

УДК 336.226

Танасієнко Н.П.*кандидат економічних наук,
доцент кафедри економічної теорії
Хмельницького національного університету***Смчук Л.В.***кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку, аудиту та оподаткування
Хмельницького національного університету***Саламаха Д.В.***студентка
Хмельницького національного університету*

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ

АНОТАЦІЯ

У статті проведено порівняльний аналіз механізму оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від ведення господарської діяльності у 2010 р. та 2017 р. Розглянуто переваги та недоліки загальної та спрощеної системи оподаткування. Порівняно зміни та реформи у Податковому кодексі України за 2010 р. та 2017 р. Встановлено, що проведені зміни не мають суттєвого впливу на позитивні тенденції у структурі податкового законодавства ФОП.

Ключові слова: суб'єкти господарювання, податки, збори, система оподаткування, підприємництво.

АННОТАЦИЯ

В статье проведен сравнительный анализ механизма налогообложения доходов, полученных физическим лицом-предпринимателем от ведения хозяйственной деятельности в 2010 г. и 2017 г. Рассмотрены преимущества и недостатки общей и упрощенной системы налогообложения. Сравнены изменения и реформы в Налоговом кодексе Украины в 2010 г. и 2017 г. Установлено, что проведенные изменения не имеют существенного влияния на положительные тенденции в структуре налогового законодательства ФЛП.

Ключевые слова: субъекты хозяйствования, налоги, сборы, система налогообложения, предпринимательство.

ANNOTATION

A comparative analysis of the mechanism of taxation of incomes received by a physical person-entrepreneur from conducting business activity in 2010 and 2017 was conducted in the article. The advantages and disadvantages of the general and simplified taxation system are considered. Changes and reforms in the Tax Code of Ukraine in 2010 and 2017 were compared in the article. It was established that the changes made do not have a significant effect on positive tendencies in the structure of tax legislation of individuals-entrepreneurs.

Key words: business entities, taxes, fees, taxation system, entrepreneurship.

Постановка проблеми. Підтримка діяльності фізичних осіб як суб'єктів малого бізнесу є одним із пріоритетних напрямів розвитку економіки країни. Створюючи відповідні стимулюючі умови для розвитку нових суб'єктів господарювання, держава без витрачання бюджетних коштів отримує такі вигоди: створюються нові робочі місця, новостворені суб'єкти господарювання збільшують надходження у вигляді сплати податків та зборів до бюджетів і фондів усіх рівнів.

Подальший розвиток України як соціально орієнтованої правової держави, спрямованої на інтеграцію в європейське співтовариство,

визначається ефективністю застосування всіх державних інструментів, зокрема системи оподаткування таких суб'єктів підприємницької діяльності, як фізичні особи-підприємці (ФОП). Наявна система оподаткування діяльності потребує приведення її у відповідність з пріоритетами державної політики щодо соціально-економічного розвитку країни. З огляду на це важливими є подальше реформування та вдосконалення механізму оподаткування діяльності ФОП, а також виважений вибір ними альтернативного варіанта спрощеної чи загальної системи оподаткування з урахуванням особливостей їхньої діяльності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні наявна система оподаткування діяльності ФОП характеризується певною невизначеністю і має широке коло проблем. Необхідно зазначити, що питанню оподаткування діяльності ФОП приділяється значна увага вітчизняними економістами. Серед них слід назвати таких, як Т.Г. Васильців [5], що досліджує вдосконалення державного регулювання підприємницької діяльності в Україні; Ю.С. Горайнова [6], що висвітлює проблеми діяльності приватних підприємців в Україні; О. Грін та В. Кміть [7], що розкривають значення «фіктивних підприємців» у функціонуванні організаційно-економічного механізму оподаткування підприємницької діяльності в Україні; І.В. Шевчук [8], що досліджує механізм оподаткування доходів фізичних осіб в ринкових умовах.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проте зазначені проблеми повністю не вирішені та потребують подальшого дослідження в контексті змін податкового законодавства.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає у порівняльній характеристиці систем оподаткування фізичних осіб-підприємців у 2010 р. та 2017 р., що дасть можливість здійснити оцінку змін, пов'язаних із оподаткуванням ФОП, з позицій їх впливу на подальший розвиток підприємницької діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні у 2013 р. налічувалися 393,3 тис. підприємств. З них лише 659 підприємств є великими, тобто середньооблікова кількість їх працівників становить понад 250 осіб, обсяг річного доходу перевищує 50 млн. євро. Отже, 99,8% підприємств у країні відносяться до категорії малих і середніх, з них 81,0% – це мікропідприємства з кількістю працівників до 10 осіб і річним доходом до 2 млн. євро. Крім того, у 2013 р. в Україні налічувались 1 329 тис. фізичних осіб-підприємців, 86 малих і середніх підприємств (МСП) та 292 фізичні особи-підприємці (ФОП) на 10 тис. населення. Із 7,4 млн. осіб, зайнятих на підприємствах України, у 2013 р. понад двох третин (67,8%) працювало у секторі МСП: 40,7% на середніх і 27,1% на малих підприємствах. ФОП забезпечували роботою 993,8 тис. найманих працівників. Загалом у 2013 р. сектор МСП забезпечував зайнятість 24,6% економічно активного населення України. Вказана статистика не враховує значну частину підприємців та їх працівників, які зайняті неофіційно через надмірну зарегульованість підприємницької діяльності та значне фіскальне навантаження на бізнес. Тіньова зайнятість в Україні оцінюється на рівні 4,5 млн. осіб у віці від 15 до 70 років (або 22,1% від загальної кількості зайнятих). Майже дві третини (61%) неофіційно зайнятих громадян працюють у мікропідприємстві та малому підприємстві. В розрізі видів економічної діяльності тіньова зайнятість найпоширеніша у приватному сільськогосподарському виробництві та в будівництві (39,4%). Слід зазначити, що у 2010–2013 рр. кількість офіційно зайнятих на МСП в Україні зменшилась з 5 557,9 тис. осіб до 5 022,5 тис. осіб. Кількість зайнятих як ФОП та їх найманих працівників впродовж згаданого періоду також зменшилась, а саме з 2 814,5 тис. осіб до 2 322,6 тис. осіб. Очевидно, що ця статистика враховує як осіб, що реально припинили працювати, так і осіб, що перейшли у тіньовий сектор [2].

Досліджуваний період ми вибрали не випадково, адже розглянуті нами роки є перехідними. Як бачимо з вищенаведеної статистики, ситуація у підприємстві погіршилась, тому держава має спрямувати свою діяльність на розвиток малого бізнесу як важливої складової економічного сектору, оскільки у сучасному світі всі індустріально розвинуті держави, мають надзвичайно високий рівень розвитку малого підприємства, що впевнено закріплює за ними лідерство на світовому рівні.

Щодо сучасного стану кількості підприємства в Україні, то станом на 2016 р. налічуються 306 369 одиниць, де частка великих підприємств становить 0,1%, середніх – 4,9%, малих – 95% від загальної кількості, з них частка мікропідприємств складає 80,8%. Витрати на оплату праці становлять 434 790,1 млн. грн., у відсотковому співвідношенні на великих підприєм-

ствах на оплату праці витрачається 39,7%, на середніх – 44,1%, на малих – 16,2% від загальної кількості витрат. Кількість найманих працівників у 2016 р. становить 5 713,9 тис. осіб, з яких на великих підприємствах зайняті 27,8% осіб, на середніх – 45,9% осіб, на малих – 26,9% осіб, з них на мікропідприємствах працюють 9,9% осіб [1].

Відповідно до чинного вітчизняного законодавства ФОП, що здійснює господарську діяльність, може перебувати як на загальній системі оподаткування своїх доходів, так і на спрощеній. Загальна система оподаткування діяльності ФОП має більш складну форму оподаткування для бізнесу з точки зору ведення обліку і складання звітності. Проте вона дає змогу займатися будь-яким незабороненим законом видом діяльності та не має інших обмежень, притаманних спрощеній системі оподаткування.

Альтернативна система оподаткування ФОП – спрощена система оподаткування – це особливий механізм сплати податків і зборів, що замінює сплату окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (п. 291.2 ст. 291 ПКУ). Підприємець може самостійно вибрати для себе таку систему оподаткування доходів, якщо він відповідає певним вимогам і зареєструється платником єдиного податку.

Порівняємо механізм оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від ведення господарської діяльності, крім осіб, що вибрали спрощену систему оподаткування, у 2010 та 2017 рр. Зауважимо, що за загальної системи оподаткування, згідно з п. 177.2 ст. 177 ПКУ, об'єкт оподаткування – це чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій і негрошовій формах) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такого ФОП [3; 4]. Зміни умов податкового кодексу щодо загальної системи оподаткування за 2010 р. та 2017 р. представлені в табл. 1.

Порівнюючи введені зміни, відзначаємо, що збільшення ставки податку приведе до неоднозначних результатів: з боку держави та місцевих бюджетів збільшуватимуться надходження; з боку фізичних осіб-підприємців збільшення суми доходу приведе до збільшення суми податку, тому можливий варіант збільшення тіньового ринку або невідповідності реального доходу доходам, зазначеним у декларації, які підлягатимуть оподаткуванню. Також для окремих підприємців стало обов'язковим застосування реєстраторів розрахункових операцій, що підвищує витрати підприємців на ведення бізнесу.

Деталізація витрат, що зменшують оподатковану суму у 2017 р., є покращенням інформаційного забезпечення, адже у багатьох ФОП виникали проблеми з визначенням об'єктів та видів витрат, що підлягають відображенню в податковому обліку. Тому роз'яснення вносять

Таблиця 1

Зміни в Податковому кодексі України за 2010 р. та 2017 р. [3; 4]

Характеристика елементів загальної системи оподаткування	2010 р.	2017 р.
Ставка податку (ст. 167, п. 1)	15%	18%
Перелік витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходів (ст. 177.4)	Документально підтверджені витрати, що включаються до витрат операційної діяльності згідно з розділом III цього Кодексу.	Статті 177.1–177.4, у яких деталізуються, які саме витрати пов'язані з отриманням доходу (наприклад, витрати на сировину, оплату праці, сума єдиного внеску на загальнообов'язкове державне страхування).
Авансовані платежі	Розраховуються підприємцем самостійно, але не менш як 100 відсотків річної суми податку з оподаткованого доходу за минулий рік (у зівставних умовах), а також сплачуються до бюджету по 25 відсотків щокварталу (до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня і до 15 листопада).	Розраховуються платником податку самостійно згідно з фактичними даними, зазначеними у Книзі обліку доходів і витрат, кожного календарного кварталу, та сплачуються до бюджету до 20 числа місяця, наступного за кожним календарним кварталом. Авансовий платіж за четвертий календарний квартал не розраховується та не сплачується.
Книга обліку доходів і витрат фізичної особи	Форма та порядок її ведення визначаються центральним органом державної податкової служби.	Форма та порядок її ведення визначаються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Для реєстрації фізичні особи-підприємці подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги в разі вибору способу ведення Книги у паперовому вигляді.

спрощення в механізм оподаткування та погодженість у спірних питаннях. Також позитивні зміни можна зазначити в розрахунку авансованих платежів. У 2017 р. порівняно з 2010 р. не встановлено конкретного розміру авансового платежу та конкретного розміру сплати за кожний квартал. Також відмінено авансований платіж за четвертий календарний квартал, чого не було у 2010 р. Зазначимо, що зміни в датах сплати не матимуть негативних змін, адже якщо у 2010 р. платіж мав надійти до 15 числа поточного кварталу, то у 2017 р. – до 20 числа поточного кварталу, що відстрочує його подання, а отже, орієнтуючись на 15 число, усі ФОП матимуть змогу не прострочувати розрахунок.

Вагомі зміни відбулись у п. 177.10 ст. 177 щодо Книги обліку доходів та витрат фізичної особи. Станом на 2017 р. змінився орган центральної влади, що відповідає за порядок і форму її подання. У 2010 р. за це питання відповідав центральний орган державної влади податкової служби, а у 2017 р. цим питанням займається центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику. Ці зміни обумовлені податковою реформою 2016 року. Це може привести до непорозумінь ФОП та виконавчої влади, адже внутрішньосистемні зміни можуть створити певні незручності під час оформлення документів, визначення кола відповідальності за кожен описаний предмет оподаткування тощо. Також для реєстрації фізичні особи-підприємці подають до контролюючого органу за місцем обліку примірник Книги в разі вибору

способу ведення Книги в паперовому вигляді, чого не було у 2010 р., оскільки сьогодні ФОП зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат у паперовому вигляді, яка видається податковим органом під час реєстрації приватного підприємця та вибору ним системи оподаткування.

Керуючись п. 177.5 ст. 177 ПКУ за 2017 та 2010 рр., ФОП зобов'язаний подавати до органу державної податкової служби податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року у строки, встановлені пп. 49.18.5 п. 49.18 ст. 49 ПКУ, для річного звітного податкового періоду, а саме протягом 40 календарних днів, що настає за останнім календарним днем звітного (податкового) року, в якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи. Крім цього, згідно з пп. 177.5.2 п. 177.5 ст. 177 ПКУ, ФОП, які зареєстровані протягом року в установленому законом порядку або перейшли зі спрощеної системи оподаткування на загальну систему оподаткування, подають податкову декларацію за результатами звітного кварталу, в якому розпочата така діяльність або відбувся перехід на загальну систему оподаткування, у строки, встановлені пп. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 ПКУ для квартального звітного податкового періоду, а саме протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу (півріччя). Згідно з п. 177.3 ст. 177 для фізичної особи-підприємця, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, не включаються до витрат і доходу суми податку на додану вартість, що входять до

ціни придбаних або проданих товарів (робіт, послуг), що відображає позитивний момент, адже дворазового ПДВ не буде сплачено [3; 4].

Висновки. Проведені зміни не мають суттєвого впливу на позитивні тенденції у структурі податкового законодавства ФОП. Збільшення ставки податку на 3% мало б підвищувати обсяги надходжень до бюджету, але, оцінюючи економічний та політичний стан у країні, можемо діагностувати ускладнення умов під час визначення реального доходу та його відповідності величині, зазначеній у декларації. Серед позитивних змін варто назвати спрощення механізму оподаткування авансових платежів, деталізацію витрат, безпосередньо пов'язаних з отриманням доходу. Зазначені підходи значно удосконалюють роботу ФОП із централізованими органами державної влади щодо питань, які зазвичай виникають у фізичних осіб-підприємців (наприклад, чи повинен ФОП на загальній системі оподаткування включати до доходу суму депозиту, яка повертається банком на поточний рахунок платника податку).

Вирішення вказаних вище проблем вимагає розроблення та впровадження реалістичної довгострокової стратегії підтримки розвитку ФОП, що передбачатиме формування більш сприятливого середовища для розвитку бізнесу, побудову конструктивних відносин між ФОП та владою, створення дієвої системи гарантування прав та інтересів суб'єктів ФОП.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
2. Дорожня карта розвитку підприємництва в Україні: 2015–2016 роки. – К. : Центр громадської експертизи, Центр міжнародного приватного підприємництва, 2014. – 20 с.
3. Податковий кодекс України від 23 грудня 2010 р. № 2856-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua.
4. Податковий кодекс України від 23 лютого 2017 р. № 1910-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon1.rada.gov.ua.
5. Васильців Т.Г. Удосконалення державного регулювання підприємницької діяльності в Україні / Т.Г. Васильців // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 1. – С. 145–150.
6. Горайнова Ю.С. Проблеми діяльності приватних підприємців в Україні / Ю.С. Горайнова // Управління розвитком. – 2011. – № 5. – С. 153–154.
7. Грін О.Ю. Роль «фіктивних підприємців» у функціонуванні організаційно-економічного механізму оподаткування підприємницької діяльності в Україні / О.Ю. Грін, В.П. Кміть // Формування ринкової економіки в Україні. – 2009. – Вип. 19. – С. 195–199.
8. Шевчук І.В. Механізм оподаткування доходів фізичних осіб в ринкових умовах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит». – К., 2009. – 20 с.

Tanasiienko N.P.
*Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Economic Theory,
Khmelnyskyi National University*

Yemchuk L.V.
*Candidate of Economic Sciences,
Senior Instructor at Department of Accounting, Audit and Taxation,
Khmelnyskyi National University*

Salamakha D.V.
*Student,
Khmelnyskyi National University*

COMPARATIVE CHARACTERISTICS OF THE SYSTEM OF TAXATION OF INDIVIDUAL ENTREPRENEURS

Support for the activity of individuals as subjects of small business is one of the priority directions of development of the country's economy. Creating stimulating conditions for the development of new business entities, the state receives some benefits without spending budget funds.

The existing system of taxation of entrepreneurs' activities is characterized by some uncertainty and has a wide range of problems.

In accordance with the current domestic legislation, an individual entrepreneur who carries out business activities may be both under the general system of taxation of his income and under the simplified one. The general system of taxation of individual entrepreneurs has a more complex form of taxation for businesses in terms of accounting and reporting. However, it allows engaging in any type of activity that is not prohibited by law and has no other restrictions inherent in the simplified taxation system.

An alternative tax system for individual entrepreneurs – a simplified tax system – is a special mechanism for paying taxes and fees, replacing the payment of individual taxes and fees for the payment of a single tax, while conducting simplified accounting and reporting.

An entrepreneur can independently choose for himself such a system of income taxation if he meets certain requirements and is registered by a single tax payer.

Comparing the changes introduced, it should be noted that an increase in the tax rate will lead to ambiguous results: revenue from the state and local budgets will increase; on the part of entrepreneurs, increasing the amount of income will increase the amount of tax, so a possible option to increase the shadow market, or inconsistency of real income, income specified in the declaration, which will be subject to taxation.

The changes made do not have a significant impact on the positive trends in the structure of tax legislation the individual entrepreneurs. An increase of 3% tax rate would increase the amount of budget revenues, but assessing the economic and political situation in the country can diagnose the complication of conditions in determining the real income and its compliance with the value stated in the declaration.

Among the positive changes, it is necessary to outline the simplification of the mechanism of taxation of down payments, detailing the costs directly related to the receipt of income.

The abovementioned approaches considerably improve the work of individual entrepreneurs with centralized state authorities on issues that are commonly encountered by individual entrepreneurs.

Solving problems requires the development and implementation of a realistic long-term strategy to support the development of individual entrepreneurs, which will include: creating a more favourable environment for the business development, building constructive relations between individual entrepreneurs and authorities, creating an effective system for guaranteeing the rights and interests of business entities.