

РЕФОРМА СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

*Л. Синявська, к. е. н., А. Вознюк, асистент
Львівський національний аграрний університет*

Постановка проблеми. Економічний спад, політична ситуація в Україні та рух до бюджетної децентралізації є причинами мінливості вітчизняного законодавства, передусім щодо реформування податкової системи. Основні зусилля спрямовані на оздоровлення економіки через наповнення бюджету. Значна увага приділяється реформуванню або скасуванню спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Водночас сектор малого бізнесу є дуже чутливим до різних нововведень, а криза, що охопила останніми роками економіку України, ще більше підживляє економічну стійкість малих підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання діяльності малих підприємств, зокрема в частині співпраці з фіскальними органами, досліджували Т. Гоголь, Н. Ніпорко [1], В. Кміть, М. Судомир [3], М. Ляшко [7], О. Фурсін, О. Чепець [8]. Водночас окремі питання щодо доцільності застосування спрощеної системи оподаткування для аграрних підприємств, розміру ставок, визначення бази оподаткування потребують глибшого вивчення.

Постановка завдання. Ми ставили завдання дослідити всі етапи становлення й трансформування спрощеної системи оподаткування, оцінити її значення в наповненні бюджету, окреслити напрями можливого реформування.

Виклад основного матеріалу. Запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні пов'язане з необхідністю подолання кризових тенденцій в економіці та стимулюванням виходу з «тіні» суб'єктів малого бізнесу (табл. 1). Її поява – компроміс між державою та суб'єктами господарювання, в основу якого лягло одержання відносно невеликих сум податку в обмін на легальну прозору діяльність найбільшого сектору економіки (понад 92 % підприємств України малі).

Ставки єдиного податку для підприємців з річною виручкою до 1,5 млн грн не змінювалися 17 років, починаючи з 1998 року. Але не можна порівнювати 100 грн та 200 грн єдиного податку у 1998 та у 2015 році. Спрощена система працювала 10 років без змін, фізичні особи мали граничний обсяг доходів на рік до 500 тис. грн, юридичні – до 1 млн грн, і всіх це влаштувало.

З 2011 р. обсяг збільшувався і ставки єдиного податку зростали, максимальні ставки були у 2012 р.: 7 % з ПДВ або 10 % без ПДВ для підприємців з річним оборотом до 20 млн грн [2]. Стало вигідно використовувати спрощену систему, кількість підприємців почала збільшуватися, трудові відносини підміняються господарськими. У результаті рівень надходження ЄСВ суттєво знизився, а надходження від єдиного податку так і не збільшуються.

Таблиця 1

Історія системи спрощеного оподаткування*

Рік	Платники	Ставки
1998	<p>Прийнято Указ Президента України від 03.07.1998 р. №727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», яким передбачено запровадження з 1 січня 1999 р. спрощеної системи оподаткування (далі – ССО).</p> <p>Платники: Фізичні особи (ФО) та юридичні особи (ЮО). Кількість найманих працівників: до 10 осіб. Обсяг виручки: до 250 тис. грн на рік</p>	<p>Ставки: для ФО – від 20 грн до 200 грн на місяць (встановлюється місцевими радами).</p> <p>Для ЮО – 6% від річної виручки (без ПДВ) касовим методом</p>
1999	<p>Збільшено обсяг доходу: ФО – до 500 тис. грн; ЮО – до 1 млн грн на рік.</p> <p>Збільшено кількість найманих працівників: ЮО – до 50 осіб.</p>	<p>Встановлені диференційовані ставки для ЮО: 6% (з ПДВ) від річної виручки касовим методом; 10% (без ПДВ) від річної виручки касовим методом</p>
2011	<p>Запроваджено окремі групи платників: з 1 січня 2012 р. запроваджено 4 групи платників:</p> <p>I група – ФОП, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють лише торгівлю на ринках та/або надають побутові послуги населенню і обсяг доходу яких не перевищує 150 тис. грн;</p> <p>II група – ФОП, які надають послуги платникам єдиного податку та/або населенню, проводять виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, наймані працівники – до 10 осіб; обсяг доходу – до 1 млн грн.</p> <p>III група – ФОП, які мають до 20 працівників і обсяг доходу до 3 млн грн;</p> <p>IV група – ЮО, які мають до 50 працівників і обсяг доходу до 5 млн грн</p>	<p>Встановлено ставки для окремих груп: I група – від 1 до 10 % МЗП (10,73 – 107,3 грн) за рішенням місцевих рад; II група – від 2 до 20 % МЗП (21,46–214,6 грн) за рішенням місцевих рад; III і IV група – 3% (з ПДВ) від виручки; 5% (без ПДВ) від виручки</p>
2012	<p>Запроваджено додаткові групи (V та VI групи) платників: V група – ФО, у яких кількість найманих працівників – до 20 осіб, обсяг доходу – до 20 млн грн; VI група – ЮО, у яких кількість найманих працівників – до 50 осіб, обсяг доходу – до 20 млн грн;</p>	<p>Встановлено ставки для нових груп: 7% (з ПДВ) від річної виручки; 10% (без ПДВ) від річної виручки [6].</p>
2014	<p>Зменшено кількість груп платників (зі 6 до 4): Групи III–IV об'єднано в III групу; платників ФСП переведено на VI групу ЄП; Підвищено максимальний розмір доходу: для I групи: зі 150 тис. грн до 300 тис. грн; для II групи: з 1 млн грн до 1,5 млн грн; для III групи: з 3 (5) млн грн до 20 млн грн</p>	<p>Зменшено відсоткові ставки для III групи: з 3 (5) % до 2 % – у разі сплати ПДВ; з 5 (7)% до 4 % – без сплати ПДВ [6].</p>

*Власна розробка авторів.

У 2014 р. кількість ФОП – платників єдиного податку з обсягом доходу понад 1 млн грн склала 15673 осіб, або 0,02 % від загальної кількості платників єдиного

податку (ФОП) 937139 (табл. 2). Бачимо, що основну питому вагу складають малі підприємства з річним доходом до 300 тис. гривень.

Таблиця 2

Зведена інформація щодо кількості фізичних осіб – платників єдиного податку (I–III та V групи) та річних обсягів їх обороту за 2014 рік

Обсяг доходу	Кількість платників	Питома вага, %	Річний дохід, млн грн	Середній річний обсяг доходу на 1 платника, грн
За всіма групами				
до 300 тис. грн	672,761	71,79%	63,086	93,772
від 300 до 1 млн грн	248,302	26,50%	152,195	612,941
від 1 до 3 млн грн	15,673	1,67%	28,150	1,796,059
від 3 до 20 млн грн	403	0,04%	2,748	6,819,242
	937,139	100,00%	246,179	
I група				
до 300 тис. грн	170,240	100,00%	9,298	54,620
II група				
до 300 тис. грн	333,639	63,27%	37,587	112,657
від 300 до 1 мл. грн	193,650	36,73%	123,912	639,877
	527,289	100,00%	123,912	
III група				
до 300 тис. грн	168,506	70,69%	16,166	95,937
від 300 до 1 млн грн	54,467	22,85%	28,169	517,176
від 1 до 3 млн грн	15,417	6,467%	27,678	1,795,272
	238,390	100,00%	72,013	
V група				
до 300 тис. грн	376	30,82%	35	93,749
від 300 до 1 млн грн	185	15,16%	113	612,705
від 1 до 3 млн грн	256	20,98%	472	1,843,513
від 3 до 20 млн грн	403	33,03	2,748	6,819,242
	1,220	100,00%	3,369	

*Побудовано авторами[4].

Якщо оцінювати обсяг сплачених податків найменшими підприємствами, то він складає 65,5 % від усіх надходжень (табл. 3). Водночас підприємства з оборотом до 20 млн грн на рік приносять лише 5,1 % від усіх надходжень. Це свідчить про фіскальну ефективність малих дрібних виробників.

Проте фіксовані ставки ЄП для I та II груп (з обсягом доходу до 300 тис. грн та 1,5 млн грн) створюють нерівні умови оподаткування порівняно з особами, які сплачують ПДФО за загальними правилами. Наприклад, ефективна ставка податку

для платників ПДФО є майже в 13 разів вища за ефективну ставку єдиного податку платників II групи (табл. 4).

Таблиця 3

Розподіл кількості платників та сплаченого ними єдиного податку (ЄП) *

Обсяг виручки	Кількість платників ЄП, тис. осіб	Питома вага у загальній кількості платників ЄП, %	Надходж. єдиного податку, млн грн	Питома вага у загальних надходж. ЄП, %
до 1 млн грн	1,275,6	98,03	4,5248	65,5
від 1 до 5 млн грн	24,9	1,91	2,0267	29,4
від 5 до 20 млн грн	0,7	0,05	352,8	5,1
РАЗОМ за всіма платниками	1,3012	100	6,9044	100,0

*Побудовано авторами[3].

Таблиця 4

Порівняння ефективної ставки для платників єдиного податку та платників ПДФО*

Вид податку	Обсяг доходу (обороту), млн грн	Надходження, млн грн	Ефективна ставка, %
ПДФО	452,7911303	60,4783443	13,36
Єдиний податок:			
1 група	9,0525	260,0	2,87
2 група	152,0267	1,5299	1,01
3 група	73,4365	3,1789	4,33

*Побудовано за даними[4].

У 2016 році спрощена система оподаткування зазнала реформування (див. рис.).

Оцінимо всі переваги та недоліки нової системи оподаткування. До переваг реформи можемо віднести:

1. Зменшення зловживань системою спрощеного оподаткування. Серед таких зловживань – реєстрація фіктивних ФОП для зменшення зобов'язань зі сплати податку на прибуток та ПДВ, оформлення працівників як ФОП для скорочення зобов'язань зі сплати ПДФО та ЄСВ, приховування виручки, використання платників єдиного податку як конвертаційних центрів, виплата зарплат «у конвертах» співробітникам, які працюють на платників єдиного податку. Є непоодинокі випадки, коли ССО використовують для податкової оптимізації чи ухиляння від сплати податків середніми та великими підприємствами.

2. Зменшення спотворень конкуренції, пов'язаних з оподаткуванням. Паралельне існування податкових режимів, що передбачають значну різницю у рівні оподаткування, стимулює підприємства приділяти увагу оптимізації та ухилянню від

сплати податків. Саме такі дії, а не зниження вартості й підвищення якості товарів та послуг, часто стають способом здобуття конкурентних переваг. Податкові пільги, що надаються за критерієм розміру, дають змогу неефективним підприємствам залишатися на ринку, в результаті чого середній рівень продуктивності знижується, в тому числі у малому бізнесі. Вирівнювання податкового навантаження повинно посилити конкуренцію, витіснити з ринку неефективні підприємства та прискорити зростання кількості ефективних підприємств. Як наслідок, середній рівень продуктивності у малому бізнесі мусить підвищитися, що означатиме збільшення його конкурентоспроможності.

<p>А. Вимоги до платників податку</p> <p>Група А – ФОП, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють лише торгівлю на ринках та/або надають побутові послуги населенню і обсяг доходу яких не перевищує 300 тис. гривень. Обов'язкове застосування РРО через 3 роки.</p> <p>Група В – ФОП, які мають до 10 найманих працівників та обсяг доходу до 2 млн гривень. Обов'язкове застосування РРО з 01.01.2016. Обмеження за видами діяльності: підакцизна продукція, фінансові послуги, гральний бізнес. Право на застосування ССО для юридичних осіб скасовується.</p> <p>Група С – с.-г. товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий рік дорівнює або перевищує 75 % і обсяг доходу не перевищує 2 млн гривень.</p>
<p>В. Ставки податку</p> <p>Група А – до 20% МЗП (до 275,6 грн; встановлюють місцеві ради) +ЄСВ 20% МЗП (275,6 грн);</p> <p>Група В – ПДФО – 20% доходу, ЄСВ – 20% бази нарахування, як і для зарплати, визначено за:</p> <p>прямим методом (Доходи – Витрати). Витрати повинні бути документально підтверджені;</p> <p>непрямим методом із застосуванням коефіцієнта 0,4 для обрахування Витрат (Доходи – Доходи 0,4).</p> <p>Перехідний період: застосування коефіцієнта до Доходу:</p> <p>2016 – 0,8;</p> <p>2017 – 0,6;</p> <p>2018 – 0,4.</p> <p>Група С: 0,09–1,35% нормативно-грошової оцінки 1 га землі (залежно від виду земель). Обмеження річного обороту – 2 млн гривень.</p>
<p>Кількість платників податку: 958,4 тис., в т.ч.:</p> <p>I група – 163,2 тис.;</p> <p>II група – 760,1 тис.;</p> <p>III група (ФСП) – 35,1 тис. (зменшення на 6,5 тис. за рахунок переходу платників єдиного податку на загальну систему)</p>

Рис. Спрощена система оподаткування у 2016 році.*

*Побудовано авторами.

3. Усунення бар'єрів для зростання малих підприємств. Дослідження свідчать, що надання пільг за критеріями розміру створює перешкоду для зростання підприємств понад розмір, який дає право на отримання пільг. Відповідно до реформи, усунення бар'єра відбудеться двома шляхами: податкове навантаження зменшиться для підприємств, що використовують загальну систему оподаткування, а зросте для частини інших користувачів ССО.

4. Часткове усунення дискримінації найдрібніших підприємців, у тому числі тих, хто тільки починає діяльність. Чинна ССО регресивна і не вигідна для сотень тисяч дрібних ФОП, проте цей факт часто ігнорують в аналізі ССО. Фіксований розмір єдиного податку у першій та другій групах й мінімального ЄСВ призводить до того, що ефективна ставка для найдрібніших підприємців є високою – 10–20 % від виручки і більше.

У 2014 р. 28 % ФОП, які використовували ССО, задекларували дохід до 50 тис. грн на рік. У першій групі їх було 56 %, у другій – 19 %, у третій – 29 %. У результаті реформи податкове навантаження на дрібних підприємців частково знизиться. Для найдрібніших ФОП другої й третьої груп – з 2016 р., для ФОП першої групи – після скасування ЄСВ. Це дасть змогу усунути бар'єр для виходу на ринок і сприятиме легалізації існуючого бізнесу.

5. Можливість зменшення податкового навантаження у періоди збитків. Якщо підприємець веде облік витрат і ці витрати перевищують виручку, він не платитиме ПДФО та, ймовірно, ЄСВ.

6. Збільшення прозорості ведення бізнесу. Запровадження касових апаратів та стимулювання обліку витрат зроблять прозорішою діяльність ФОП, що застосовують ССО. Це спростить отримання суб'єктами мікробізнесу – користувачами ССО зовнішнього фінансування, в тому числі за рахунок зменшення ризиків для банку у разі надання позик.

Серед недоліків реформи спрощеної системи оподаткування виокремимо такі:

1. Частина платників єдиного податку буде вимушена піти з ринку або перейти в «тінь», оскільки вони не зможуть здійснювати прибуткову діяльність у результаті зростання витрат на сплату податків та посилення конкуренції. Це стосується не всіх платників єдиного податку. Для частини користувачів ССО збільшення витрат на податки призведе лише до зниження прибутковості, а інша частина зможе компенсувати їх за допомогою підвищення цін на товари та послуги чи зниження неподаткових витрат.

2. Спосіб вирівнювання податкового навантаження може бути неоптимальним: у деяких випадках навантаження буде надмірним. Рівень оподаткування підприємств, які використовують загальну систему оподаткування – ПДВ та податок на прибуток, зазвичай становить 5–15 % від їх виручки. Тому підняття рівня оподаткування для ФОП у 2017 р. до 12–16 % виручки може бути надмірним для тих із-поміж них, структура витрат яких є подібною до витрат підприємств і які продають товари чи послуги платникам ПДВ. Однак ця проблема може частково вирішитися з 2018 р., на який заплановано скасування ЄСВ. З 2018 р. ССО знову

стане частково пільговою для ФОП, клієнти яких не є платниками ПДВ, хоча розмір економії на податках буде істотно меншим за поточний [8].

3. Витрати бізнесу та держави на придбання й обслуговування касових апаратів, а також витрати бізнесу на облік можуть знизити позитивний ефект від зменшення податків для підприємців із найнижчим доходом.

Оцінимо, які ризики містить у собі реформування чинної системи оподаткування малого і середнього бізнесу.

1. Можливе збільшення тиску на малий бізнес. Загальна система оподаткування у теперішньому стані має численні недоліки, основним з яких є несприятлива для розвитку бізнесу практика адміністрування податків. Тому однією з переваг ССО зараз є захист малого бізнесу від зловживань працівників фіскальних органів. Такий захист зменшує ризики ведення бізнесу й створює стабільніші умови розвитку користувачів ССО. Йдеться, зокрема, про розширення можливостей необгрунтованого втручання фіскальних органів у діяльність ФОП, які вестимуть облік витрат, а також про зловживання в процесі контролю за використанням касових апаратів.

2. Можливі надмірні витрати бізнесу на облік видатків. Якщо вимоги до обліку будуть жорсткими, це може спричинити необгрунтовані витрати бізнесу й створити перешкоду для його розвитку.

3. Можливий спротив частини підприємців проти підвищення рівня оподаткування та проти запровадження жорсткішого обліку, що може стати фактором політичної нестабільності та ускладнити проведення податкової реформи [5].

Висновки. З одного боку, реформа покликана усунути спотворення конкуренції, бар'єри для виходу на ринок і для зростання підприємств, що використовують ССО, а також полегшити їх доступ до зовнішнього фінансування.

З іншого боку, посилення конкуренції може спричинити вихід з ринку або перехід у «тінь» частини платників єдиного податку і збільшити витрати підприємств на облік.

Безумовно, позитивним результатом реформи стане зниження рівня оподаткування найдрібніших підприємців – з оборотом до 50–60 тис. грн на рік у другій і третій групах платників єдиного податку, що має соціальне значення. Однак загальна оцінка впливу реформи на ринок праці та інших соціальних ефектів є складним завданням, бо припинення діяльності одних підприємств може бути компенсоване за рахунок прискорення зростання інших, ефективніших.

Оцінюючи потенційні наслідки реформи, слід враховувати, що користувачі ССО становлять лише частину малого бізнесу. У 2014 р. загальну систему оподаткування застосовували 66,6 % малих підприємств та 31,2 % фізичних осіб-підприємців. У 2013 р. частка платників єдиного податку у загальній виручці малого бізнесу становила 30,7 %.

Основним ризиком у реалізації реформи є можливе збільшення адміністративного тиску на суб'єкти підприємництва, що використовують спрощене оподаткування. Якщо адміністрування податків не реформувати, наслідки реформи для малого бізнесу можуть бути негативними.

Також варто передбачити закупівлю касових апаратів для найдрібнішого бізнесу за кошти держави і продовжити мораторій на здійснення перевірок малого бізнесу.

Крім того, Міністерству фінансів та іншим урядовим установам слід приділити більше уваги оцінці фіскальних та економічних наслідків реформи для малого бізнесу та активніше інформувати громадськість про результати такої оцінки.

Бібліографічний список

1. Гоголь Т. А. Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (неплатників ПДВ) без застосування подвійного запису / Т. А. Гоголь, Н. І. Ніпорко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 11. – С. 3–17.
2. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 № 436–IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
3. Кміть В. М. Переваги та недоліки функціонування спрощеної системи оподаткування в Україні / В. М. Кміть, М. Б. Судомир // Інноваційна економіка. – 2013 – № 1. – С. 57–62.
4. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/>.
5. Податкова реформа 2016 – фіскальна лібералізація [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://finbalance.com.ua/news/Podatкова-reforma-yaki-novatsi-zaproponu-nardepam-u-vivtorok-fiskalniy-komitet-VR>.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon3.rada.gov.ua.
7. Фурсін О. О. Провідні шляхи реформування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні / О.О. Фурсін, М.В. Ляшко // Держава та регіони. – 2014. – № 3. – С. 37–41.
8. Чепець О. Г. Напрями реформування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності [Електронний ресурс] / О. Г. Чепець // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3461>.

Синявська Л., Вознюк А. Реформа спрощеної системи оподаткування

Окреслено проблеми та перспективи діяльності підприємств, які використовують спрощену систему оподаткування. Вказано переваги та недоліки нової податкової реформи. Зокрема досліджено інтереси найбільш чутливих до нововведень суб'єктів господарювання, а саме фізичних осіб-підприємців I та II груп. Запропоновано шляхи вдосконалення механізму оподаткування для досягнення оптимальної взаємодії фіскальних органів та підприємців.

Ключові слова: спрощена система оподаткування, реформа, ставки податку, бюджет, сільськогосподарські підприємства, податкова пільга.

Sinyavska L., Voznjuk A. The reform of the simplified tax system

In the article the problems and prospects of businesses that use simplified taxation system. Posted advantages and disadvantages of the new tax reform. Specifically studied most sensitive to the interests of innovation entities such as individual businessmen I and II groups. Ways of improving the mechanism of taxation for optimal interaction between fiscal authorities and entrepreneurs.

Key words: simplified tax system, reform, tax rates, budget, farms, tax benefit.