

ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ОБНОВЛЕННОЙ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Проанализированы нормы Налогового кодекса об упрощенной системе налогообложения. В процессе анализа выделены позитивные и негативные моменты упрощенной системы налогообложения. Предложены направления устранения недостатков действующих норм права об упрощенной системе налогообложения.

Ключевые слова: упрощенная система налогообложения, физические лица-предприниматели, юридические лица, Налоговый кодекс.

Наиболее сложными и противоречивыми при разработке Налогового кодекса были вопросы относительно упрощенной системы налогообложения. Конечно учесть интересы одновременно всех субъектов налогового процесса достаточно сложно, но путем достижения компромисса были найдены оптимальные решения для дальнейшего развития упрощенной системы налогообложения с учетом публичных и частных интересов. Государство пошло на уступки требованиям малого бизнеса и в результате этого упрощенная система налогообложения вместо сужения сферы применения стала эффективнее и гибче. Наличие достаточно большого количества субъектов малого бизнеса ведет к появлению на рынке дешевых товаров, работ и услуг через формирование высоко конкурентной среды» [1, с. 487].

Согласно ч. 2 ст. 48 Хозяйственного кодекса [2] государство содействует развитию малого предпринимательства, создает необходимые условия для этого, используя различные правовые средства. Для практической реализации данной нормы Хозяйственного кодекса Верховной Радой Украины был принят Закон Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины относительно упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности» от 04.11.2011 г. [3], большая часть норм которого вступила в силу с 1.01.2012 г.

Вопросы налогообложения субъектов хозяйствования рассматривали Ф. О. Ярошенко [4], Т. М. Демченко [5], А. Ю. Бурда [1], О. В. Майстренко [6] и многие другие ученые и практики. Вместе с этим проблемы, связанные с упрощенной систе-

мой налогообложения, закреплённой Налоговым кодексом, освещены недостаточно.

Цель настоящей статьи — проанализировать нормы Налогового кодекса об упрощенной системе налогообложения и выделить позитивные и негативные моменты.

Данным законом вводится новый порядок применения упрощенной системы налогообложения. С этой целью законодатель поделил субъектов хозяйствования на четыре группы плательщиков единого налога:

Первая группа — это физические лица-предприниматели, которые на протяжении календарного года соответствуют следующим критериям:

- а) не используют труд наемных лиц;
- б) объем дохода не превышает 150 000 грн;
- в) осуществляют исключительно розничную

продажу товаров с торговых мест на рынках и/или проводят хозяйственную деятельность по предоставлению бытовых услуг населению.

Ставка единого налога составляет: от 1 до 10 % размера минимальной заработной платы.

Вторая группа — это физические лица-предприниматели, которые на протяжении календарного года соответствуют следующим критериям:

- а) не используют труд наемных лиц или количество лиц, которые находятся с ним в трудовых отношениях, одновременно не превышает 10 лиц;
- б) объем дохода не превышает 1 000 000 грн;
- в) осуществляют хозяйственную деятельность

по предоставлению услуг, в том числе бытовых плательщикам единого налога и/или населению, производство и/или продажу товаров, деятельность в сфере ресторанного хозяйства.

Ставка единого налога составляет: от 2 до 20 % размера минимальной заработной платы.

Третья группа — это физические лица-предприниматели, которые на протяжении календарного года соответствуют следующим критериям:

- а) не используют труд наемных лиц или их количество одновременно не превышает 20 лиц;
- б) объем дохода не превышает 3 000 000 грн.

Ставка единого налога составляет: 3 % дохода при уплате НДС, 5 % дохода без уплаты НДС.

Четвертая группа — это юридические лица — субъекты хозяйствования любой организационно-правовой формы, которые на протяжении кален-

дарного года соответствуют совокупности следующих критериев:

- а) количество работников не превышает 50 лиц;
- б) объем дохода не превышает 5 000 000 грн.

Ставка единого налога составляет: 3 % дохода при уплате НДС; 5 % дохода без уплаты НДС.

Группы плательщиков единого налога отражены на рис. 1.

Налоговый кодекс Украины устанавливает ограничения по применению единого налога, которые отражены на рис. 2.

Анализ Закона Украины «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые дру-

	1 группа физические лица — предприниматели	2 группа физические лица — предприниматели	3 группа физические лица — предприниматели	4 группа юридические лица — предприниматели
1	2	3	4	5
Виды деятельности	Розничная продажа товаров с торговых мест на рынках и/или хозяйственная деятельность по предоставлению бытовых услуг населению	Хозяйственная деятельность по предоставлению услуг, в том числе бытовых плательщикам единого налога или населению. Производство и/или продажа товаров. Деятельность в сфере ресторанного хозяйства.	Любой вид деятельности, не запрещенный законодательством об упрощенной системе налогообложения	Любой вид деятельности, не запрещенный законодательством об упрощенной системе налогообложения
Количество наемных работников	Не используют труд наемных работников	Не используют труд наемных работников или их количество не превышает 10 лиц	Не используют труд наемных работников или их количество не превышает 20 лиц	Количество наемных работников не превышает 50 лиц
Объем дохода за календарный год	Не более 150 000 грн	Не более 1 000 000 грн	Не более 3 000 000 грн	Не более 5 000 000 грн
Ставка единого налога	От 1 до 10 % размера минимальной заработной платы	От 2 до 20 % минимальной заработной платы	3 % дохода с НДС; 5 % дохода без НДС	3 % дохода с НДС; 5 % дохода без НДС
Налоговый период	Календарный год	Календарный квартал	Календарный квартал	Календарный квартал
Исключения	физические лица — предприниматели, которые предоставляют в аренду земельные участки, общая площадь которых превышает 0,2 гектара, жилые помещения общая площадь которых превышает 100 квадратных метров, нежилые помещения (сооружения, здания) и/или их части, общая площадь которых превышает 300 квадратных метров.	посреднические услуги по купле-продаже, аренде, оценке недвижимого имущества; деятельность по техническому испытанию и исследованию; деятельность в сфере аудита; физические лица — предприниматели, которые предоставляют в аренду земельные участки, общая площадь которых превышает 0,2 гектара, жилые помещения, общая площадь которых превышает 100 квадратных метров, нежилые помещения (сооружения, здания) и/или их части, общая площадь которых превышает 300 квадратных метров.	деятельность по техническому испытанию и исследованию; деятельность в сфере аудита; физические лица — предприниматели, которые предоставляют в аренду земельные участки, общая площадь которых превышает 0,2 гектара, жилые помещения, общая площадь которых превышает 100 квадратных метров, нежилые помещения (сооружения, здания) и/или их части, общая площадь которых превышает 300 квадратных метров.	

Рис. 1. Группы плательщиков единого налога

По видам деятельности для физических и юридических лиц	По видам деятельности для физических лиц	Другие критерии, не связанные с видом деятельности	Формы осуществления расчетов
1	2	3	4
1) организация, проведение азартных игр; 2) обмен иностранной валюты; 3) производство, экспорт, импорт, продажа подакцизных товаров (кроме розничной продажи горюче-смазочных материалов в емкостях до 20 литров и деятельности физических лиц, связанной с розничной продажей пива и столовых вин); 4) добыча, производство, реализация драгоценных металлов и драгоценных камней, в том числе органогенного образования; 5) добыча, реализация полезных ископаемых; 6) деятельность в сфере финансового посредничества, кроме деятельности в сфере страхования, которая осуществляется страховыми агентами, определенными Законом Украины «О страховании» сюрвейерами, аварийными комиссарами и аджастерами, определенными разделом III Налогового кодекса; 7) деятельность по управлению предприятиями; 8) деятельность по предоставлению услуг почты и связи; 9) продажа предметов искусства и антиквариата, организация торгов (аукционов) изделиями искусства, предметами коллекционирования или антиквариата; 10) организация, проведение гострольных мероприятий; 11) страховые (перестраховые) брокеры; 12) банки; 13) кредитные союзы; 14) ломбарды; 15) лизинговые компании; 16) доверительные общества; 17) страховые компании; 18) учреждения накопительного пенсионного обеспечения; 19) инвестиционные фонды и компании, другие финансовые учреждения, определенные законом; 20) регистраторы ценных бумаг.	1) технические испытания и исследования; 2) аудит; 3) предоставление в аренду земельных участков, общая площадь которых превышает 0,2 гектара, жилые помещения, общая площадь которых превышает 100 квадратных метров, нежилые помещения (сооружения, здания) и/или их части, общая площадь которых превышает 300 квадратных метров.	1) субъекты хозяйствования, в уставном капитале которых совокупность части принадлежащей юридическим лицам, которые не являются плательщиками единого налога, равны или превышают 25 процентов; 2) представительства, филиалы, отделения и другие подразделения юридического лица, которые не являются плательщиком единого налога; 3) физические и юридические лица — нерезиденты; 4) субъекты хозяйствования, которые на день подачи заявления о регистрации плательщиком единого налога имеют налоговый долг, кроме безнадежного налогового долга, который возник в результате действия обстоятельств непреодолимой силы (форс-мажорных обстоятельств).	Плательщики единого налога не могут осуществлять расчеты за отгруженные товары (работы, услуги) ни в какой форме, кроме денежной (наличной или безналичной).

Рис. 2. Ограничения по применению единого налога

гие законодательные акты Украины относительно упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности» позволяет говорить как о позитивных, так и негативных аспектах установленной законодателем упрощенной системы налогообложения.

Приведем несколько позитивных примеров.

1. Статья 299 НК устанавливает исчерпывающий перечень оснований для принятия органом государственной налоговой службы решения об отказе в

выдаче субъекту хозяйствования свидетельства плательщика единого налога, а именно: несоответствие субъекта хозяйствования критериям, установленным в ст. 291 НК; наличие у субъекта хозяйствования, который создается в результате реорганизации (кроме преобразования) любого плательщика налога, непогашенных налоговых обязательств или налогового долга, которые появились до такой реорганизации; подача на протяжении одного календарного

года больше одного раза заявления о переходе на упрощенную систему налогообложения.

Надо отметить, что установление данной статьей исчерпывающего перечня оснований для отказа в выдаче свидетельства плательщика единого налога не позволит должностным лицам государственной налоговой службы устанавливать дополнительные основания для отказа в выдаче свидетельства и снижает риск коррупционной составляющей в данном вопросе.

2. Пункт 152.3 ст. 152 НК дополнен фразой о том, что плательщики налога вместе с налоговой декларацией подают органу государственной налоговой службы перечень доходов и расходов плательщика налога с указанием контрагентов — плательщиков единого налога, в который включаются операции, осуществленные таким контрагентом.

Также Законом «О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины относительно упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности» исключен подпункт 139.1.12 ст. 139 НК, в котором предусматривалось, что расходы, понесенные в связи с приобретением материальных и нематериальных активов у физического лица — предпринимателя, который уплачивает единый налог, не учитываются при определении налогооблагаемой прибыли.

В совокупности две вышеуказанные нормы права данного закона позволяют субъекту хозяйствования, который находится на общей системе налогообложения, включать в расходы, при определении налогообложения прибыли, операции по приобретению товаров (работ, услуг) у плательщиков единого налога. Для контроля со стороны государственной налоговой службы законодатель установил обязательное отражение хозяйственных операций с плательщиками единого налога, с указанием таких контрагентов, в специальном документе. Данная норма права, с одной стороны, позволит позитивно решить проблему хозяйственных отношений между субъектами на общей системе налогообложения и субъектами, уплачивающими единый налог, а, с другой стороны, позволит контролировать данные взаимоотношения и не допустить злоупотреблений. «На сегодняшний день полный запрет заменен на более мягкую и, без сомнения, эффективную норму, обязывающую предприятие прилагать к своей налоговой декларации перечень доходов и затрат предприятия в разрезе каждого контрагента — плательщика единого налога с указанием таких контрагентов (п. 152.3). Это позволит не просто запретить бизнес между предприятиями, работающими на общей системе налогообложения, и «единоналожниками», но действительно предупредить использование системы единого налога во зло» [7].

3. Закон отменяет норму права, согласно которой физические лица — предприниматели, плательщики единого налога должны платить 50 % ставки единого налога за каждого нанятого по трудовому договору лица. Также плательщики единого налога, не имеющие наемных работников, смогут раз в году уйти в отпуск и, соответственно, не платить единый налог за этот месяц. Единый налог не уплачивается и в случае предоставления копии больничного листа на срок свыше 30 дней.

«Несложная система учета и отношений с контролирующими органами положительно может влиять на увеличение количества самозанятых лиц. Упрощение налоговых процедур должно также способствовать уменьшению коррупционных действий администраторов налогов, что тоже добавляет стимула для развития предпринимательских структур» [8, с. 478].

Помимо позитивных имеют место и негативные аспекты. Остановимся на них более подробно:

1. Пункт 293.4 ст. 293 НК указывает, что ставка единого налога первой, второй и третьей групп устанавливается в размере 15 % от дохода, полученного при осуществлении видов деятельности, которые не дают право на применение упрощенной системы налогообложения, а также при применении формы расчета не в денежной форме.

Данная норма права предоставляет возможность недобросовестным субъектам хозяйствования осуществлять виды деятельности, которые не дают право на единый налог либо осуществлять расчеты векселями и при этом платить 15 % от дохода, в отличие от добросовестных субъектов хозяйствования, которые находятся на общем налогообложении и уплачивают 20 % НДС и 23 % налога на прибыль.

2. В подпункте 3 пункта 293.8 ст. 293 НК предусмотрено, что плательщики третьей и четвертой группы, которые превысили объем годового дохода, к сумме превышения применяют ставку единого налога в размере 15 % (для третьей группы), а плательщики единого налога четвертой группы, т. е. юридические лица, в двойном размере ставки, установленной НК, т. е. 6 % дохода с НДС и 10 % дохода без НДС.

Налоговый кодекс устанавливает для третьей и четвертой группы одинаковую ставку единого налога, поэтому не понятна логика законодателя при установлении разных ставок единого налога при превышении суммы дохода. Получается ситуация, когда плательщики третьей группы, превысив доход в 3 000 000 грн уплачивают 15 % от суммы превышения, а плательщики четвертой группы, превысив доход в 5 000 000 грн, уплачивают 6 % или 10 % дохода от суммы превышения. При этом субъект хозяйствования, который находится на общей системе налогообложения, должен уплатить 20 % НДС и

23 % налога на прибыль. Таким образом, законодатель создал возможности для «нарушения» действующего законодательства на законных основаниях. «Предложенная упрощенная система налогообложения более чем лояльна к юридическим лицам — плательщикам единого налога. Уступки законодателя в этой части по сравнению с редакцией проекта НК конца 2010 г. (юридические лица вообще не могли быть плательщиками единого налога) поистине сказочные. Возможно, этому институту готовится своя особая роль, пока еще скрытая за кулисами налоговой политики правительства» [7].

3. Согласно подпункту «г» подпункта 4 пункта 293.8 ст. 293 НК ставка единого налога для третьей и четвертой групп «может быть выбрана» в размере 3 % плательщиком единого налога, который уплачивает ставку единого налога в размере 5 %, в случае предоставления им услуг (работ) плательщикам НДС и если объем такой поставки за последние 12 календарных месяцев совокупно превышает объем 300 000 грн (п. 181.1 ст. 181 НК), и дает возможность регистрации такого плательщика единого налога плательщиком НДС в порядке, установленном НК. Фраза «может быть выбрана» в подпункте «г» подпункта 4 пункта 293.8 ст. 293 НК предполагает добровольность такого перехода.

Пункт 181.1 ст. 181 НК предусматривает обязательную регистрацию плательщиком НДС при превышении оборота в 300 000 грн, кроме лиц «которые являются плательщиком единого налога».

Вместе с этим дополнение пп. 14.1.139 ст. 14 НК относит к плательщикам НДС субъектов хозяйствования, доход которых с плательщиками НДС за предшествующие 12 календарных месяцев превышает объем, установленный п. 181.1 ст. 181 НК.

Также в данном Законе предусмотрено, что в случае изменения ставки единого налога в соответствии с подпунктом «г» подпункта 4 пункта 293.8 ст. 293 НК регистрационное заявление подается в срок, определенный п. 183.2 ст. 183 НК, где предусмотрен порядок обязательной регистрации плательщиком НДС.

Таким образом, несогласованность указанных норм права дает возможность разночтения, о чем свидетельствуют противоречивые комментарии специалистов относительно регистрации плательщиком НДС плательщика единого налога при превышении оборота в 300 000 грн. А это означает, что возможны коррупционные проявления со стороны должностных лиц государственной налоговой службы. Аналогичная ситуация уже имеет место при применении ст. 182 НК в части добровольной регистрации плательщиком НДС. Так, несмотря на «добровольность» такой процедуры, представители государственной налоговой службы, на основе своего подзаконного нормативно-правового акта, по

своему усмотрению определяют, кого регистрировать плательщиком НДС, а кого нет.

4. Пункт 296.10 ст. 296 НК предусматривает, что плательщики единого налога первой — третьей групп не применяют регистраторы расчетных операций. Данная норма права не отвечает на ряд актуальных вопросов, а именно: возможно ли применение первой — третьей группой регистраторов расчетных операций на добровольной основе; обязана ли четвертая группа плательщиков единого налога использовать регистраторы расчетных операций на основе данной нормы?

Подводя итог, целесообразно отметить, что изменения в законодательстве об упрощенной системе далеки от идеала, т. к. вводятся ограничения на виды деятельности, предусмотрены жесткие санкции, а также зависимость ставки единого налога от минимальной заработной платы. Но, вместе с этим, новый порядок применения упрощенной системы налогообложения позволяет дифференцировано подходить к данному вопросу и дает возможность выбрать оптимальный вариант для уплаты единого налога.

Список использованной литературы

1. Бурда А. Ю. Сучасні реалії та перспективи розвитку спрощеної системи оподаткування / А. Ю. Бурда // Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки : матеріали XI Міжнародної науково-практ. конф. (11–12 лист. 2011 р., м. Донецьк) / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Держ. податк. служба України. — Донецьк : Донецький нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2011. — С. 485–487.
2. Хозяйственный кодекс Украины от 16.01.2003 г. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. — 2003. — № 18, № 19–20, № 21–22. — Ст. 144.
3. О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины относительно упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности : Закон Украины от 4.11.2011 г. № 4014–17 // Голос України. — 2011. — 24 нояб. (№ 221).
4. Ярошенко Ф. О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України / Ф. О. Ярошенко // Фінанси України. — 2010. — № 7. — С. 3–21.
5. Демченко Т. М. Налогова політика як інструмент регулювання відтворювального процесу / Т. М. Демченко // Актуальні проблеми економіки. — 2004. — № 2 (32). — С. 69–75.
6. Майстренко О. В. Податковий кодекс України: прогнози та реальність / О. В. Майстренко // Бюлетень Міністерства юстиції України. — № 5. — 2011. — С. 46–51.
7. Гетманцев Д. Либерализация «упрощенки» или тактическая уступка правительства? / Д. Гетманцев // Зеркало недели. — 2011. — 28 окт. (№ 39).

8. Єгоркіна Т. О. Реформування системи спрощеного оподаткування / Т. О. Єгоркіна // Стан і проблеми оподаткування в умовах мінливої економіки : матеріали XI Міжнародної науково-практ. конф. (11–12 лист. 2011 р., м. Донецьк) / М-во освіти і науки, молоді

та спорту України, Держ. податк. служба України. — Донецьк : Донецький нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2011. — С. 475–479.

Стаття постуила в редакцию 07.02.2012 г.

УДК 346.1

О. А. Воловик,
канд. юрид. наук,
доцент,
Східноукраїнський національний
університет ім. В. Даля,
м. Луганськ

ЕКОНОМІКА ТА ПРАВО: ЦІННІСНИЙ ВИМІР

Розглянуто кризові явища в економічній і правовій науках, які корелюють із глобальними кризами сучасного суспільства. Запропоновано розвивати аксіологічний напрям в економіко-правових дослідженнях, предметом якого є цивілізаційні цінності з економічним змістом, в проекції викликів сучасності та можливостей правового впливу.

Ключові слова: економіка, право, криза, цінність, суспільний розвиток.

Економічна наука і правознавство посідають серед галузей наукових знань вагоме місце, а їх вплив на суспільне життя важко переоцінити. Це ґрунтується на деяких уявленнях марксизму-ленінізму, які не втратили своєї актуальності: політика — це концентрований вираз економіки, а право — зведена у ступінь закону воля правлячого класу, зміст якої визначається матеріальними умовами його життя. І навіть, незважаючи на те, що сучасне суспільство формально не є класовим, а підручники з теорії права орієнтовані на визначення права як сукупності правових норм, сутність залишається майже незмінною — право пов'язане з економікою, а економіка з політикою.

При цьому проблема співвідношення права та економіки у вітчизняних правових дослідженнях чітко не ставиться. Як зазначає А. А. Алпатов, для юристів (пострадянських країн) характерно намагання обмежитися рамками правових норм, що пояснюється міцними традиціями нормативізму та вирішенням свого часу економіко-правового співвідношення (зокрема, в теорії марксизму), до якого немає сенсу повертатися [1]. І хоча існує думка про звільнення сучасного права від ідеології економічно-го детермінізму та надання самому собі, власним

цінностям, що обумовлює переоцінку його логіки та раціональності [2], але найбільш розповсюдженою серед юристів залишається половинчата позиція, що її висловив Б. Б. Тишаєв: право і економіка у реальному житті є взаємно детермінуючими категоріями, враховуючи які логічно говорити про те, що в сучасних умовах існує *економічне право* та *правова економіка* (тут і далі курсив авт. — О. В.) [3, с. 12].

Пов'язаність економіки із правом (на рівні взаємодії в реалізації концепцій суспільного розвитку) не впливає на їх наукову автономність — правова наука й економіка мають різні онтологічні та методологічні складові. Економічна наука вивчає поведінку людей як зв'язок між цілями й обмеженими засобами, які мають альтернативні шляхи застосування (Л. А. Роббінс). Право (у галузі економіки) занурено в суспільні відносини, які фактично виникають в економічній сфері, з позицій їх врегулювання й охорони. Не буде перебільшенням, що співвідношення «економіка — зміст, право — форма» є домінуючим в економіко-правовому тандемі. Про це також свідчить авторитетна думка про роль господарсько-правової галузі, яка є відповідальною за економічну сферу. Як зазначає академік В. К. Мамутов, «господарське право можна розглядати як

© О. А. Воловик, 2012