

УДК 336.226.1

Безкровний О.В., к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів і кредиту
Полтавська державна аграрна академія

**ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО ТА СЕРЕДНЬОГО БІЗНЕСУ – ВІД
ІСТОРИЇ ВИНИКНЕННЯ ДО СУЧАСНИХ ПЕРСПЕКТИВ РОЗВИТКУ**

**TAXATION OF SMALL AND MEDIUM BUSINESS – FROM HISTORY OF
DEATH TO THE MODERN PERSPECTIVES OF DEVELOPMENT**

Анотація. В статті розглянуто сутність спрощеної системи оподаткування та особливості її розвитку в Україні. Акцентовано увагу на ретроспективі зміни методики справляння єдиного податку, що є виразником даної системи. Виділено переваги та недоліки сучасної практики оподаткування малого та середнього бізнесу, а також конкретизовано напрямки її реформування з врахуванням позитивного зарубіжного досвіду в даній сфері.

Аннотация. В статье рассмотрены сущность упрощенной системы налогообложения и особенности ее развития в Украине. Акцентируется внимание на ретроспективе изменения методики взимания единого налога, является выразителем данной системы. Выделены преимущества и недостатки современной практики налогообложения малого и среднего бизнеса, а также конкретизированы направления ее реформирования с учетом положительного зарубежного опыта в данной сфере.

Abstract. The article considers the essence of the simplified taxation system and the peculiarities of its development in Ukraine. Attention is drawn to the retrospective change in the method of collecting a single tax, which is the spokesperson for this system. The advantages and disadvantages of modern taxation practices for small and medium-sized businesses are highlighted, and the directions of its reforming are specified with consideration of positive foreign experience in this field.

Ключові слова: податок, малий та середній бізнес, спрощена система оподаткування, єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок, групи платників єдиного податку, переваги та недоліки єдиного податку.

Ключевые слова: налог, малый и средний бизнес, упрощенная система налогообложения, единый налог, фиксированный сельскохозяйственный налог, группы плательщиков единого налога, преимущества и недостатки единого налога.

Key words: tax, small and medium business, simplified taxation system, single tax, fixed agricultural tax, groups of single tax payers, advantages and disadvantages of a single tax.

Вступ. Європейський напрям розвитку, який обрала Україна призводить до значної кількості реформ, які спрямовані на покращення незадовільного становища держави, зокрема і в сфері ведення бізнесу. Малі підприємства виступають ключовими суб'єктами на ринку в багатьох напрямках, тому потребують захисту держави, а постійні зміни та очікування погіршення умов ведення бізнесу розхитують і без того нестійке становище.

Упродовж декількох століть перед суспільством і державою стоїть питання створення справедливої системи оподаткування, яка б давала змогу покривати витрати на виконання функцій держави та задоволення суспільних потреб, сприяла розвитку економіки загалом і одночасно не була б занадто жорсткою. У різні часи цю проблему намагалися вирішити шляхом зменшення кількості податків, спрощення їх адміністрування, більш чіткого визначення об'єкта оподаткування, шляхом упродовження єдиного податку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Економічну сутність спрощеної системи оподаткування, історичні витоки її розвитку, принципи та механізми її роботи, практичне застосування у вітчизняній практиці досліджували у своїх працях такі вітчизняні вчені, як Ю.І. Аністратенко, В.А. Ільяшенко, А.І. Крисоватий, В.О. Орлова, В. І. Семчик та інші. Однак постійні зміни ринкових умов діяльності економіки зумовлюють нові пошуки щодо

вдосконалення складових спрощеної системи оподаткування малого та середнього бізнесу в контексті євроінтеграційних прагнень України.

Мета статті – формування основних засад оподаткування малого та середнього бізнесу, які відповідали б загальноприйнятим принципам європейських країн, сприяли спрощенню адміністрування податків і покращанню умов ведення бізнесу й розвитку приватної ініціативи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податкове регулювання є одним із найістотніших факторів впливу держави на діяльність малих підприємств, адже внаслідок незначного фінансового ресурсу та нестабільності економічної ситуації саме вони мають найскладніші умови ведення бізнесу.

Спрощена система оподаткування – це особливий механізм справляння податків і зборів, що полягає в заміні сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [4].

Фінансова наука на початку свого становлення як одне з основних порушувала питання про соціальну справедливість в оподаткуванні. У результаті суспільної дискусії виникла теорія єдиного податку, в основі якої лежить думка, що податки, зрештою, сплачуються з одного джерела – доходів. Ідея єдиного податку вперше з'явилася тоді, коли з метою розподілу податкового тягаря стали залучати привілейовані класи суспільства, була створена теорія єдиного акцизу. Цю теорію сформулював ще англійський статистик і економіст У. Петті в «Трактаті про податки і збори» (1662 р.). За допомогою її реалізації він збирався принести справедливість в оподаткування, забезпечивши залучення в цей процес привілейованих класів, звільнених від прямого оподаткування [6].

У процесі історичного розвитку проблема створення ефективної системи спрощеного оподаткування не була вирішена. Дискусії щодо доцільності й ефективності єдиного податку тривають і сьогодні.

Після набуття Україною незалежності законодавча діяльність у сфері підприємництва в цілому та малого підприємництва зокрема будувалась на тих же засадах, що були визначені в СРСР. Але паралельно розвивалося вітчизняне

законодавство, розроблене вже в незалежній Україні та адаптоване під її економічні та політичні реалії.

Введення в дію з 1 січня 1999 р. положень Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» стимулювало створення, підвищення рентабельності і ефективності діяльності малих суб'єктів господарювання [8].

Згідно з даним нормативним документом, право сплати єдиного податку мали підприємці-фізичні особи з чисельністю працюючих до 10 осіб та річним доходом до 500 тис. грн. Для юридичних осіб було встановлено наступні обмеження: до 50 осіб та до 1 млн грн. Одночасно було також встановлено певний перелік видів діяльності, для яких було заборонено реєструватись платником єдиного податку.

За період з моменту введення і до сьогодні методика справляння єдиного податку зазнавала частих змін, які стосувалися, як критеріїв відповідності платника, так і ставок податку та варіантів їх використання.

Крім єдиного податку за період 1999 – 2017 рр. вводились в дію та функціонували й інші альтернативні варіанти спрощеного оподаткування – спеціальний торговий патент, фіксований податок (патент) та фіксований сільськогосподарський податок. У загальному кожен з вище перелічених видів спрощеного оподаткування малого підприємництва мав свої особливості, спрямовані на певну категорію суб'єктів оподаткування. Однак у всіх системах було реалізовано ідею заміни багато чисельних податків, зборів та обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів, а також бюджетних фондів одним – єдиним податком (табл. 1).

З 2012 р. справляння єдиного податку регулюється відповідною главою Податковим кодексом. Нове законодавство було значно деталізовано, розширена й посилена відповідальність за порушення порядку сплати єдиного податку. Спрощене оподаткування стало більш передбачуваним і зрозумілим. Було закріплено зобов'язання сплати збору до Пенсійного фонду – Єдиного соціального внеску.

**Перелік податкових платежів для учасників спрощеної системи оподаткування (платників єдиного податку),
1999 – 2017 рр.**

Період функціонування Єдиного податку	Статус платника	Нормативний документ, що встановлює перелік податків для платника Єдиного податку	Податки, які не сплачуються платником Єдиного податку
1999 – 2011 рр.	Фізична особа Юридична особа	Указ № 727/98 ¹ Закон України № 2505-IV ²	1) податок на додану вартість (крім випадку сплати єдиного податку одночасно зі сплатою ПДВ); 2) податок на прибуток; 3) податок на доходи фізичних осіб (окрім найманих працівників); 4) плата за землю; 5) збір за спеціальне використання природних ресурсів; 6) збір до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи (до 2009 р.); 7) збір до Державного інноваційного фонду (до 2009 р.); 8) збір на обов'язкове соціальне страхування; 9) збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; 10) комунальний податок; 11) податок на промисел; 12) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування; 13) збір за видачу дозволів на розміщення об'єктів торгівлі; 14) збір до Фонду України соціального захисту інвалідів (до 2009 р.); 15) внесок до Державного фонду сприяння зайнятості населення; 16) плата за патенти
2012 р.	Фізична особа Юридична особа	Закон України № 4014 ⁵	1) податок на прибуток; 2) податок на доходи фізичних осіб (у частині доходів, що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи); 3) податок на додану вартість (крім випадку сплати єдиного податку одночасно зі сплатою ПДВ); 4) земельний податок (за земельні ділянки, що використовуються в господарській діяльності); 5) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності; 6) збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства.
2013 – 2014 рр.	Фізична особа Юридична особа	Закон України № 4834-VI ⁶	1) податок на прибуток; 2) податок на доходи фізичних осіб (у частині доходів, що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи); 3) податок на додану вартість (крім випадку сплати єдиного податку одночасно зі сплатою ПДВ); 4) земельний податок (за земельні ділянки, що використовуються в господарській діяльності); 5) збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.
2015 -2017 рр.	Фізична особа Юридична особа	Закон України № 71-VIII ⁷ Закон України № 909-VIII ⁸ Закон України № 1791-VIII ⁹	1) податок на прибуток; 2) податок на доходи фізичних осіб (у частині доходів, що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи); 3) податок на додану вартість (крім випадку сплати єдиного податку одночасно зі сплатою ПДВ та платників єдиного податку – сільськогосподарських товаровиробників); 4) податок на майно в частині земельного податку (за земельні ділянки, що використовуються в господарській діяльності); 5) рентна плата за спеціальне використання води (для платників єдиного податку – сільськогосподарських товаровиробників)

Законодавець пішов шляхом спрощення адміністрування податків в Україні, наслідком чого стало введення додаткових груп платників єдиного податку. Суб'єктами спрощеної системи оподаткування після внесення змін можуть стати підприємства та суб'єкти господарської діяльності, чия річна виручка не перевищує 20 млн грн (починаючи з 2016 р. – 5 млн грн) [9-13].

Елементом спрощеної системи оподаткування в Україні є фіксований сільськогосподарський податок. Прообраз цього податку, як зазначає В. І. Семчик виник за радянських часів у 1923 р. на зміну натуральним і грошовим податкам на сільське господарство. Справляння податків з селянських господарств несло за собою великі витрати зі стягування. Це вимагало спрощення порядку оподаткування. 17 березня 1922 р. був введений єдиний натуральний податок замість колишніх окремих натуральних податків, встановлювалась єдина вагова міра нарахування податку, у пудах жита чи пшениці, податок обчислювали залежно від поєднання трьох показників: кількості ріллі, забезпечення худобою та врожайності. З 1 січня 1924 р. податок сплачували в грошовій формі. Це відповідало інтересам бюджету й давало змогу значно знизити витрати на організацію справляння податків [14].

Зі зростанням товарно-грошових відносин, збільшенням кількості колективних господарств необхідно було розглянути питання переходу сільськогосподарського податку з поземельного принципу на прибутковий. Починаючи з 1926 року Податок був побудований за прибутковим принципом. Об'єктом оподаткування став дохід відповідного господарства в грошовій формі. У 1953 р. відбулася докорінна реформа сільськогосподарського податку, у якій оподаткування доходу замінено погектарним обкладенням, при якому податок стали обчислювати за твердими ставками з площі земельної ділянки [2].

Як зазначає Ю. І. Аністратенко, починаючи з 1 січня 1984 р. вніс зміни в сільськогосподарський податок. Сільгосподаток стали обчислювати з кожного господарства за площею виділеної в користування земельної ділянки. При цьому не враховували землі, зайняті будівлями, чагарником, лісом, дорогами загального користування, ярами та балками, а також землі, виділені робітникам

і службовцям підприємств й організацій під колективні та індивідуальні сади й городи [1, с. 183].

Після відновлення незалежності України в 1991 р., як свідчить Т. Михальчук, оподаткування громадян, які займаються сільським господарством, здійснювалось на підставі Декрету КМУ «Про прибутковий податок з громадян» і Закону України «Про плату за землю». Сільськогосподарські підприємства та сільськогосподарські товаровиробники сплачували 17 видів податків та обов'язкових зборів. Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 р. з метою запобігання двозначності ситуації із сільськогосподарськими товаровиробниками з 1 січня 1999 р. було введено фіксований сільськогосподарський податок (ФСП). Передбачалося, що він матиме тимчасовий характер – до 1 січня 2004 р., а потім до 31 грудня 2009 р. Цей податок не змінювався протягом визначеного законом строку і справлявся з одиниці земельної площі. Його сплачували грошми або у вигляді поставок сільськогосподарської продукції [4].

З моменту введення в дію у 2010 р. Податкового кодексу фіксований сільськогосподарський податок продовжив функціонувати за тими ж правилами, окрім відміни можливості його сплати у натуральній формі, доти доки починаючи з 2015 р. він став частиною єдиного податку [7].

Створена спрощена система викликала велику зацікавленість у малих суб'єктів господарювання. На сьогодні, вона, і в цьому ми поділяємо думку значного кола науковців, зокрема В. Орлової [3] та В. Ілляшенко [1], характеризується сукупністю очевидних переваг і, одночасно, рядом суттєвих недоліків (рис. 1).

Не ставлячи під сумнів наведений перелік позитивних та негативних характеристик спрощеної системи оподаткування зауважимо, що головним недоліком сучасної практики функціонування єдиного податку в Україні є бажання суб'єктів господарювання «оптимізувати» своє оподаткування за його допомогою. Тому вирішення даної проблеми потребує звернення до зарубіжного досвіду в даній сфері.

<i>Переваги єдиного податку</i>	<i>Недоліки єдиного податку</i>
легкість реєстрації суб'єкта господарювання – платника податку	можливість зловживання спрощеною системою та ухиляння від оподаткування
простота ведення обліку та звітності та економія на затратах для ведення роботи по нарахування, сплаті податків та відправлянні звітності в контролюючі органи	обмеження обсягів доходу платників єдиного податку
зниження рівня податкового тиску на платників	низька фіскальна ефективність
скорочується кількість звітності, яку платник подає контролюючим органам та спрощується розрахунок податкового зобов'язання платника	обмеження щодо кількості працівників, яких може залучити до своєї діяльності платник податку (для I та II груп)
можливість включення ПДВ до складу єдиного податку або ж самостійної сплати на власний вибір	не врахування витрат платника, а лише доходу (для III групи)
знижує кількість порушень порядку нарахування та подання звітності, порівняно з загальною системою оподаткування	фіксована сплата податку, не залежно від факту отримання доходу;
скасування щорічного оформлення свідоцтва платника єдиного податку	залежність від конкретних місцевих органів влади при призначенні ставок податку (для I та II груп)
встановлення річного звітного періоду для фізичних осіб з незначним обсягом доходу	
надання 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	

Рис. 1. Узагальнений перелік переваг та недоліків спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого та середнього бізнесу у формі єдиного податку

У сучасному світі небагато країн використовують спрощену систему оподаткування. Єдиний податок в основному ввели країни Східної Європи (Болгарія, Чехія, Естонія, Латвія, Литва, Македонія, Румунія, Словаччина), а також декілька острівних малих держав (Ямайка, Гренада, Сейшельські острови).

Існує думка, що концепція спрощеної системи оподаткування користується популярністю саме в цих державах тому, що ці країни відносно бідні та потребують капіталовкладень, вони знижують ставки податків, щоб залучити іноземних інвесторів [3].

На сьогодні, у більшості країн Європейського союзу не використовуються спрощені режими оподаткування суб'єктів малого підприємництва, проте поширені інші форми державної підтримки: спрощена система бухгалтерського обліку та звітності, фінансово-організаційна допомога новоствореним підприємствам, спеціальні режими сплати ПДВ, істотні вирахування з доходу при визначенні бази оподаткування тощо.

Існуюча, на сьогодні в Україні, спрощена система оподаткування характеризується рядом ризиків, до яких слід віднести:

- 1) застосування її у схемах мінімізації податкових зобов'язань суб'єктів господарювання;
- 2) значна тінізація економічної діяльності у сфері малого бізнесу;
- 3) невідповідний фінансовому результату рівень податкових платежів;
- 4) викривлення конкурентного середовища тощо.

Приймаючи до уваги таку ситуацію, і одночасно, розглядаючи європейський розвиток держави, загалом, та податкової системи, зокрема, слід акцентувати увагу на найбільш перспективних, на наш погляд, напрямках реформування механізмів оподаткування малого та середнього бізнесу:

1. Скасування спрощеної системи оподаткування і звітності та запровадження загальної системи оподаткування. До переваг такого підходу належать створення рівних умов для всіх суб'єктів господарської діяльності та цілковите усунення ризиків, пов'язаних із функціонуванням спрощеної системи,

зокрема ухилення від оподаткування. Цей варіант, певно, слід розглядати як кінцеву мету реформування оподаткування малого та середнього бізнесу. Недоліком реалізації такої пропозиції є ризик переходу в тінь значної частини малого та середнього бізнесу через посилення податкового навантаження, ускладнення облікових операцій та адміністрування податкових зобов'язань, а також збільшення адміністративного тиску і розширення контрольно-перевірочних заходів.

2. Запровадження єдиної ставки оподаткування для різних обсягів доходу платника. Така система не відповідає вимогам забезпечення соціальної справедливості, проте забезпечує відносну адміністративну простоту застосування і є нескладною для платників. Фіскальна справедливість частково зберігається, оскільки особа з високим рівнем доходів сплатить більшу суму податкового зобов'язання.

3. Запровадження прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб – суб'єктів господарювання зі встановленням сплати податку на прибуток для юридичних осіб. Найважливішою особливістю прогресивного оподаткування є значна кількість податкових знижок, пільг тощо. До недоліків належать складність обліку та адміністрування з боку як адміністратора, так і платника податку. Це посилює адміністративний тиск на платників та витрати часу на виконання податкового обов'язку.

4. Застосування спрощеної системи оподаткування лише для суб'єктів господарювання – фізичних осіб з обмеженням обсягу річного доходу та фіксованою ставкою податку, де для визначення об'єкта оподаткування використовується нормативний метод витрат. Перевагами такого підходу є врахування витрат підприємців при визначенні доходу для цілей оподаткування, що відповідає економічній сутності господарських операцій та не призводить до оподаткування частини доходів, які компенсують витрати підприємця. До недоліків належать необхідність окремого обліку різних видів діяльності підприємця та можлива невідповідність нормативу витрат їхній фактичній сумі.

5. Внесення змін до певних елементів чинної системи спрощеного оподаткування: види діяльності, для яких дозволяється застосовувати спрощені методи оподаткування та обліку, перелік податків, замість яких сплачується єдиний податок, ставки, граничний обсяг виручки, що дає можливість застосовувати спрощену систему, параметри адміністрування тощо. Такий підхід має бути застосовано в першу чергу для сільськогосподарських товаровиробників – нинішніх платників єдиного податку (4 група).

Висновки. Підсумовуючи вищезазначене, слід зауважити, що під час розроблення основних напрямів реформування податкової політики та підвищення рівня соціально-економічного розвитку України слід зважати на досвід реалізації політики оподаткування малого та середнього бізнесу в країнах Європейського Союзу, проте з урахуванням об'єктивних умов функціонування вітчизняного сектору малого підприємництва.

Список використаних джерел:

1. Аністратенко Ю. І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки / Аністратенко Ю. І. // Наше право.– 2015.– №12. – С. 180–184.

2. Ільяшенко В. А. Наслідки і проблеми застосування спрощеної системи оподаткування в Україні / Ільяшенко В. А. // Держава та регіони.– Серія: Економіка та підприємництво.– 2013.– №3. – С. 13–18.

3. Киреева Е. Особенности налогообложения субъектов малого предпринимательства в странах с различным уровнем развития / Е. Киреева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.gb.by/izdaniya/glavnyi-bukhgalter/kireeva-eosobennosti-nalogooblozheniya>.

4. Михальчук Т. Г. Оподаткування малого бізнесу як напрям розвитку підприємництва в Україні / Михальчук Т. Г. // InternationalYoungScientists Conference OnAppliedPhysics. – 2014. – № 11. – С. 79-83.

5. Орлова В. О. Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу / Орлова В. О. // Сталий розвиток економіки.– 2016.– №3. – С. 78–81.

6. Пети У. Антология экономической классики / У. Пети, А. Смит, Д. Риккардо. – М. : Финансы и статистика, 2003.

7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI із змінами та доповненнями. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

8. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/727/98>.

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : Закон України від 4 листопада 2011 р. № 4014-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4014-17>.

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення деяких податкових норм [Електронний ресурс] : Закон України [від 24.05. 2012 р. № 4834-VI] – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи [Електронний ресурс] : закон України [від 28.12. 2014 р. № 71-VIII]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році [Електронний ресурс] : закон України [від 24.12. 2015 р. № 909-VIII]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році [Електронний ресурс] : закон України [від 20.12. 2016 р. № 1791-VIII]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

14. Семчик В. І. Єдиний сільськогосподарський податок / Семчик В. І. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakony.com.ua/juridical.html>.