

Катерина Петрівна ПРОСКУРА

доктор економічних наук,
доцент кафедри аудиту,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана
E-mail: proskura_kp@ukr.net

Людмила Всеволодівна ГОРБУНЕНКО

головний бухгалтер,
ТОВ «Науково-інноваційне об'єднання «Інформаційні системи менеджменту»
E-mail: ird_forpost@meta.ua

ОСОБЛИВОСТІ І ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ПРАКТИЧНОГО ЗАСТОСУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Проскура, К. П. Особливості і проблемні аспекти практичного застосування спрощеної системи оподаткування [Текст] / Катерина Петрівна Проскура, Людмила Всеволодівна Горбуненко // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол. : В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”, 2014. – Том 17. – № 1. – С. 146-159. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Спрощена система оподаткування спрямована на створення сприятливих умов господарювання для малого бізнесу і забезпечення можливостей його розвитку та розширення. У дослідженні розглянуто історію розвитку і становлення спрощеної системи оподаткування в Україні, а також проаналізовано обсяги податкових надходжень і чинний механізм оподаткування цим податком. Констатовано безперечне покращення якості правового поля, що на сьогодні регулює механізм спрощеного оподаткування, однак у деяких аспектах він все ще залишається недосконалим. Крім глобальних проблем адаптації спрощеної системи оподаткування до сучасних умов господарювання, досить актуальними є питання доопрацювання сучасної правової бази, виправлення технічних помилок і роз'яснення окремих питань оподаткування єдиним податком.

У роботі досліджувались наступні проблемні аспекти: 1) механізм оподаткування єдиним податком поворотної фінансової допомоги та приведення у відповідність до норм податкового кодексу консультацій і роз'яснень, зокрема тих, які надаються в Єдиній базі податкових знань; 2) деталізація на законодавчому рівні порядку оподаткування єдиним податком курсових різниць, що виникають у процесі здійснення суб'єктом спрощеної системи оподаткування своєї господарської діяльності; 3) на рівні узагальнювальної податкової консультації детальне розкриття механізму оподаткування єдиним податком операцій, що здійснюються в межах договорів комісії, доручення, агентських та інших подібних договорів.

Щодо цих аспектів оподаткування вважаємо, що: порядок внесення фінансової допомоги в базу оподаткування єдиним податком повинен бути ідентичний з нормами розділу 3 ПКУ «Податок на прибуток підприємств»; курсові різниці не повинні взагалі впливати на об'єкт оподаткування єдиним податком; при здійсненні операцій за договорами комісії однозначно базою оподаткування комісіонера має бути тільки сума комісійної винагороди.

Ключові слова: податок; єдиний податок; податкові надходження; спрощена система оподаткування; суб'єкти малого підприємництва; база оподаткування; ставка податку; групи платників єдиного податку.

Kateryna Petrivna PROSKURA

Doctor of Economics, Associate Professor,
Department of Audit,
Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
E-mail: proskura_kp@ukr.net

Lyudmyla Vsevolodivna GORBUNENKO

Chief Accountant,
Research and Innovation Association "Information Systems of Management"
E-mail: ird_forpost@meta.ua

FEATURES AND PROBLEM ASPECTS OF PRACTICAL IMPLEMENTATION OF THE SIMPLIFIED TAX SYSTEM

Abstract

The aim of simplified tax system is the creation of a favorable business environment for small businesses and to enable its development and expansion. The study reviews the history of the development and establishment of simplified tax system in Ukraine, as well as analyses the tax revenues and the operating mechanism of imposition of this tax. The study has ascertained the undoubted improvement in the quality of the legal field, which today controls the mechanism of simplified taxation, but in some ways it is still imperfect. In addition to the global challenges of adapting a simplified tax system to modern economic conditions, rather important question is to develop the existing legal base, correct technical mistakes and clarify certain problematic issues of imposing single tax.

We have investigated the problematic aspects of the definition of the single tax. Those are 1) the mechanism of imposing a single tax of the return financial aid and bringing into compliance with the Tax Code of consultation and clarification, in particular, provided by Common base of tax knowledge; 2) the detailing at the legislative level the order of imposing a single tax of exchange differences, arising in the process of implementing economic activities by the subject of the simplified tax system; 3) the detailed understanding of the mechanism of single tax transactions which is carried out within the framework of contracts of commission, of agency and other contracts of this kind at the level of generalizing tax consultation.

As for these aspects of taxation we believe that: the order of inclusion of financial aid in the single tax imposition base should be identical to the standards of section 3 of the Tax Code of Ukraine "Corporate income tax"; exchange differences should not affect the subject of single tax imposition; while implementing the operations under commission contracts the unique tax base of the commissioner should only be the amount of commission fee.

Keywords: *tax; single tax; tax revenues; the simplified tax system; small businesses; tax base; tax rate; groups of single tax payers.*

JEL classification: H250

Вступ

Спрощена система оподаткування спрямована на створення сприятливих умов господарювання для малого бізнесу і забезпечення можливостей його розвитку та розширення. Протягом усього періоду існування такої системи оподаткування в суспільстві ведеться дискусія щодо її доцільності, ефективності та створення адекватного правового поля для її функціонування.

У сучасних умовах економічної та політичної кризи, що спостерігаються нині в Україні, загострюються проблеми, які мають полярно протилежні шляхи вирішення: наповнення бюджету шляхом розширення бази оподаткування та необхідності підтримки та стимулювання малого бізнесу, який у такій ситуації знаходиться «на межі вимирання». Тому питання оцінювання ефективності та розробки напрямів удосконалення механізму оподаткування єдиним податком набувають сьогодні особливої актуальності.

Крім глобальних проблем адаптації спрощеної системи оподаткування сучасних умов господарювання, досить актуальними є проблема доопрацювання чинної правової бази, виправлення технічних помилок і роз'яснення окремих проблемних питань оподаткування єдиним податком.

Мета статті

Метою статті є дослідження сутності та проблемних аспектів застосування спрощеної системи оподаткування та розробка пропозицій щодо підвищення її ефективності.

Виклад основного матеріалу дослідження

Спрощена система оподаткування в Україні була вперше введена в 1999 році на підставі Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" № 727 від 03.07.1998 року. Цей Указ передбачав можливість застосовування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва, встановивши при цьому широке коло осіб та перелік видів підприємницької діяльності, щодо яких запроваджувалась спрощена система оподаткування [5]. До січня 2012 року цей нормативний документ був єдиним, який забезпечував правову базу для функціонування спрощеної системи оподаткування та визначав умови перебування, методик нарахування і сплати єдиного податку. З часом стало зрозуміло, що Указ про спрощену систему оподаткування не враховує багатьох практичних аспектів оподаткування єдиним податком, має багато пробілів і потребує перегляду. У 2010 році розглядався законопроект щодо внесення змін до механізму спрощеної системи, який викликав негативний суспільний резонанс і призвів до «податкового майдану» наприкінці 2010 – на початку 2011 років. На початку 2011 року був введений у дію Податковий кодекс України, але, введення в дію Розділу 14 «Спеціальні режими оподаткування», який мав визначити правову базу для спрощеної системи оподаткування, було відкладено до 2012 року. Протягом 2011 року велась робота над доопрацюванням механізму оподаткування єдиним податком, і з 01.01.2012 року на підставі Закону України від 04.11.2011 р. N 4014-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» запроваджено оновлена спрощена система оподаткування.

Як визначає п. 291.2 ПКУ, спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Суб'єктами спрощеної системи оподаткування можуть бути фізичні особи – підприємці та юридичні особи, які добровільно обрали такий режим оподаткування і відповідають встановленим критеріям перебування на спрощеній системі.

Згідно зі ст. 10 ПКУ, єдиний податок відноситься до місцевих податків та зборів, зараховується до місцевих бюджетів. Часто піднімається питання, що існування спрощеної системи оподаткування призводить до податкової дискримінації, оскільки платники, які знаходяться на загальній системі оподаткування, мають більше податкове навантаження, ніж платники єдиного податку, здійснюючи однакову господарську діяльність. Також багато науковців і практиків вважають, що існування спрощеної системи оподаткування призводить до втрат податкових надходжень до бюджету і загалом знижує фіскальну ефективність податкової системи. Далі розглянемо динаміку надходжень до єдиного бюджету за областями за 2013 рік (рис. 1).

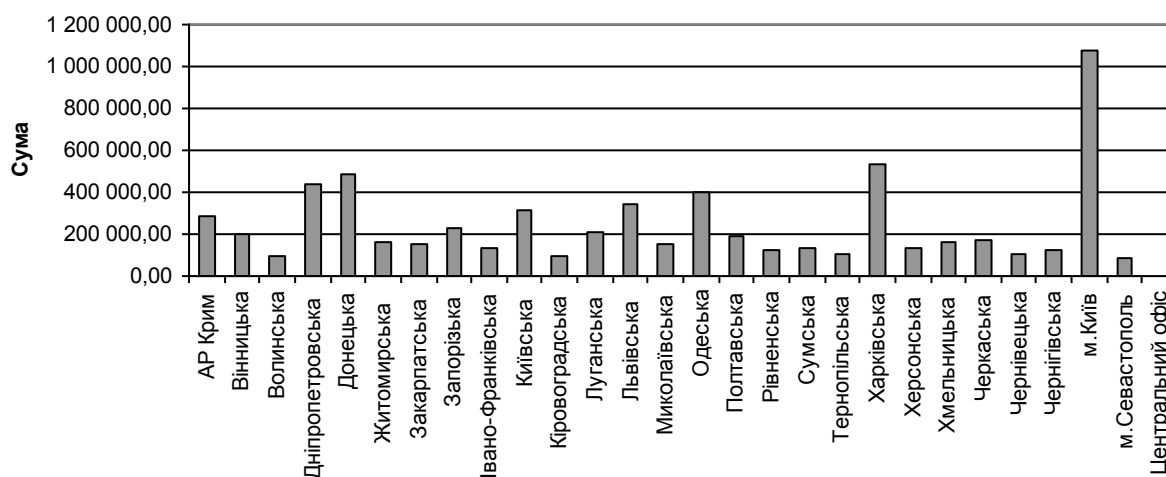


Рис. 1. Надходження єдиного податку до бюджету за 2013 р. у розрізі областей*

*Складено автором за даними ДФСУ

Загалом за 2013 рік сума надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів складає 1743313,78 тис. грн. Розподіл суми надходжень між областями є дуже нерівномірний і свідчить про те, що в деяких регіонах економічна активність суб'єктів малого підприємництва більш висока, в інших – значно нижча,

що доводить різні темпи розвитку і неминуче економічне відставання окремих областей. Як видно з рис. 1, найбільша сума надходжень єдиного податку у 2013 р. зафіксована у м. Києві – 364464,35 тис. грн. Найменша сума податкових надходжень від єдиного податку в 2013 році – у Волинській області – 18525,63 тис. грн.

Слід зауважити, що загальна сума податкових надходжень до Зведеного бюджету України в 2013 році склала 241 745 515,49 тис. грн., де питома вага єдиного податку менша ніж 0,1 %, що дуже мало, і загалом свідчить про фіскальну неефективність цього податку.

Оскільки платниками єдиного податку є малі підприємства, яким притаманні найбільші ризики підприємницької діяльності, то об'єктивно негативним явищем при застосуванні спрощеної системи оподаткування є наявність відносно великих сум податкового боргу її суб'єктів. Далі розглянемо показник податкового боргу платників єдиного податку до бюджету за 2013 рік. (рис. 2).

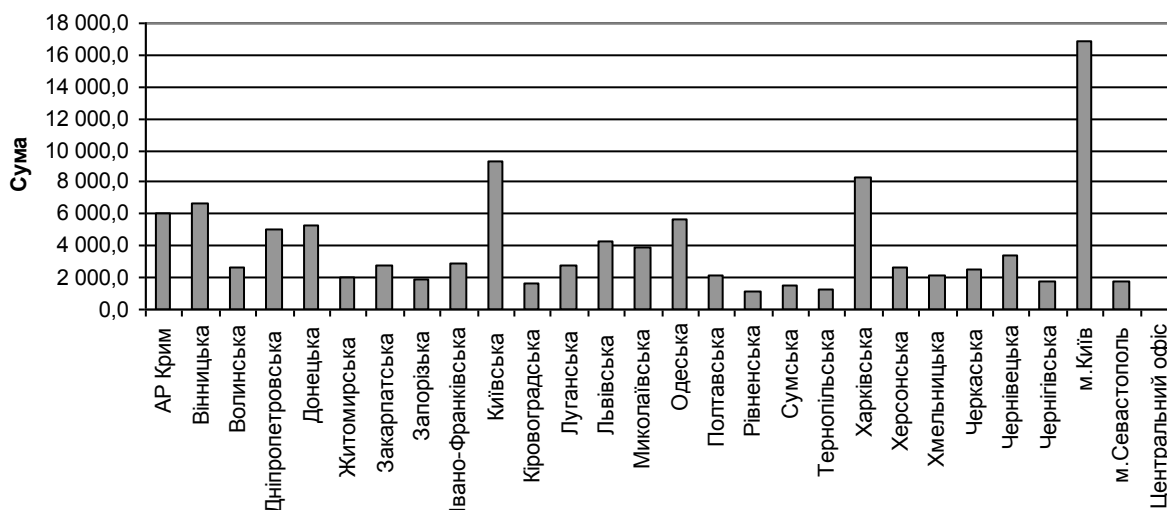


Рис. 2. Сума податкового боргу платників єдиного податку на 2013 рік, тис. грн*

*Складено автором за даними ДФС

Загальна сума податкового боргу з єдиного податку за 2013 рік складає 108 503,6 тис. грн. Найбільша сума податкового боргу за єдиним податком належить платникам, зареєстрованим у м. Києві – 16919,13 тис. грн, податковий борг по Київській області складає 9350,68 грн, високий рівень податкового боргу показала Харківська область - 8267,26 тис. грн; найменша сума податкового боргу з єдиного податку зафіксована в Рівненській області – 1173,0 тис. грн. Питома вага податкового боргу за єдиним податком у м. Києві складає 15,85 %. Отже, слід зауважити, що найбільші надходження та найбільші суми податкового боргу за єдиним податком притаманні найбільш економічно активним регіонам України.

Якщо аналізувати динаміку надходжень єдиного податку у 2014 році, то на офіційному сайті Державної фіскальної служби розміщена наступна інформація. Протягом січня – липня 2014 року платники податків, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, сплатили до бюджету понад 4,2 млрд грн єдиного податку. Порівняно з відповідним періодом минулого року сплата податку зросла на 1 %. Основна частка суми сплачена підприємцями – фізичними особами. Від приватних підприємців бюджет отримав понад 3 млрд гривень єдиного податку. Від діяльності спрощенців - юридичних осіб до бюджету надійшло 1,1 млрд грн. Загалом, за статистикою Державної фіскальної служби України, на сьогодні на спрощеній системі оподаткування працюють понад 1,2 млн платників податків.

Далі більш детально зупинимось на методиці нарахування та сплати єдиного податку та на неврегульованих законодавством аспектах оподаткування цим податком.

Податковим кодексом [2] передбачено такі групи платників єдиного податку та ставки податку:

- перша група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють винятково роздрібний продаж товарів на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 тис. грн; ставка єдиного податку фіксована у межах від 1 до 10 % розміру мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного року;

- друга група - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню; здійснюють виробництво та/або продаж товарів (без обмежень щодо податкового статусу покупця), діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року: кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; обсяг річного доходу не перевищує 1 млн грн; ставка єдиного податку фіксована у межах від 2 до 20 % розміру мінімальної заробітної плати станом на 1 січня звітного року;
- третя група - фізичні особи - підприємці, які протягом календарного року задовольняють такі критерії: кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб; обсяг доходу не перевищує 3 млн грн;
- четверта група - юридичні особи, які протягом календарного року відповідають таким критеріям: середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб і обсяг річного доходу не перевищує 5 млн грн.

Платники 3 і 4 груп можуть обрати наступні режими оподаткування єдиним податком:

1) єдиний податок 3 % від суми отриманого доходу - у разі сплати ПДВ на загальних підставах;

2) єдиний податок 5 % від суми отриманого доходу - у разі внесення ПДВ до складу єдиного податку;

п'ята група - фізичні особи - підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена, і обсяг доходу не перевищує 20 млн грн;

шоста група - юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20 млн грн.

Платники 5 і 6 груп можуть обрати наступні режими оподаткування єдиним податком:

1) єдиний податок 5 % від суми отриманого доходу - у разі сплати ПДВ на загальних підставах;

2) єдиний податок 7 % від суми отриманого доходу - у разі внесення ПДВ до складу єдиного податку.

У межах податкової реформи, яка триває сьогодні, у відповідному законопроекті пропонується переглянути групи платників єдиного податку та критерії перебування на відповідній групі. Звертаємо увагу на наступні аспекти: по-перше, згідно з концепцією податкової реформи до єдиного податку приєднується фіксований сільськогосподарський податок (платники цього податку в майбутньому стануть просто окремою групою платників єдиного податку); по-друге, як показують статистичні дані, існування 5 і 6 груп платників єдиного податку є недоцільним, бо через високий рівень податкового навантаження при перебуванні на цій групі практично дуже мало платників обирають такі режими. Отже, в проекті змін до Податкового кодексу пропонується виокремити наступні групи платників єдиного податку (табл. 1).

Таблиця 1. Напрямки реформування єдиного податку

Група	Річний дохід	Дозволена кількість працівників	Ставка
1 група: Фізичні особи	до 300 тис. грн <i>було 150 тис. грн</i>	-	До 10 % МЗП (121,8 грн)
2 група: Фізичні особи	до 1.5 млн. грн. <i>було 1 млн. грн</i>	10	До 20 % МЗП (243,6 грн)
3 група: Фізичні та юридичні особи	до 20 млн грн <i>було 3 млн грн</i>	Не обмежено <i>було 20 осіб</i>	2 % доходу + ПДВ, або 4 % доходу без ПДВ <i>було 3-5 % та 5-7 %</i>
4 група: Сільгоспвиробники	Не обмежено	Не обмежено	0,03 % - 1 % нормативної оцінки землі, залежно від її категорії та розташування

Вважається, що прийняття цього проекту призведе до зменшення податкового навантаження на малий бізнес. Позитивним є зменшення кількості груп платників єдиного податку, збільшення практично для всіх груп критерію обсягів доходів та кількості працівників; зниження ставок єдиного податку. Крім того, передбачається введення мораторію на 2 роки на податкові перевірки малого бізнесу (до 20 млн грн / рік).

Далі зосередимось на особливостях оподаткування тих груп платників єдиного податку, у яких єдиний податок сплачується у відсотках від обсягів отриманого доходу (3 - 6 групи). Склад та підходи до визначення їх доходів викладено у ст. 292 ПКУ.

Для фізичної особи - підприємця доходом з метою оподаткування єдиним податком є дохід, отриманий протягом звітного періоду в грошовій формі; у деяких випадках - матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до доходу не вносяться отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів,

дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності.

Для юридичної особи доходом з метою оподаткування єдиним податком є будь-який дохід, отриманий протягом звітного періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі.

До суми доходу платника єдиного податку вноситься вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

До суми доходу платника єдиного податку третьої та п'ятої групи, який є платником податку на додану вартість, та платника єдиного податку четвертої та шостої груп за звітний період також вноситься сума кредиторської заборгованості, для якої минув строк позовної давності.

У разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу.

Датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі.

До складу доходів платника єдиного податку не належать:

- суми ПДВ, отримані у складі ціни реалізації;
- суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
- суми коштів (передоплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) - платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю, якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
- суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, вартість яких була внесена до доходу при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи - підприємця;
- суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;
- дивіденди, отримані платником єдиного податку - юридичною особою від інших платників податків.

У переліку доходів платників єдиного податку звертаємо увагу на проблемні аспекти:

- 1) оподаткування операцій, пов'язаних з отриманням-поверненням фінансової допомоги;
- 2) оподаткування курсових різниць;
- 3) здійснення операцій за договорами комісії, доручення, агентськими та іншими подібними договорами.

Поворотна фінансова допомога. Згідно з роз'ясненнями, які надаються фахівцями податкових органів, зустрічається думка, що це є фінансова операція, і відповідно, здійснивши цю операцію, платник єдиного податку має перейти на загальну систему оподаткування (зокрема такі консультації є в Єдиній базі податкових знань).

Звертаємо увагу на те, що згідно з п. 291.5.1 ПКУ не можуть застосовувати спрощену систему оподаткування суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері фінансового посередництва. З'ясуємо, чи є поворотна фінансова допомога фінансовим посередництвом. Стаття 1046.1 Цивільного кодексу України [3] зазначає, що за договором позики одна сторона (позикодавець) передає у власність другій стороні (позичальникові) грошові кошти або інші речі, визначені родовими ознаками, а позичальник зобов'язується повернути позикодавцеві таку ж суму грошових коштів (суму позики) або таку ж кількість речей того ж роду та такої ж якості. Визначення поняття «фінансове посередництво» міститься, зокрема, в Господарському кодексі: «Фінансовим посередництвом є діяльність, пов'язана з отриманням та перерозподілом фінансових коштів, крім випадків, передбачених законодавством. Фінансове посередництво здійснюється установами банків та іншими фінансово-кредитними організаціями». Як бачимо, операції, які здійснюються платниками єдиного податку і у межах договорів про надання поворотної фінансової допомоги, аж ніяк не можна ідентифікувати з фінансовим посередництвом.

Нижче наведемо консультації з Єдиної бази податкових знань, які стосуються оподаткування поворотної фінансової допомоги єдиним податком (табл. 2).

Таблиця 2. Консультації Єдиної бази податкових знань щодо оподаткування поворотної фінансової допомоги

Питання	Відповідь
1	2
Фізична особа	
<p>Чи належить до складу доходу ФОП – платника ЄП поворотна фінансова допомога, надана ним як ФО, у разі її зворотного отримання на поточний рахунок, відкритий для здійснення підприємницької діяльності</p>	<p>Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку, встановленого гл. 1 р. XIV ПКУ.</p> <p>Відповідно ст. 292 ПКУ доходом для фізичної особи - підприємця є дохід отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 ПКУ.</p> <p>При цьому до доходу не вносяться отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності.</p> <p>Датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Для платника єдиного податку третьої та п'ятої групи, який є платником ПДВ та платника єдиного податку четвертої та шостої груп датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності. (п. 292.6 ст. 292 ПКУ).</p> <p>Відповідно до підпункту 6 пункту 291.5.1 статті 291 ПКУ не можуть бути платниками єдиного податку фізичні особи - підприємці, які здійснюють діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України «Про страхування», сюрвейерами, аварійними комісарами та аджайстерами, визначеними розділом III ПКУ.</p> <p>Отже, доходом фізичної особи - підприємця є отриманий дохід протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній пунктом 292.3 статті 292 ПКУ, зокрема, фізична особа - підприємець не має право застосовувати спрощену систему оподаткування при здійсненні діяльності у сфері фінансового посередництва.</p>
<p>Чи вноситься до доходу ФОП - платника ЄП сума повернутої йому фінансової допомоги, що раніше надавалася таким платником?</p>	<p>У п. 292.11 ст. 292 ПКУ наведено перелік коштів, які не належать до складу доходу платників єдиного податку.</p> <p>Зокрема, до складу доходу не вносяться суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання (пп. 3 п. 292.11 ст. 292 ПКУ).</p> <p>Вимоги пп. 3 п. 292.11 ст. 292 ПКУ поширюється на платників єдиного податку, які залучають кошти інших суб'єктів господарювання.</p> <p>Отже, сума коштів, що повертаються позичальником, включаються до доходу фізичної особи - підприємця - платника єдиного податку, який раніше надавав такі кошти як поворотну фінансову допомогу, оскільки такі кошти не враховані у п. 292.11 ст. 292 ПКУ.</p>

Продовження таблиці 2

1	2
	Юридична особа
<p>Чи вноситься до доходу ЮО - платника ЄП поворотна фінансова допомога, отримана цією ЮО в період перебування на загальній системі оподаткування.</p>	<p>Датою отримання доходу платника єдиного податку є дата надходження коштів платнику єдиного податку у грошовій (готівковій або безготівковій) формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг). Для платника єдиного податку четвертої та шостої груп датою отримання доходу є дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.</p> <p>Для платника єдиного податку четвертої та шостої груп датою отримання доходу також є дата відвантаження товарів (виконання робіт, надання послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів, визначених ПКУ (п. 292.6 ст. 292 ПКУ).</p> <p>До складу доходу, визначеного ст. 292 ПКУ, не вносяться суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів (пп. 3 п. 292.11 ст. 292 ПКУ).</p> <p>Доходи, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, належать до доходів звітного періоду за датою, визначеною відповідно до ст. 137 ПКУ, на підставі документів, зазначених у п. 135. 2 ст. 135 ПКУ, та складаються з доходу від операційної діяльності, який визначається відповідно до п. 135. 4 ст. 135 ПКУ та інших доходів, які визначаються відповідно до п. 135.5 ст. 135, за винятком доходів, визначених у п. 135. 3 ст. 135 та у ст. 136 ПКУ (п. 135. 1 ст. 135 ПКУ).</p> <p>Згідно з пп. 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 ПКУ до інших доходів вносяться суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду, від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із ПКУ мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ст. 151 ПКУ.</p> <p>У разі якщо в майбутніх звітних податкових періодах платник податку повертає таку поворотну фінансову допомогу (її частину) особі, яка її надала, такий платник податку збільшує суму витрат на суму такої поворотної фінансової допомоги (її частини) за наслідками звітного податкового періоду, в якому відбулося таке повернення.</p> <p>При цьому доходи такого платника податку не збільшуються на суму умовно нарахованих процентів, а податкові зобов'язання особи, яка надала поворотну фінансову допомогу, не змінюються як при її видачі, так і при її зворотному отриманні.</p> <p>Положення цього пункту не поширюються на суми поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника/учасника (в тому числі нерезидента) такого платника податку, у випадку повернення такої допомоги не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання.</p> <p>Таким чином, поворотна фінансова допомога, яка отримана юридичною особою - платником єдиного податку в період перебування її на загальній системі оподаткування, не вноситься до доходу платника єдиного податку.</p>

Продовження таблиці 2

1	2
<p>Чи вноситься до доходу ЮО - платника ЄП сума отриманої поворотної фінансової допомоги, наданої таким платником?</p>	<p>Відповідно до п. 44.2 ст. 44 ПКУ платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним пп. 4 п. 291. 4 ст. 291 ПКУ, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику.</p> <p>Спрощена система бухгалтерського обліку і звітності для юридичних осіб – платників єдиного податку передбачає складання фінансової звітності відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 N39, згідно з п. 8 якого суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, визнають витрати і доходи з урахуванням вимог ПКУ. Поворотна фінансова допомога - сума коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, який не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, та є обов'язковою до повернення (пп. 14.1.257 ПКУ).</p> <p>Інші доходи, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, містять суми поворотної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, що залишаються неповерненими на кінець такого звітного періоду від осіб, які не є платниками цього податку (в тому числі нерезидентів), або осіб, які згідно із ПКУ мають пільги з цього податку, в тому числі право застосовувати ставки податку нижчі, ніж установлені п. 151.1 ст. 151 ПКУ (пп. 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 ПКУ).</p> <p>У разі якщо в майбутніх звітних податкових періодах платник податку повертає таку поворотну фінансову допомогу (її частину) особі, яка її надала, такий платник податку збільшує суму витрат на суму такої поворотної фінансової допомоги (її частини) за наслідками звітного податкового періоду, в якому відбулося таке повернення.</p> <p>При цьому доходи такого платника податку не збільшуються на суму умовно нарахованих процентів, а податкові зобов'язання особи, яка надала поворотну фінансову допомогу, не змінюються як при її видачі, так і при її зворотному отриманні.</p> <p>Отже, сума фінансової допомоги, наданої на поворотній основі та зворотно отриманої юридичною особою - платником єдиного податку, не вноситься до складу доходу такого платника.</p>

Оподаткування курсових різниць. У консультаціях, що надаються контролюючим органам, у деяких випадках пропонується курсові різниці вносити в доходи платника єдиного податку. Розглянемо більш детально ситуацію. Відповідно до п. 292.5 ст. 292 ПКУ дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ на дату отримання такого доходу (причому законодавцем не конкретизовано, чим у такому випадку слід керуватися ст. 39¹ ПКУ чи нормами П(С)БО 21 «Вплив змін курсових різниць» [4] при визначенні курсу, за яким перераховується валюта в гривню, – на сьогодні їх норми відрізняються; нагадуємо, що з квітня 2014 року в Україні застосовується плаваючий курс НБУ – до 12 години діє курс, встановлений напередодні, після 12 години – встановлюється курс на поточний день). Податківці вважають, що оскільки до складу доходу платника єдиного податку не вносяться суми кредитів (пп. 3 п. 292.11 ст. 292 ПКУ), то і *кошти*, отримані у вигляді позитивної курсової різниці, яка виникла при продажу валюти на міжбанківському валютному ринку (різниця між курсом іноземної валюти до гривні у день отримання кредиту та курсом, за яким продана така валюта) не належить до складу доходу.

Далі наводимо консультації, які містяться в Єдиній базі податкових знань і стосуються відображення курсових різниць у складі доходів платників єдиного податку.

Таблиця 3. Консультації Єдиної бази податкових знань щодо оподаткування курсових різниць

Питання	Відповідь
1	2
Фізичні особи – підприємці	
Чи належить до доходу ФОП - платника ЄП сума кредиту в іноземній валюті, яка отримана від банку, а також курсова різниця між курсом іноземної валюти до гривні у день отримання кредиту та курсом, за яким продана така валюта?	Відповідно до п. 292.5 ст. 292 Податкового кодексу України від 02 грудня 2010 року №2755-VI із змінами та доповненнями (далі – ПКУ) дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ на дату отримання такого доходу. До складу доходу, визначеного ст. 292 ПКУ, не вносяться, зокрема, суми кредитів (пп. 3 п. 292.11 ст. 292 ПКУ). Згідно із ст. 5 Закону України від 16 квітня 1991 року №959-XII «Про зовнішньоекономічну діяльність» із змінами та доповненнями фізичні особи, які мають постійне місце проживання на території України, мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність, якщо вони зареєстровані як підприємці згідно з чинним законодавством. З огляду на вимоги пп. 3 п. 292.11 ст. 292 ПКУ, сума кредиту в іноземній валюті, яка отримана фізичною особою – підприємцем – платником єдиного податку від банку, не вноситься до складу доходу такого платника. Оскільки сума кредиту не є доходом платника єдиного податку, то і кошти, отримані у вигляді позитивної курсової різниці, яка виникла при продажу валюти на міжбанківському валютному ринку (різниця між курсом іноземної валюти до гривні у день отримання кредиту та курсом, за яким продана така валюта) не належать до складу доходу.
Чи повинні ФОП - платником ЄП при визначенні доходу враховувати перерахунок курсових різниць за операціями, вираженими в іноземній валюті?	Відповідно до ст. 192 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 № 436-IV законним платіжним засобом, обов'язковим до приймання за номінальною вартістю на всій території України, є грошова одиниця України - гривня. Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу (п. 292.5 ст. 292 ПКУ). Курсова різниця, яка виникає при перерахунку операцій, виражених в іноземній валюті, не є доходом фізичної особи – підприємця - платника єдиного податку.
Що є доходом ФОП - платника ЄП у разі отримання виручки в іноземній валюті за надані товари (роботи, послуги): сума, визначена в контракті, чи сума, що надійшла за контрактом на валютний рахунок, але зменшена на суму комісії банку?	У разі отримання за контрактом виручки в іноземній валюті за надані товари (роботи, послуги), доходом фізичної особи - підприємця - платника єдиного податку є вся сума коштів, що надійшла на валютний рахунок, <u>перерахована</u> у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання валюти.

Продовження таблиці 3

1	2
<p>Як визначається дохід ФО - платника ЄП від продажу іноземної валюти, отриманої від здійснення операцій з експорту товарів (робіт, послуг)?</p>	<p>Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу (п. 292.5 ст. 292 ПКУ).</p> <p>Згідно з п. 4 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 № 193 (далі - П(С)БО 21), курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.</p> <p>Відповідно до п. 8 П(С)БО 21 визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції (в межах її обсягу) та на дату балансу. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат).</p> <p>Враховуючи вищенаведене, дохід, отриманий від здійснення операцій з експорту товарів (робіт, послуг), виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу. При цьому враховується сума позитивної курсової різниці від продажу такої іноземної валюти. У разі утворення від'ємної курсової різниці від продажу валюти її величина не зменшує базу оподаткування єдиним податком для фізичних осіб - підприємців - платників єдиного податку третьої групи.</p>
Юридичні особи	
<p>Як визначається дохід ЮО - платника ЄП від продажу іноземної валюти, отриманої від здійснення операцій з експорту товарів (робіт, послуг)?</p>	<p>Платники єдиного податку четвертої та шостої груп використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень п. 44.2 ст. 44 ПКУ (пп. 296.1. 3 п. 296.1 ст. 296 ПКУ).</p> <p>Платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним пп. 4 п. 291. 4 ст. 291 ПКУ, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику (п. 44.2 ст. 44 ПКУ).</p> <p>Згідно із п. 4 П(С)БО 21, курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.</p> <p>Монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кожен дату балансу (п. 7 П(С)БО 21).</p> <p>Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції (в межах її обсягу) та на дату балансу. Курсові різниці від перерахунку грошових коштів в іноземній валюті та інших монетарних статей про операційну діяльність відображаються у складі інших операційних доходів (витрат) (п. 8 П(С)БО 21).</p> <p>Отже, дохід, отриманий від здійснення операцій з експорту товарів (робіт, послуг), виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу. При цьому враховується сума позитивної курсової різниці від продажу такої іноземної валюти. У разі утворення від'ємної курсової різниці від продажу валюти її величина не зменшує базу оподаткування єдиним податком.</p>

Продовження таблиці 3

1	2
<p>Чи здійснюється перерахунок іноземної валюти, яка на дату закінчення звітного періоду обліковується на поточному рахунку ЮО - платника ЄП та чи вноситься курсова різниця від такого перерахунку до доходу?</p>	<p>Згідно із п. 4 П(С)БО 21 курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах. Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.</p> <p>Відповідно до п. 7 П(С)БО 21 монетарні статті в іноземній валюті відображаються з використанням валютного курсу на кожен дату балансу. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції (в межах її обсягу) та на дату балансу (п. 8 П(С)БО 21).</p> <p>Враховуючи вищевикладене, перерахунок іноземної валюти, яка на дату закінчення звітного періоду обліковується на поточному рахунку юридичної особи - платника єдиного податку, здійснюється на дату звітного балансу на весь залишок іноземної валюти відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Курсові різниці від такого перерахунку відображаються у складі доходів або витрат платника податку. Доходом платника єдиного податку для юридичної особи є сума позитивної курсової різниці від перерахунку залишків іноземної валюти. У разі утворення від'ємної курсової різниці від перерахунку залишків іноземної валюти, її величина не зменшує базу оподаткування єдиним податком.</p>

Як резюме з результатами наведених консультацій: курсова різниця, яка виникає при перерахунку за операціями, вираженими в іноземній валюті, не є доходом фізичної особи - підприємця — платника єдиного податку, при цьому у юридичних осіб – платників єдиного податку доходи виникають. Тим часом *Податковий кодекс окремих норм щодо оподаткування єдиним податком курсових різниць для юридичних і фізичних осіб не містить.*

Операції за договорами комісії, доручення, агентськими та іншими подібними договорами. У Податковому кодексі України окремо розглядається визначення бази оподаткування єдиним податком доходів від посередницької діяльності. Цивільний Кодекс України розглядає наступні види договорів, які укладаються у посередницькій діяльності: договір комісії, договір доручення, договір транспортного експедитування. Крім вищезазначених договорів, Господарський кодекс України виокремлює комерційне посередництво – агентський договір. Зазначимо, що в підприємницькій діяльності найбільш поширеним з цих договорів є договір комісії.

Для виконання посередницького договору виконавець (посередник) може отримувати від замовника послуги грошові кошти на свій розрахунковий рахунок. Після виконання договору замовник виплачує винагороду посереднику. Тобто, посередник отримує на свій розрахунковий рахунок як кошти для виконання договору, так і кошти, що становлять його винагороду за надання послуг. Крім того, посередник може отримувати на свій розрахунковий рахунок кошти, які належать замовнику від третьої сторони в межах посередницьких договорів.

Згідно зі ст. 292.4 Податкового кодексу України, у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедитування або за агентськими договорами базою обкладення єдиним податком є сума отриманої винагороди посередника. Договір комісії не зазначений у цій статті ПКУ. Таким чином, при використанні договору комісії вся сума, яка отримана на розрахунковий рахунок виконавця (посередника), є доходом, тобто буде обкладатися єдиним податком. А при використанні договору доручення, транспортного експедитування, агентського договору кошти, які надійшли на розрахунковий рахунок виконавця (посередника) для виконання договору або для перерахування замовнику послуги, не вносяться в дохід виконавця (посередника), тобто не будуть обкладатися єдиним податком.

Водночас податківці у своїх консультаціях вносять договір комісії до переліку посередницьких договорів, для яких базою оподаткування єдиним податком є тільки винагорода посередника. Таким чином, наявна колізія між визначенням зазначених вище договорів в ПКУ та роз'ясненням податківців.

При здійсненні посередницьких договорів сторони часто використовують схему взаєморозрахунків, при якій винагорода за надані послуги не перераховується посереднику окремо, а вноситься в кошти, які перераховуються посереднику від замовника або від третьої сторони. Але такі взаєморозрахунки підлягають під визначення бартерних операцій. Згідно зі ст. 291.6 ПКУ платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) винятково в

грошовій формі (готівковій та/або безготівковій). Тобто це є порушенням умов застосування спрощеної системи оподаткування посередником (можливості бути платником єдиного податку).

Таблиця 4. Консультації Єдиної бази податкових знань щодо оподаткування посередницьких договорів

Питання	Відповідь
Як визначається дохід ФОП - платника ЄП, який здійснює комісійну торгівлю?	Доходом фізичної особи – підприємця платника єдиного податку є вся сума коштів, що надійшла йому за договором комісії у грошовій (готівковій або безготівковій) формі.
Як визначається дохід ЮО - платника ЄП, який здійснює комісійну торгівлю?	Особливістю договорів комісії, як і договорів доручення, транспортного експедитування, агентських договорів, є те, що за ними право власності на товар чи послугу не переходить до комісіонера (повіреного). За посередницькі послуги комісіонер (повірений) отримує винагороду від комітента (довірителя), яка і є його доходом. Таким чином з метою визначення права перебування на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності та обчислення суми єдиного податку, доходом юридичної особи - платника єдиного податку, який здійснює комісійну торгівлю, є сума отриманої винагороди.
Чи належать транзитні кошти, які отримуються ФОП на підставі договору транспортного експедитування до доходу, який визначається для надання права СГ зареєструватися платником ЄП?	При цьому, у разі надання послуг, зокрема за договорами транспортного експедитування, доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента) (п. 292.4 ст. 292 ПКУ). Статтею 929 Цивільного кодексу України від 16 січня 2003 року № 435-IV із змінами та доповненнями (далі – ЦКУ) визначено, що за договором транспортного експедитування одна сторона (експедитор) зобов'язується за плату і за рахунок другої сторони (клієнта) виконати або організувати виконання визначених договором послуг, пов'язаних з перевезенням вантажу. Тобто, за посередницькі послуги експедитор отримує винагороду від клієнта, яка і є його доходом. При цьому, кошти, які одержуються фізичною особою – підприємцем від клієнта для виконання або організації виконання визначених договором послуг, вважаються транзитними і право власності на такі кошти до фізичної особи – підприємця не переходить. Враховуючи вищевикладене, транзитні кошти, які одержуються фізичною особою – підприємцем від клієнта для виконання або організації виконання визначених договором транспортного експедитування послуг, не належать до обсягу доходу.

Висновки та перспективи подальших розвідок

У дослідженні нами розглянуто історію розвитку і становлення спрощеної системи оподаткування в Україні, а також проаналізовано чинний механізм оподаткування цим податком. Констатовано безперечно покращення якості правового поля, що на сьогодні регулює механізм спрощеного оподаткування. Однак акцентовано увагу на наступних проблемних аспектах визначення його бази

- потребує уточнення механізм оподаткування єдиним податком поворотної фінансової допомоги та приведення у відповідність до норм податкового кодексу консультацій і роз'яснень, зокрема тих, які надаються в Єдиній базі податкових знань;
- слід деталізувати на законодавчому рівні порядок оподаткування єдиним податком курсових різниць, які виникають у процесі здійснення суб'єктом спрощеної системи оподаткування своєї господарської діяльності;
- на рівні узагальнювальної податкової консультації варто детально розкрити механізм оподаткування єдиним податком операцій, які здійснюються в межах договорів комісії, доручення, агентських та інших такого ж роду.

Щодо цих аспектів оподаткування вважаємо, що:

- порядок внесення фінансової допомоги в базу оподаткування єдиним податком повинен бути ідентичний з нормами розділу 3 ПКУ «Податок на прибуток підприємств»;
- курсові різниці не повинні взагалі впливати на об'єкт оподаткування єдиним податком;

-
- при здійсненні операцій за договорами комісії однозначно базою оподаткування комісіонера має бути тільки сума комісійної винагороди.

Список літератури

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності [Текст] : закон України від 04.11.2011 р. N 4014-VI.
2. Податковий кодекс України // Вісник податкової служби України. – 2014. – № 2–3. – 432 с.
3. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
4. Вплив змін валютних курсів [Електронний ресурс] : положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 21. – Режим доступу <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>.
5. Скрипник, А. В. Спрощена система оподаткування як ефективний важіль фіскальної та соціальної політики / А. В. Скрипник, К. П. Проскура // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України: електронне наукове фахове видання [Електронний ресурс] / Національний університет державної податкової служби України; гол. ред. : П. В. Мельник. – 2012. – № 2. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/Znprudps/index.html>.

References

1. *On Amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine on the simplified system of taxation, accounting and reporting, Law of Ukraine of November 4, 2011, No. 4014-VI. (2011). Retrieved October 07, 2014, from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/4014-17>*
2. *Tax Code of Ukraine. (2014). The Bulletin of Tax Service of Ukraine, 2–3.*
3. *Civil Code of Ukraine. (n.d.). Retrieved October 07, 2014, from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>*
4. *Position (Standard) of Accounting No. 21, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. (n.d.). Retrieved October 07, 2014, from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00>*
5. *Skrypnyk, A. V., Proskura, K. P. (2012). Simplified tax system as an effective lever of fiscal and social policy. Scientific Papers of the National University of State Tax Service of Ukraine: Electronic scientific specialized edition, 2. Retrieved October 07, 2014, from <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/Znprudps/index.html>.*

Стаття надійшла до редакції 08.10.2014 р.