

Л. П. Амбрик,
к. е. н., старший викладач кафедри податків та фіскальної політики,
Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль

ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД ФУНКЦІОНУВАННЯ СПРОЩЕНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ

L. Ambryk,
Candidate of Economic Sciences, senior teacher of Department of Taxes and Fiscal Policy,
Ternopil National Economic University, Ternopil

DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE OF FUNCTIONING OF THE SIMPLIFIED SYSTEMS OF TAXATION

У статті досліджено вітчизняний та зарубіжний досвід функціонування спрощених систем оподаткування. З'ясовано організаційно-правові засади функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. Визначено обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. Встановлено, що спрощені системи оподаткування застосовуються у країнах СНД та не використовуються в країнах ЄС. Досліджено білоруський досвід функціонування спрощених систем оподаткування. Окреслено шляхи вдосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду.

Domestic and foreign experience of functioning of the simplified systems of taxation is investigated. The organizational and legal bases of functioning of the simplified system of taxation, accounting and reporting in Ukraine are ascertained. The restrictions on application of the simplified system of taxation, accounting and reporting in Ukraine are determined. The simplified systems of taxation are established to be applied in the CIS countries and not be used in EU countries. The Belarusian experience of functioning of the simplified systems of taxation is studied. The ways of improvement of the simplified system of taxation, accounting and reporting in Ukraine are outlined taking into account positive foreign experience.

Ключові слова: податкове регулювання, податкове законодавство, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, єдиний податок, альтернативні системи оподаткування, корпоративний податок, податок на доходи фізичних осіб, податкові ставки.

Key words: tax regulation, tax legislation, simplified system of taxation, simplified system of taxation, accounting and reporting, single tax, alternative systems of taxation, corporate tax, personal income tax, tax rates.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

До основних цілей сталого розвитку України належать створення нових робочих місць, підвищення добробуту населення, уповільнення обсягів трудової міграції, формування конкурентного середовища, по-

зв'язування ділової активності та збільшення інвестицій в національну економіку, забезпечення екологічної безпеки й впровадження інноваційних та енергозберігаючих технологій, досягнення яких є можливим завдяки стимулюванню розвитку малого підприє-



Рис. 1. Інституційне забезпечення функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні

Джерело: розроблено автором на основі [1; 2].

ництва за рахунок ефективних податкових інструментів. Відтак, особливої актуальності набуває дослідження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням податкового регулювання загалом та функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності зокрема присвячені праці таких вітчизняних учених: З. Варналія, О. Десятнюк, О. Данілова, Ю. Іванова, О. Квасовського, А. Кізими, А. Крисоватого, Д. Седебрянського, В. Сідляр, В. Федосова. Однак, незважаючи на численні законодавчі ініціативи та ухвалені нормативно-правові акти, що регулюють дану сферу,

спрощена система оподаткування, обліку та звітності потребує реформування в Україні.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою статті є дослідження вітчизняного та зарубіжного досвіду функціонування спрощених систем оподаткування й окреслення шляхів вдосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні з урахуванням позитивного світового досвіду.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності, представлена єдиним податком в Україні,

Таблиця 1. Групи платників єдиного податку станом на 2015 рік

Групи платників єдиного податку	Граничний дохід	Кількість найманих працівників
1 група – фізичні особи – підприємці (ФОП)	300 тис. грн.	не використовують працю найманих осіб
2 група – фізичні особи – підприємці	1,5 млн грн.	не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають із ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб
3 група – фізичні особи – підприємці та суб'єкти господарювання	20 млн грн.	кількість осіб не обмежена
4 група – сільськогосподарські товаровиробники	у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній звітний рік дорівнює або перевищує 75%	

Джерело: складено автором на основі [2].

Таблиця 2. Чинні ставки єдиного податку в Україні у 2015 році

Платники податку		Основна ставка податку
ФОП	1 група	до 10% розміру мінімальної заробітної плати з розрахунку на календарний місяць (максимальна сума до 01.12.2015 – 121,80 грн.)
	2 група	до 20% розміру мінімальної заробітної плати з розрахунку на календарний місяць (максимальна сума до 01.12.2015 – 243,6 грн.)
ФОП+ юридичні особи	3 група	2% від доходу для платників ПДВ
		4% від доходу для неплатників ПДВ
Сільсько-господарськ і товаро-виробники	4 група	0,45% – для ріллі, сіножатей і пасовищ
		0,27% – для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях
		0,27% – для багаторічних насаджень
		0,09% – для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях
		1,35% – для земель водного фонду
		3,00% – для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди

Джерело: складено автором на основі [2]/

пройшла тривалий період становлення та розвитку (рис. 1).

На даний час податковим законодавством України визначено чотири групи платників єдиного податку (табл. 1).

У свою чергу, для платників першої та другої груп єдиного податку передбачені фіксовані ставки та для платників третьої групи — відсоткові ставки (табл. 2). При цьому для платників єдиного податку четвертої гру-

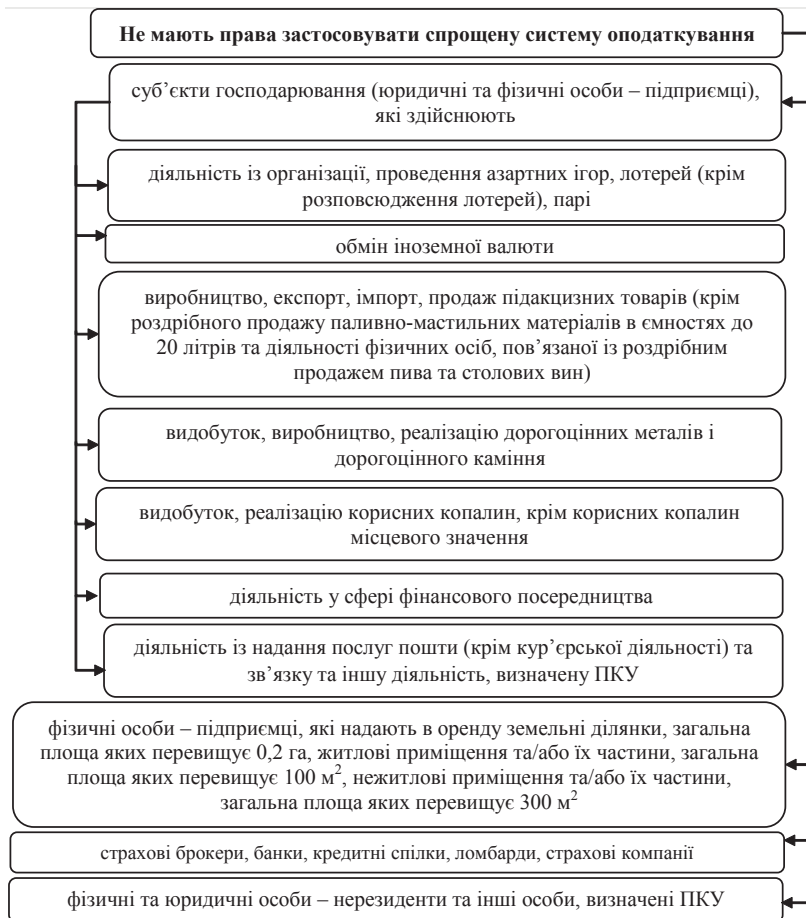


Рис. 2. Обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні

Джерело: [2].

пи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування.

Зазначимо, що для платників єдиного податку четвертої групи об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування та базою оподаткування нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь із урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного за станом на 1 січня базового податкового року (для земель водного фонду — нормативна грошова оцінка ріллі в області, з урахуванням коефіцієнта індексації) [2].

Податковим кодексом України встановлені також додаткові ставки єдиного податку [2]:

1) 15% для платників єдиного податку першої — третьої груп (фізичні особи — підприємці):

— до суми перевищення граничного обсягу доходу, який дає право застосовувати спрощену систему оподаткування;

— до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку, віднесеного до першої або другої групи;

— до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий;

— до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування (рис. 2);

2) ставки єдиного податку для платників третьої групи (юридичні особи) встановлюються у подвійному розмірі ставок:

— до суми перевищення граничного обсягу доходу, який дає право застосовувати спрощену систему оподаткування;

Таблиця 3. Ставки корпоративного та альтернативного мінімального податку в Європейському Союзі у 2015 році

Країна-член ЄС	Ставка корпоративного податку	Альтернативний податок
Австрія	25%	1 750 євро (ГОВ); 3 500 євро (АТ)
Бельгія	33,99%	—
Болгарія	10%	—
Велика Британія	20%	—
Греція	26%	—
Данія	23,5%	—
Естонія	20%	—
Ірландія	12,5%/25%	—
Іспанія	28%	—
Італія	31,4%	—
Кіпр	12,5%	—
Латвія	15%	—
Литва	15%	—
Люксембург	29,22%	3 000 євро (500 євро)
Мальта	35%	—
Нідерланди	20%/25%	—
Німеччина	29,65%	—
Польща	19%	—
Португалія	21%	—
Румунія	16%	3%
Словаччина	22%	480 євро – 2 880 євро
Словенія	17%	—
Угорщина	10%/19%	н/д
Фінляндія	20%	—
Франція	33,33%	—
Хорватія	20%	—
Чехія	19%	—
Швеція	22%	—

Джерело: складено автором на основі [5; 6].

— до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж грошовий;

Таблиця 4. Загальна та альтернативні системи оподаткування в Україні та окремих країнах СНД у 2015 році

Країна	Ставка корпоративного податку	Ставка індивідуального прибуткового податку (податку на доходи фізичних осіб)	Альтернативні системи оподаткування
Україна	18%	15%/20%	спрощена система оподаткування, обліку та звітності (єдиний податок)
Азербайджан	20%	25% (max) (20% – індивідуальні підприємці)	спрощений податок
Білорусь	18%	13% (9% – резиденти високотехнологічних парків)	податок при спрощеній системі оподаткування; єдиний податок для виробників сільськогосподарської продукції
Казахстан	20%	10%	спеціальний податковий режим на основі патенту; спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації; спеціальний податковий режим для селянських або фермерських господарств; спеціальний податковий режим для юридичних осіб - виробників сільськогосподарської продукції, продукції аквакультури (рибництва) та сільських споживчих кооперативів
Киргизстан	10%	10%	спрощена система оподаткування на основі єдиного податку
Росія	20%	13%	спрощена система оподаткування; єдиний сільськогосподарський податок

Джерело: складено автором на основі [2; 6; 7; 8; 9; 10; 11; 12].

Таблиця 5. Особливості функціонування податку при спрощеній системі оподаткування в Республіці Білорусь

Елементи податку	Характеристика
Платники податку	організації та індивідуальні підприємці
Об'єкт оподаткування	здійснення підприємницької діяльності
База оподаткування	визначається, виходячи з валової виручки (суми виручки, отриманої за звітний період організаціями та індивідуальними підприємцями від реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав та позареалізаційних доходів)
Ставки податку	8% – для організацій та підприємців, що не сплачують ПДВ
	6% – для організацій та підприємців, що сплачують ПДВ
	3% – для організацій та підприємців щодо виручки від реалізації товарів і послуг за межі Республіки Білорусь
	15% – для організацій та підприємців, що використовують в якості бази оподаткування валовий дохід
	5% – для організацій та підприємців (із місцем знаходження (проживання) в сільських населених пунктах), що не сплачують ПДВ
	3% – для організацій та підприємців (із місцем знаходження (проживання) в сільських населених пунктах), що сплачують ПДВ
Податковий період / звітний період	календарний рік / календарний місяць; календарний квартал
Порядок сплати; податкова звітність	не пізніше 22-го числа місяця, що слідує за звітним періодом, який закінчився; податкова декларація

Джерело: складено автором на основі [9].

— до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування (рис. 2).

Зазначимо, що відповідно до податкового законодавства України з 1 липня 2015 року платники єдиного податку третьої групи зобов'язані використовувати реєстратори розрахункових операцій. Слід відзначити, що ціни на касові апарати становлять від 5 000 грн. та вище. Відтак, малий та середній бізнес змушений буде заплатити не менше 1,5 млрд грн. одноразово та мільйони гривень щомісяця надалі [3].

На думку О. Продан: "Сьогоднішня система адміністрування касових апаратів громіздка, непрозора і корупційна. Це монополізована сфера з усіма наслідками, які витікають звідси (збільшення тіньового сектору; підвищення цін для споживачів (частину своїх незапланованих витрат підприємці змушені будуть закласти у вартість своїх товарів і послуг)" [3].

Зазначимо, що у Європейському Союзі (ЄС) відсутні аналоги вітчизняної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, при цьому преференції для малого та середнього бізнесу існують, але вони функціонують у межах загальної системи оподаткування [4] (табл. 3).

У свою чергу, аналоги вітчизняної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності характерні для країн Співдружності Незалежних Держав (СНД) (табл. 4). При цьому, для порівняння, ставка корпоративного податку (загальна система оподаткування, представлена податком на прибуток підприємств) в Україні знаходиться практично на тому ж рівні, що і в країнах СНД, та ставка індивідуального прибуткового податку (загальна система оподаткування, представлена податком на доходи фізичних осіб) в Україні дещо вища порівняно з більшістю досліджуваних країн СНД.

Розглянемо детальніше досвід Республіки Білорусь щодо функціонування альтернативних систем оподаткування. Так, основні елементи податку при спрощеній системі оподаткування представлено в таблиці 5.

На нашу думку, доцільним для застосування у вітчизняній практиці є білоруський досвід щодо диференціації ставок податку при спрощеній системі на основі врахування виду населеного пункту (міський чи сільський), застосування виключно відсоткових ставок та підвищення їхнього рівня.

У свою чергу, особливості функціонування єдиного податку для виробників с/г продукції представлено

Таблиця 6. Особливості функціонування єдиного податку для виробників сільськогосподарської продукції в Республіці Білорусь

Елементи податку	Характеристика
Платники податку	організації, що виробляють на території Республіки Білорусь с/г продукцію (виручка від реалізації виробленої ними с/г продукції становить не менше 50% загальної виручки за попередній фінансовий рік); організації, які мають філії щодо виробництва с/г продукції, що мають окремий баланс і банківський рахунок
Об'єкт оподаткування	здійснення діяльності з виробництва с/г продукції
База оподаткування	визначається, виходячи з валової виручки, отриманої за податковий період (суми виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав та позареалізаційних доходів)
Ставка податку	2%
Податковий період / звітний період	календарний рік / календарний місяць чи календарний квартал
Порядок сплати; податкова звітність	не пізніше 22-го числа місяця, що слідує за звітним періодом, який закінчився; податкова декларація

Джерело: складено автором на основі [9].

в таблиці 6. Враховуючи білоруський досвід оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, для платників четвертої групи єдиного податку в Україні базою оподаткування має стати грошове вираження доходу та відповідно ставка податку має залежати від доходу як фінансового результату їхньої діяльності, а не від категорії земель, їхнього розташування та нормативної оцінки.

ВИСНОВКИ

Таким чином, впровадження окреслених вище пропозицій щодо адаптації прогресивного зарубіжного досвіду функціонування спрощених систем оподаткування у вітчизняну практику призведе до підвищення ефективності спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. При цьому слід забезпечити стабільність нормативно-правової бази оподаткування суб'єктів малого підприємництва та удосконалити процес адміністрування єдиного податку, головним чином у частині реформування адміністрування касових апаратів.

Література:

1. Указ Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 03.07.1998 № 727/98 (втратив чинність) [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/727/98>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Продан О. Чому 1 липня 2015 року може стати чорною датою для малого бізнесу [Електронний ресурс] / О. Продан. — Режим доступу: <http://forbes.ua/ua/opinions/1390331-chomu-1-lipnya-2015-roku-mozhe-stati-chornoju-datoyu-dlya-malogo-biznesu>
4. Фактори впливу на трансформацію спрощеної системи оподаткування в Україні [Електронний ресурс]. — Режим доступу: ukrlegprom.org.ua
5. Tax Guides and Highlights [Електронний ресурс] / Deloitte. — Режим доступу: <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>
6. Corporate Tax Rates Table [Електронний ресурс] // KPMG. — Режим доступу: <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>
7. Individual Income Tax Rates Table [Електронний ресурс] // KPMG. — Режим доступу: <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/individual-income-tax-rates-table.aspx>
8. Податковий кодекс Азербайджанської Республіки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/control/uk/publish/article?art_id=46701&cat_id=46419
9. Податковий кодекс Республіки Білорусь [Електронний ресурс] // Мінський міський виконавчий комітет. — Режим доступу: http://minsk.gov.by/ru/org/8643/attach/263b953/kontrol_nalog_kodeks.shtml
10. Податковий кодекс Республіки Казахстан [Електронний ресурс] // Податковий комітет Міністерства фінансів Республіки Казахстан. — Режим доступу: <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>
11. Податковий кодекс Киргизької Республіки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://online.adviser.kg/Document/?doc_id=30355506
12. Податковий кодекс Російської Федерації [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nalkodeks.ru/>

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1998), Decree of the President of Ukraine "On the Simplified System of Taxation, Accounting and Reporting for Small Business Entities" (invalid), available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/727/98> (Accessed 21 July 2015).
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "The Tax Code of Ukraine", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (Accessed 21 July 2015).
3. Prodan, O. "Why July 1, 2015 Can Become Black Date for Small Business", available at: <http://forbes.ua/ua/opinions/1390331-chomu-1-lipnya-2015-roku-mozhe-stati-chornoju-datoyu-dlya-malogo-biznesu> (Accessed 15 May 2015).
4. The Factors of Influence on the Transformation of the Simplified System of Taxation in Ukraine, available at: ukrlegprom.org.ua (Accessed 15 May 2015).
5. The Official Site of Deloitte (2015), "Tax Guides and Highlights", available at: <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides> (Accessed 15 May 2015).
6. The Official Site of KPMG (2015), "Corporate Tax Rates Table", available at: <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (Accessed 15 May 2015).
7. The Official Site of KPMG (2015), "Individual Income Tax Rates Table", available at: <http://www.kpmg.com/GLOBAL/EN/SERVICES/TAX/TAX-TOOLS-AND-RESOURCES/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (Accessed 15 May 2015).
8. "The Tax Code of the Republic of Azerbaijan" (2015), available at: http://kompmp.rada.gov.ua/kompmp/control/uk/publish/article?art_id=46701&cat_id=46419 (Accessed 19 July 2015).
9. Minsk City Executive Committee (2015), "The Tax Code of Belarus", available at: http://minsk.gov.by/ru/org/8643/attach/263b953/kontrol_nalog_kodeks.shtml (Accessed 21 July 2015).
10. Tax Committee of Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan (2015), "The Tax Code of the Republic of Kazakhstan", available at: <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx> (Accessed 19 July 2015).
11. "The Tax Code of Kyrgyz Republic" (2015), available at: http://online.adviser.kg/Document/?doc_id=30355506 (Accessed 19 July 2015).
12. "The Tax Code of Russian Federation" (2015), available at: <http://www.nalkodeks.ru/> (Accessed 19 July 2015).

Стаття надійшла до редакції 23.07.2015 р.