

С. В. СТАСЮК

Міжрегіональна Академія управління персоналом, м. Київ

ПРАВОВА ПРИРОДА ТА СУТНІСТЬ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Наукові праці МАУП. Серія Економічні науки, 2017, вип. 54(3), с. 84–90

Проведене дослідження правової природи та сутності оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні дало змогу, по-перше, глибше дослідити трансформацію правових відносин, пов'язаних із оподаткуванням результатів фінансово-господарської діяльності платників податків, і, по-друге, визначити особливості та специфіку оподаткування суб'єктів малого підприємництва як найбільш зовнішньо вразливої категорії платників податків.

Більшість науковців-правників вважає, що еволюція оподаткування пов'язана з соціально-економічним розвитком держави та суспільства. Уявлення про природу та функціональне призначення податків і зборів змінювались залежно від етапів їхнього історичного розвитку. Так, жертвоприношення на ранніх стадіях існування людства являли собою зародки примусового вилучення частини резерву здобичі первісних людей, вирощеного врожаю тощо. Водночас товарно-грошові відносини, які сформувались в епоху середньовіччя, чітко визначили саме грошовий характер податків і зборів, спонукали до перших теоретичних осмислень їх функціонального призначення. Як зазначають П. К. Бечко та О. А. Захарчук, “незважаючи на різні форми податків, економічний зміст залишався єдиним — суспільне оподаткування частини особистого доходу платника на користь керівництва суспільством (чи то окремий вождь, чи апарат керівництва держави)” [3, 7].

Шляхом встановлення податків і зборів держава впливає на економічні відносини в суспільстві, здійснює розподіл та перерозподіл доходів і фінансових ресурсів. Сума грошових витрат держави для забезпечення виконання своїх функцій прямо пропорційна розміру податків і зборів, які вона вимушена стягувати з платників податків, адже саме податкові надходження більше ніж на 80 % забезпечують формування бюджетів усіх рівнів. На думку Н. В. Грапко і А. В. Жаворонок, ефективне використання податкових форм фінансування державних потреб дає державі змогу забезпечити широкий спектр соціально-економічних відносин, у тому числі фінансування суспільних функцій та регулювання економічного розвитку [5, 976].

Крім того, податки і збори не лише впливають на економічний стан конкретної держави, але й стимулюють розвиток світового суспільства в цілому. Так, В. І. Лісняк зауважує, що важливими чинниками підвищення ролі податків є загальна тенденція до всесвітньої глобалізації, активність транснаціональних корпорацій у економічних механізмах розподілу та перерозподілу вартості [10, 13].

Загалом усі світові моделі економіки використовують оподаткування як дієвий інструмент формування публічних грошових фондів. Наприклад, нео-консервативні податкові теорії у 1980-х роках сприяли зниженню податкового навантаження суб'єктів малого підприємництва країн з ліберальною економікою (США, Великобританія, Ірландія тощо). Водночас низькі державні витрати хоча й не потребували значних доходів бюджетів усіх рівнів, але автоматично призводили до зниження рівня соціальної захищеності громадян. Соціально-ринковий тип економіки, характерний для континентальних країн Європи (Франції, Німеччини, Італії, Швеції), орієнтований на значні податкові надходження та сприяє активізації регулюючої ролі держави. Як зазначає В. Г. Дем'янишин, з самого початку в Україні при формуванні податкової системи та податкового механізму була покладена ліберальна теорія моделі реформування економіки [7, 23].

Згідно з вимогами п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України “суб'єкти господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік можуть належати до суб'єктів малого підприємництва, у тому числі до суб'єктів мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва” [4]. При цьому суб'єкти мікропідприємництва — це “фізичні особи — підприємці та юридичні особи, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України. До суб'єктів малого підприємництва належать фізичні особи — підприємці та юридичні особи, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України”. Ці критерії використовуються при встановленні термінів перевірок платників податків, визначених Податковим кодексом України. Водночас суб'єкти малого підприємництва мають свої специфічні соціально-економічні ознаки функціонування, адже вони найбільш вразливі до фінансових криз, повністю залежать від попиту та платоспроможності споживачів, практично завжди відчувають дефіцит фінансових ресурсів, важко адаптуються до зовнішніх змін тощо.

Науковій думці притаманні різноманітні підходи до визначення поняття та сутності оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Так, Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова, А. М. Лисенко, О. А. Магопєць вважають, що оподаткування — це дуальний процес, який, з одного боку, ґрунтується на законодавчо закріпленому механізмі встановлення, обчислення та сплати такого платежу, а з другого — являє собою процес вилучення та перерозподілу валового

внутрішнього продукту [6, 16]. На думку В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко, О. Г. Волкова, побудова ефективної системи оподаткування суб'єктів господарювання — це одна з головних умов ефективного функціонування економіки і фінансів країни, оскільки через податки держава здійснює перерозподіл валового внутрішнього продукту і формує централізовані та децентралізовані фонди, що впливає не тільки на можливості держави виконувати свої функції, але й на економічний стан економічних агентів [11, 19–20].

Як зазначає Н. В. Іванчук, механізм оподаткування включає в себе всі сторони існування того чи іншого податку та містить такі складові, як способи, інструменти, важелі впливу та правове забезпечення [14, 157]. Погоджуємось з авторським визначенням А. С. Дубоносової щодо поняття “об’єкт оподаткування”, як законодавчо визначеного елемента правового механізму податку, що обумовлює формування як окремих складових, так і податкового обов’язку в цілому у платника податку і виступає економічною основою податку [8, 9]. Ю. І. Аністратенко пропонує “оподаткування малого та середнього бізнесу” розглядати як вихідну категорію податкового права, оскільки вона є комплексним поняттям і системоутворюючою для сукупності відповідних похідних категорій процесу оподаткування [1, 22]. В. В. Капустник наголошує, що елементи оподаткування являють собою набір параметрів, необхідних і достатніх для обчислення і сплати податку. Такий набір закріплено у ст. 7 Податкового кодексу України [9, 9].

Таким чином, оподаткування суб'єктів малого підприємництва становить правовий процес встановлення та утримання податків і зборів, визначення їхніх елементів, порядку сплати відповідно до податкових правових вимог з метою вилучення та перерозподілу частини внутрішнього валового продукту.

Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні змінювалися залежно від етапів її історичного розвитку. Так, початок становлення системи оподаткування та податкової політики держави в цілому пов’язаний із прийняттям Верховною Радою України Закону України від 25.06.1991 р. № 1251-XX “Про систему оподаткування”. Початок 1990-х років для нашої країни характеризувався нестабільністю податкового законодавства, відсутністю системного підходу до оподаткування результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів малого підприємництва, суперечливістю нормативних актів, зростанням податкової заборгованості та започаткуванням функціонування тіньового сектору економіки. Прийняття Законів України від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР “Про оподаткування прибутку підприємств”, від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР “Про податок на додану вартість” впорядкувало окремі податкові норми, але не зменшило шалений податковий тиск, що створював найскладніші умови ведення фінансово-господарської діяльності для суб'єктів малого підприємництва.

У 1996 році створено Державну податкову службу України, якій надано повноваження у сфері контролю за дотриманням суб'єктами господарювання податкового законодавства, правильністю обчислення, своєчасності та повноти сплати до бюджетів усіх рівнів податків і зборів. Практична реалізація правових норм Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III “Про порядок

погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” сприяла пошуку шляхів розв'язання податкових конфліктів між платниками податків та державою в особі контролюючого органу.

Отже, нестабільність податкового законодавства визначила нагальну проблему його реформування та впорядкування податкових норм, які були розпорошені у різноманітних нормативно-правових документах, шляхом впровадження єдиного кодифікованого акта.

Саме тому прийняття у 2010 році Податкового кодексу України стало відправною точкою функціонування оновленої вітчизняної системи оподаткування. Податкові правові норми, які набрали чинності з 1 січня 2011 р., визначили основні засади оподаткування, принципи податкової системи України, поняття та види податків і зборів, права та обов'язки платників податків та контролюючого органу тощо.

Революція Гідності 2014 року докорінно змінила курс розвитку українського суспільства. Бажання України стати повноправним членом європейської спільноти, розширити ринки збуту для українського малого підприємництва обумовило необхідність імплементації норм податкового законодавства країн Європейського Союзу до аналогічного вітчизняного законодавства. Саме тому, відповідно до Закону України від 28.12.2014 р. № 71-VIII “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи”, починаючи з 1 січня 2015 р. зменшено кількість податків з 22 до 11. Крім того, з метою налагодження спільної платформи соціального партнерства між платниками податків та державою було впроваджено режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків за зниження податкових зобов'язань з податку на прибуток та/або податок на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. Таким чином, визначено правові засади практичної реалізації податкового компромісу, який дав змогу платникам податків, у тому числі суб'єктам малого підприємництва, сплатити лише 5 % від суми задекларованих або визначених у податковому повідомленні-рішенні податкових зобов'язань. Інші ж 95 % держава вважала погашеними, а штрафні санкції та пеня не нараховувались. Наведені новації сприяли досягненню певного балансу публічних та приватних інтересів, зниженню рівня податкової заборгованості та реальним надходженням до бюджетів усіх рівнів.

Методологія оподаткування обґрунтовує певний економічний взаємозв'язок між суб'єктами та об'єктами оподаткування через призму сутнісних характеристик податків та зборів. Так, суб'єктами малого підприємництва — платниками податків є юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми власності та фізичні особи — підприємці.

Об'єктом оподаткування, на думку О. М. Бандурки, В. Д. Понікарова, С. М. Попової, може бути “майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку” [2, 9]. М. П. Кучерявенко вважає, що “як правова категорія об'єкт оподаткування являє собою

родове визначення об'єкта (доходи чи їх частина; майно; вартість тощо), з яким пов'язане виникнення обов'язку платника податків сплатити податок. У більш вузькому значенні (яке здебільшого закріплюється в законодавчих актах) об'єкти оподаткування можна визначити як видові форми родового поняття об'єкта оподаткування (доходи фізичних осіб, майно юридичних осіб та ін.)", що і закріплюються спеціальними податковими законодавчими актами [12, 55]. На думку О. В. Покатаєвої, об'єкт оподаткування — це юридичний факт (дія, подія), що має майнову характеристику (набуття права власності, права оренди) або економічну характеристику (отримання доходу; прибутку; поставка, ввезення, вивезення, пересилання товарів та послуг; вчинення юридично значущих дій) та зумовлює до виникнення у юридичної особи, її філії, відділення, іншого відокремленого підрозділу, що не мають статусу юридичної особи, а також фізичної особи, які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності чи не мають такого статусу, обов'язку зі сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [13, 253].

Тобто суб'єкти малого підприємництва можуть бути платниками того чи іншого податку або збору лише за наявності у них об'єкта оподаткування, і, навпаки, наявність об'єкта оподаткування пов'язують із певним платником податку чи збору. В ході оподаткування реалізується контрольна функція податків та зборів і, як результат, оцінюється раціональність та збалансованість податкової системи.

До основних елементів оподаткування, крім об'єкта оподаткування, належать: податкова база, податковий період, податкова ставка, порядок обчислення податку, порядок і терміни сплати податку.

Світовий досвід оподаткування сформував певні підходи до класифікації методів оподаткування. Так, прогресивне оподаткування суб'єктів малого підприємництва застосовується більшістю розвинених країн світу. Його сутність полягає в тому, що податкова ставка збільшується залежно від збільшення суми оподаткованого доходу. Прикладом може слугувати оподаткування податком на прибуток та податком на додану вартість у таких країнах, як: США, Великобританія, Японія тощо. Метою прогресивної шкали оподаткування є недопущення перерозподілу підприємницького прибутку в особистий дохід платника податків. Так, у розвинених країнах податковий контроль здійснюють через збір інформації про витрати та спосіб життя платників податків, а західна фінансова наука взагалі пропонує податок на доходи фізичних осіб замінити податком на загальну суму їхніх витрат.

Водночас пряме оподаткування безпосередньо впливає на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів малого підприємництва, покликане регулювати економічний розвиток як окремих підприємств і галузей народного господарства, так і національної системи господарювання в цілому. Основними бюджетоформуючими прямими податками для суб'єктів малого підприємництва — платників податків є: податок на прибуток підприємств та податок на доходи фізичних осіб.

Опосередковане оподаткування являє собою непрямий метод втручання держави в економіку та забезпечує формування найбільшої частки доходів

Державного бюджету України. В Україні існує два непрямих податки: податок на додану вартість та акцизний податок. Так, систему оподаткування податком на додану вартість вперше було запропоновано у Німеччині в 1919 р. Нововведення викликало багато дискусій, але на сучасному етапі практично всі країни Європейського Союзу використовують цей податок як дієвий інструмент формування публічних грошових фондів.

Крім того, способи оподаткування, які обираються платниками податків — суб'єктами малого підприємництва самостійно з урахуванням податкових правових норм, передбачають загальну (повну) та спрощену системи оподаткування, обліку та звітності. Разом з тим спрощена система оподаткування, обліку та звітності, як особливий механізм справляння податків і зборів, передбачає спеціальне коло платників, яке поділяється на чотири групи, та специфічний об'єкт оподаткування — виручку платника податків. Таким чином, суб'єкти малого підприємництва — платники податків перебувають не в рівних умовах з представниками великого бізнесу, адже завдяки зростанню ціни на матеріали та сировину виручка буде збільшуватись, а прибуток зменшуватись. Саме тому в країнах Європейського Союзу практично не застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, що в світлі євроінтеграційних прагнень обумовлює необхідність сформувати в Україні перехідну модель оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

Отже, еволюція оподаткування суб'єктів малого підприємництва — платників податків пов'язана з відповідними етапами розвитку держави та суспільства; оподаткування впливає на результати фінансово-господарської діяльності суб'єктів малого підприємництва та задовольняє потреби держави; сутність оподаткування пов'язана не лише з вилученням та перерозподілом частини внутрішнього валового продукту, але й з пошуком балансу приватних та публічних інтересів.

Джерела

1. *Аністратенко Ю. І.* Правове регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.07. К.: Ун-т Держ. фіскальної служби України, 2017. 461 с.
2. *Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М.* Податкове право: навч. посіб. К.: Центр учбової л-ри, 2012. 312 с.
3. *Бечко П. К., Захарчук О. А.* Основи оподаткування: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. К.: Центр учбової л-ри, 2009. 168 с.
4. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України. Офіц. веб-портал. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua>
5. *Гратко Н. В., Жаворонок А. В.* Місцеве оподаткування в сучасних економічних умовах // Економіка і суспільство. 2017. Вип. 9. С. 975–981.
6. Оподаткування та державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників: регіональні пріоритети та євроінтеграційні процеси: монографія / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова, А. М. Лисенко, О. А. Магопєць; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Г. М. Давидова та д-ра екон. наук, проф. Н. С. Шалімової. Кропивницький: ФОП Александрова М. В., 2017. 208 с.

7. Дем'янишин В. Г. Податковий механізм: теоретична концептуалізація та напрями удосконалення // Модернізація корпоративних фінансів та фінансових ринків: зб. наук. пр. професорсько-викладацького складу каф. фінансів суб'єктів господарювання і страхування. Вип. 1. Тернопіль: Екон. думка ТНЕУ, 2014. С. 18–27.
8. Дубоносова А. С. Правове регулювання об'єкта оподаткування: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Х.: Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2009. 19 с.
9. Капустник В. В. Правове регулювання податкового періоду: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Х.: Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2015. 21 с.
10. Лісняк В. І. Правові форми реалізації стимулюючої функції податків: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків: Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, 2016. 220 с.
11. Оподаткування суб'єктів господарювання: навч. посіб. / [В. П. Хомутенко, І. С. Луценко, А. В. Хомутенко та ін.]; за заг. ред. В. П. Хомутенко. Одеса: ВМВ, 2014. 418 с.
12. Податкове право України: навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. Х.: Право, 2010. 256 с.
13. Покатаєва О. В. Правове визначення об'єкта оподаткування // Право і безпека. 2010. № 5 (37). С. 251–255.
14. Іванчук Н. В. Формування механізму оподаткування фонду оплати праці підприємств України // Наук. записки Нац. ун-ту "Острозька академія". Серія Економіка. 2013. Вип. 24. С. 156–162.

Стасюк С. В. Правова природа та сутність оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. Дослідження дало змогу сформулювати авторський підхід до поняття та сутності оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Визначений підхід базується на необхідності модернізації оподаткування суб'єктів малого підприємництва з урахуванням специфіки їх фінансово-господарської діяльності та досвіду розвинених країн світу, пошуком балансу приватних та публічних інтересів.

Stasyuk S. V. Legal nature and essence of taxation of small business entities in Ukraine. The research made it possible to formulate the author's approach to the concept and essence of taxation of small business entities. The defined approach is based on the need to modernize the taxation of small businesses, taking into account the specifics of their financial and economic activity and the experience of developed countries of the world, seeking a balance between private and public interests.

Стасюк С. В. Правовая природа и сущность налогообложения субъектов малого предпринимательства в Украине. Исследование позволило сформулировать авторский подход к понятию и сущности налогообложения субъектов малого предпринимательства. Данный подход базируется на необходимости модернизации налогообложения субъектов малого предпринимательства с учетом специфики их финансово-хозяйственной деятельности и опыта развитых стран мира, поиском баланса частных и публичных интересов.

Надійшла 1 лютого 2017 р.