

ПРИБУТКОВИЙ ПОДАТОК СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: РЕАЛІЇ ТА ПРОБЛЕМИ

Оподаткування доходів громадян від здійснення підприємницької діяльності нині викликає широкий інтерес як з боку платників цього податку, так і податкових органів, оскільки йому притаманні певні особливості та деяка неурегульованість.

Згідно з чинним законодавством України фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності залежно від виду їх діяльності, місця її здійснення, кількості працюючих у них за наймом працівників та залежно від обсягів реалізації можуть самостійно обирати найприйнятнішу для них систему оподаткування доходів. Це може бути:

- звичайна система оподаткування (шляхом авансових перерахувань прибуткового податку виходячи з оцінки очікуваного доходу з наступним перерахунком згідно з даними декларації);
- за фіксованим розміром податку шляхом придбання патенту;
- за єдиним податком.

Розглянемо докладніше порядок оподаткування прибутковим податком фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності за різних систем їх оподаткування. У цьому плані розглянемо чинний порядок оподаткування прибутковим податком власника (керівника) підприємства, найманих працівників суб'єкта підприємницької діяльності, членів їх сімей залежно від виду діяльності з точки зору правильності підходу до визначення носія податку.

Основним законодавчим актом щодо оподаткування доходів громадян є Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» (далі Декрет). Декретом передбачено кілька груп платників, у тому числі ст.13 визначено порядок оподаткування доходів громадян, отриманих протягом календарного року від здійснення підприємницької діяльності.

У випадку застосування традиційної системи оподаткування доходом вважається сукупний чистий дохід, який визначається як різниця між валовим доходом і документально підтвердженими витратами, пов'язаними безпосередньо з його отриманням. Але, незалежно від чіткого визначення доходу і витрат суб'єкта підприємницької діяльності, окремі виплати щодо правильності їх віднесення до сукупного оподаткованого доходу є дискусій-

ними, хоча вони включаються у валові витрати відповідно до ст.5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Такий порядок призводить до того, що при обчисленні прибуткового податку з фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності такі виплати відповідно до діючого законодавства необхідно двічі вирахувати з об'єкта оподаткування.

Чинним законодавством урегульовано визначення величини валових витрат суб'єкта підприємницької діяльності: або на підставі підтверджуючих документів; або відповідно до встановлених норм, які коливаються від 60% до 5%. Останнє викликає сумнів з приводу їх обґрунтованості, оскільки від цього залежить правильність визначення сукупного чистого доходу.

Прибутковий податок з доходу, отриманого від підприємницької діяльності, обчислюється на загальних підставах і сплачується до бюджету в такому порядку. Щоквартально протягом року платники сплачують по 25% річної суми податку, обчисленої за фактично отриманими доходами в минулому році. Для платників, які вперше залучаються до сплати податку, встановлено аналогічний порядок розрахунків з тією різницею, що оподатковувану базу визначає їм податковий орган за оцінним доходом на поточний рік. Передбачена сплата авансових платежів податку (до 15 березня, до 15 травня, до 15 серпня, до 15 листопада) з наступним перерахунком за фактично отриманими доходами.

При визначенні доходу, що підлягає оподаткуванню прибутковим податком з громадян, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, також ураховуються норми витрат згідно з Інструкцією про прибутковий податок з громадян.

Чинним законодавством встановлено обмеження щодо реалізації прав на пільгове оподаткування. Якщо громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю, за умови, що їм допомагають члени сім'ї, які спільно з ними проживають, оподатковуваний дохід розподіляють між собою за угодою, то частка кожного з них не може перевищувати розміру, пропорційного кількості громадян, які беруть участь у підприємницькій діяльності, якщо один з них має право на пільгове оподаткування.

Незалежно від того, що в деяких випадках доходи, які отримують неповнолітні громадяни (діти), розглядаються платниками як пільгові, однак згідно з чинним законодавством вони повинні оподатковуватися на загальних підставах.

Заробітна плата директора приватного підприємства оподатковується прибутковим податком на загальних підставах до відповідної шкали.

Законом України «Про власність» (ст.6) передбачено вилучення, за рішенням власника, чистого прибутку, що залишається в розпорядженні юридичної особи (приватного підприємця) після сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету та державних цільових фондів, який оподатковується прибутковим податком.

Доходи найманого працівника протягом року мають оподатковуватись за ставкою 20% незалежно від того чи є це місце роботи єдиним. Приватний підприємець як не основний роботодавець для найманого працівника не проводить перерахунок прибуткового податку в кінці року, не враховує пільги, які можуть мати працівники з даного податку. Такі перерахунки в кінці року проводить податковий орган.

Отже, працювати в приватного підприємця за умовно основним місцем роботи, тобто не мати іншого місця роботи, вигідніше з більш-менш великими заробітками. Тут під великими заробітками слід розуміти ситуацію, коли податок, сплачений протягом року за ставкою 20% є меншим, ніж податок, обчислений за шкалою прогресивного оподаткування доходів. Така ситуація виникає, починаючи з суми 1165 грн. на місяць. Податок з цієї суми за ставкою 20% дорівнює 233 грн., за шкалою — 233,05 грн.

Поряд з цим, прибуток, отриманий громадянином від операцій купівлі-продажу акцій та інших корпоративних прав, за результатами звітного року включається до складу його сукупного річного оподаткованого доходу і обчислений податок з цієї суми вноситься до бюджету.

Чинним законодавством передбачено ряд випадків, коли прибутковий податок не сплачується. Так, відповідно до п.14 розділу III Інструкції підприємствами, установами, організаціями і фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності, що приймають у громадян на комісію товари, при виплаті коштів від реалізації товарів, що належать цим громадянам, прибутковий податок не утримується.

Згідно зі ст.5 Декрету не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу, а отже, не підлягають оподаткуванню суми, одержувані в результаті відчуження майна, що належить громадянам на правах власності, за нотаріальне посвідчення або за операції з відчуження якого сплачується державне мито чи

плата за вчинення матеріальних дій, крім доходів, отриманих від реалізації продукції та іншого майна в результаті здійснення ними підприємницької діяльності.

Виходячи зі змісту ст.5 Декрету, фізична особа, яка не має статусу суб'єкта підприємницької діяльності або має його, але проводить відчуження нерухомості не у зв'язку зі своєю підприємницькою діяльністю, не повинна сплачувати прибутковий податок з операцій купівлі-продажу або міни нерухомості. Для договорів дарування нерухомості це також справедливо ще й тому, що, зрештою, дохід у цій ситуації в дарувальника відсутній. Аналогічно не враховуються в сукупний оподатковуваний дохід суми, одержувані в результаті дарування.

Якщо ж нерухомість продається внаслідок здійснення особою підприємницької діяльності, пільга, зазначена в ст.5 Декрету, на таку операцію не поширюється і продавець-підприємець сплачує прибутковий податок на загальних підставах. Таким чином, законодавством чітко розмежовано оподаткування операцій з продажу, міни, дарування нерухомості, залежно від того належить цей вид діяльності до підприємницької, чи ні.

Викладене вище щодо прибуткового оподаткування з громадян свідчить про ряд неурегульованих питань. Це стосується перш за все носія прибуткового податку і є значно складнішим у порівнянні з його безпосередніми розрахунками.

Спробуємо розмежувати його визначення для груп громадян, що самостійно ведуть підприємницьку діяльність (без створення юридичної особи) і тих, які працюють за наймом.

Для громадянина — суб'єкта підприємницької діяльності прибутковий податок є певним обов'язковим платежем, який він сплачує зі свого сукупного чистого доходу. У випадку сплати фіксованого податку він розглядатиметься фізичною особою як елемент витрат і в основному або повністю перекладатиметься на кінцевого споживача. У випадку сплати податку за загальною шкалою носієм податку, в основному, буде сам суб'єкт підприємницької діяльності, проте він матиме стимули до приховування доходів і заниження об'єкта оподаткування, що часто можна простежити на сучасних українських реаліях.

Ще складнішим є визначення носія податку для випадку його утримання з громадян, що працюють за наймом. Відомо, що між працівниками і власниками підприємства існують антагоністичні суперечності з приводу розподілу створеної доданої вартості, адже збільшення матеріальної зацікавленості працівників за рахунок збільшення питомої ваги оплати праці в доданій вартості

відповідно зменшує частку доходу власника і робить менш ефективним авансування його капіталу в це підприємство. Визначимо, що прибутковий податок сплачується біля джерела виплати, тому працівника, який є його платником, фактично не цікавить загальна сума утриманих з нього і спрямованих до бюджету коштів, а лише та, що безпосередньо ним отримується. Ще Дж. М. Кейнс у «Загальній теорії зайнятості, процента і грошей» відзначив, що заробітна плата має низьку еластичність у напрямі її абсолютного зниження в грошовому виразі. Так, якщо будуть збільшені ставки прибуткового податку, знизити пропорційно чисту заробітну плату (кошти, що безпосередньо виплачуються працівникам) не вдасться. Ураховуючи те, що загальні витрати на утримання персоналу (фонд заробітної плати з нарахуваннями) є елементом собівартості продукції, то з цієї точки зору цей фонд має межі, зумовлені ситуацією на ринку і показниками діяльності підприємства. Отже, ми вважаємо, що реальний носій прибуткового податку (власник підприємства, найманий працівник або кінцевий споживач) може визначатися залежно від таких чинників, як:

- рентабельність роботи підприємства;
- рівень оподаткування фонду заробітної плати;
- загальний вплив податкової системи на діяльність підприємства;
- характерні для підприємства співвідношення між фондами відшкодування, споживання і нагромадження.

Виходячи з викладеного вище, носіями прибуткового податку залежно від різних умов у різній мірі стають і працівник, і власник, і, можливо, кінцевий споживач. Тож не можна стверджувати, що кінцева ціна не залежить від рівня оподаткування витрат на утримання персоналу.

Разом з тим рівень оплати праці, який склався нині в Україні, не дає змоги відтворювати реальну вартість робочої сили. І це є однією з істотних причин, що перешкоджає подоланню економічної кризи, призводить до тінізації економіки. Високий рівень оподаткування фондів споживання підприємств змушує шукати шляхи їх формування поза «офіційною» економікою. Реалізація запропонованих підходів щодо визначення носія прибуткового податку буде одним з напрямів удосконалення оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Про внесення змін до Закону України «Про систему оподаткування»: Закон України від 18 лют. 1997 р. №77 // Відом. Верхов. Ради України. — 1997. — №16. — С.255—262.
2. Про внесення змін до Закону України «Про підприємництво»: Закон України від 23 груд. 1997 р. №762 // Відом. Верхов. Ради України. — 1998. — №17. — С.266—274.
3. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 18 листоп. 1997 р. №639 // Відом. Верхов. Ради України. — 1998. — №10. — С.154—171.
4. Про прибутковий податок із громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 груд. 1992 р. №13-92 (зі змінами та доповненнями) // Галицькі контракти. — 1998. — №11. — С.142—151.
5. Про прибутковий податок з громадян: Інструкція ГДПАУ №12 від 21 квіт. 1993 р. (зі змінами та доповненнями) // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — 15 жовт. — №95. — 31с.
6. *Кейнс Дж.* Общая теория занятости, процента и денег. — М.: Прогресс, 1978. — 494 с.

С. А. ЦИГАНОВ, канд. екон. наук,
М. М. СПОДИНА, ст. викладач

СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЕКОНОМІКИ

На сучасному етапі становлення ринкових відносин в Україні система оподаткування підприємств має спиратися на аналіз інтересів виробника і споживача, держави і суспільства. Державне регулювання економіки шляхом використання податкових важелів слід спрямувати на забезпечення і підтримку збалансованого економічного зростання, ефективне використання ресурсів, стимулювання інвестиційної та підприємницької активності. Податковий механізм використовується для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, забезпечення науково-технічного прогресу.

Податкова система України базується на зіставленні прямих і непрямих податків. До системи прибуткового оподаткування юридичних осіб належить податок на прибуток підприємств. Цей податок виконує економічну функцію, тобто дає змогу державі