може бути результатом раніше отриманого авансу (так звана «безтоварна» заборгованість) і результатом отриманих, але не сплачених матеріальних цінностей, робіт або послуг (так звана «товарна» заборгованість). І пояснень таким тонкощам в ПКУ немає.

Різна природа виникнення кредиторської заборгованості має неоднакові податкові наслідки для платників податків. Це означає, що ще на етапі первинного відображення в обліку платника єдиного податку кредиторської заборгованості мали місце різні податкові наслідки:

- кредиторська заборгованість, пов'язана з отриманням авансів, потрапляла під оподаткування єдиним податком за першою операцією – надходження грошових коштів;

- інша кредиторська заборгованість на етапі її первинного відображення в бухгалтерському обліку не впливала на податковий облік.

Таким чином, сукупність норм пп. 2 п. 292.1 ПКУ і п. 292.3 ПКУ дозволяє стверджувати таке: як для платника податків на загальній системі оподаткування, так і для спрощенця прийнятна й доцільна класифікація всіх кредиторських заборгованостей, що

підлягають списанню на такі категорії: «безтоварні» кредиторські заборгованості і «товарні» кредиторські заборгованості.

Усі операції визнання «безтоварних» кредиторських заборгованостей для платників єдиного податку («єдинників») відповідно до пп. 2 п. 292.1 ПКУ є об'єктом для обкладення єдиним податком: отримані грошові кошти. Отже, один раз такі суми вже були об'єктами оподаткування. А це означає, що повторно на етапі списання цих заборгованостей включати їх до об'єкту для нарахування єдиного податку не потрібно.

Операціями, результатом яких може бути визнання в обліку «товарних» кредиторських заборгованостей, можуть бути, наприклад, такі операції: надходження від постачальників необоротних активів, запасів (товарів, матеріалів тощо); виконання робіт або надання послуг від підрядників. Будь-які з перерахованих операцій на етапі їх відображення в бухгалтерському обліку не є об'єктом для нарахування «єдиного податку» (про свідомо безкоштовно отриманих не йдеться). А це означає, що коли після закінчення терміну позовної давності настане момент списання цих заборгованостей, єдинник повинен їх включити в об'єкт оподаткування.

У 2013 році запроваджено низку інновацій, які дозволили зробити спрощену систему більш зручною для підприємців:

- введено дві додаткові групи платників єдиного податку з обсягом доходів до 20 млн грн та без обмеження в кількості найманих працівників, зменшення для них ставок податків;

- передбачена можливість подання заяви про перехід на спрощену систему оподаткування в електронному вигляді;

- розширення звітного періоду з календарного місяця до року для найбільш популярної серед підприємців другої групи, на якій працюють 62,2% від загальної кількості «спрощенців»,

- можливість платників податків за власним рішенням змінювати групу або ставку податку протягом року.

Спрощена система оподаткування виправдала себе і з точки зору зростання підприємницької ініціативи, і з точки зору надходжень до бюджету України:

- на спрощеній системі працюють 32,9 тисяч суб'єктів господарювання;

- тільки за останній рік новими платниками єдиного податку стали майже 1700 підприємців;

– найбільш інтенсивно (на 14,4%) протягом року збільшувалася кількість підприємців третьої групи, на якій працюють майже 5,6 тисяч платників;

– фізичні особи-підприємці, що працюють на єдиному податку збільшили сплату податків у 2013 році на чверть, до 94 млн грн, юридичні особи – на 32%, або обсяг підвищився до 28,6 млн грн.

Єдинники, які використовують касові апарати, 100%-во підключені до системи зберігання та збору даних РРО Міністерства доходів і зборів і подають звітність у режимі онлайн.

Протягом 2013 року діяв мораторій на перевірки малого та середнього бізнесу, мораторій подовжено і на 2014 рік.

Отже, до перспектив, що очікують приватних підприємців, які працюють на спрощеній системі, у 2014 році належать такі:

– можливість ведення в електронному вигляді книг обліку доходів і витрат та автоматичного заповнення податкової звітності для подальшої передачі її в режимі онлайн до контролюючих органів Міндоходів;

– підприємцям для реєстрації платником єдиного податку не потрібно буде звертатися до податкових органів, замість свідоцтва платника єдиного податку достатньо буде лише витягу з відповідного реєстру, який буде розміщено на сайті Міндоходів;

– підприємці – «спрощенці – юридичні особи» першими зможуть оцінити переваги іншої новації – сервісу електронних перевірок. Ця процедура дозволить проводити аудит бухгалтерської звітності дистанційно, не відволікаючи підприємця від його основної діяльності;

– спрощення річного звіту для фізичних осіб-підприємців, у тому числі тих, які обрали спрощену систему оподаткування, які не перебувають у трудових відносинах із фізичними особами.

Висновки. Таким чином, сучасна спрощена система оподаткування, обліку та звітності в Україні має недоліки та сумнівні аспекти. Усунення подібних недоліків та більш ґрунтовне викладення законодавчих норм у законах та підзаконних актах сприятиме наближенню вітчизняного податкового законодавства до норм податкового законодавства розвинутих країн, а також подальшому вдосконаленню спрощеної системи оподаткування, що сприятиме розвитку малого і середнього бізнесу в Україні.

Список джерел інформації / References

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

Tax Code of Ukraine of 02.12.2010 № 2755-VI. [Podatcovyi codex Ukrainy] - [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zakon.rada.gov.ua>

2. Закон України «Про заборону грального бізнесу в Україні» від 15.05.2009 № 1334-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

Law of Ukraine "On prohibition of gambling business in Ukraine" [Zakon Ukrainy «Pro zaboronu gral'nogo biznesu v Ukraini»] dated 15.05.2009 № 1334-VI. - [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zakon.rada.gov.ua>

3. Чи включається до доходу ФОП – платника ЄП сума повернутої йому фінансової допомоги, що раніше надавалася таким платником? – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zir.minrd.gov.ua>

Is it included in the income of individual entrepreneurs - single tax return the amount of financial assistance previously provided such a taxpayer? [Chy vkluchayetsya do doходу FOP – platnyka YeP suma povernutoyi jomu finansovoyi dopomogy, shho ranishe nadavalasya takym platnykom?] - [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zir.minrd.gov.ua>

4. Лист Державної податкової служби України «Щодо поворотної фінансової допомоги» від 11.02.2013 № 1990/6/17-1216. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>

Letter of the State Tax Service of Ukraine "On repayable financial assistance" [Lyst Derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby Ukrainy «Shhodo povorotnoyi finansovoyi dopomogy»] from 11.02.2013 № 1990/6/17-1216. - [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zakon.nau.ua>

5. В який термін та за якою формою ФОП платники ЄП подають до органу доходів і зборів заяву щодо періоду щорічної відпустки або терміну втрати працездатності? – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zir.minrd.gov.ua>

At what time and at what form of physical persons - businessmen single tax payers shall submit to the Authority a statement of income and fees on annual leave period or period of disability? [V yakij termin ta za yakoyu formoyu FOP platnyky YeP podayut` do organu dohodiv i zboriv zayavu shhodo periodu shhorichnoyi vidпустky або terminu vtraty pracezdatnosti?] - [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zir.minrd.gov.ua>

6. Лист Пенсійного фонду України «Щодо сплати ЄСВ підприємцями–єдинниками» від 02.04.2012 № 7618/03-30. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>

Letter to the Pension Fund of Ukraine "On Single Contribution employers pay a single tax-payers" [Lyst Pensijnogo fondu Ukrainy «Shhodo splaty YeSV pidpryemcyamy –yedynnykamy»] from 02.04.2012 № 7618/03-30. - [Electronic resource]. - Mode of access: <http://zakon.nau.ua>

Котенко Людмила Миколаївна, канд. екон. наук, доц., кафедра бухгалтерського обліку та аудиту, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. Тел.: 0677595726; e-mail: Kotenko.ln@gmail.com.

Котенко Людмила Николаевна, канд. экон. наук, доц., кафедра бухгалтерского учета и аудита, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. Тел.: 0677595726; e-mail: Kotenko.ln@gmail.com.

Kotenko Liudmyla, Candidate of sciences (Economics), Associate professor, Department of accounting and audit, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: str. Klochkivska, 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. Tel.: 0677595726; e-mail: Kotenko.ln@gmail.com.

Фадеева Ганна Миколаївна, канд. екон. наук, доц., кафедра менеджменту, Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут». Адреса: вул. Фрунзе, 21, м. Харків, Україна, 61002. Тел.: 0959350779; e-mail: a_fadeyeva@pochta.ru.

Фадеева Анна Николаевна, канд. экон. наук, доц., кафедра менеджмента, Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт». Адрес: ул. Фрунзе, 21, г. Харьков, Украина, 61002. Тел.: 0959350779; e-mail: a_fadeyeva@pochta.ru.

Fadeyeva Ganna, PhD. Candidate of sciences (Economics), Associate Professor, Department of Management. Address: str. Frunze, 21, Kharkiv, Ukraine, 61002. Tel.: 0959350779; e-mail: a_fadeyeva@pochta.ru.

*Рекомендовано до публікації д-ром екон. наук, проф. А.В. Гриньковим, канд. екон. наук Т.А. Наумовою.
Отримано 15.03.2014. ХДУХТ, Харків.*