

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

МІЛЬКЕВИЧ АНДРІЙ ВОЛОДИМИРОВИЧ

Допускається до захисту:
завідувач кафедри
теорії та історії держави і права
та адміністративного права,
к.ю.н., доцент
А.Є. Краковська
«_____» _____ 2020 р.

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ
В УКРАЇНІ

Спеціальність 081 Право

Магістерська робота

Керівник:

Нестеренко А.С., доцент кафедри теорії
та історії держави і права та
адміністративного права,
д.ю.н., доцент

Оцінка: _____ / _____ / _____
(бали/за шкалою ЄКТС/за національною шкалою)

Голова ЕК: _____
(підпис)

Вінниця – 2020

ЗАТВЕРДЖЕНО:

Керівник: Нестеренко А. С.
доцент кафедри теорії та історії
держави і права та адміністративного
права
доктор юридичних наук, доцент

«23» грудня 2019 р.

МАГІСТЕРСЬКЕ ЗАВДАННЯ

студента 1 курсу СО «Магістр» групи «А»
заочного відділення спеціальності «Право»
Мількевича Андрія Володимировича

- 1. Тема роботи:** Правове регулювання спрощеної системи оподаткування в Україні.
- 2. Строк надання студентом роботи керівнику:** 15 листопада 2020 р.
- 3. Вихідні дані до роботи:** наукова література, нормативно-правові акти України та інших держав, практика застосування законодавства щодо спрощеної системи оподаткування.
- 4. Робота виконується на базі:** кафедри теорії та історії держави і права та адміністративного права.
- 5. Результати дослідження:** уточнення поняття та змісту спрощеної системи оподаткування; конкретизація елементів правового механізму єдиного податку.
- 6. Область застосування результатів роботи:** наукова діяльність.

Тема магістерської роботи зареєстрована № 04/08 «09» січня 2020 р.; № 400/08 «15» вересня 2020 р.

Ст. лаборант кафедри _____ (підпис)

УЗГОДЖЕНО

«26» грудня 2019 р.

Зав. кафедри теорії та історії держави і
права та адміністративного права
к.ю.н., доцент

А.Є. Краковська

АНОТАЦІЯ

Мількевич А. В. Правове регулювання спрощеної системи оподаткування в Україні. Магістерська робота. Кафедра теорії та історії держави і права та адміністративного права юридичного факультету, Донецький національний університет імені Василя Стуса Міністерства освіти і науки України, Вінниця, 2020. – 90 с.

У першому розділі роботи досліджується поняття та правова природа спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; певна увагу приділяється аналізу генезі виникнення, розвитку та становлення єдиного податку; визначено місце єдиного податку в системі місцевих податків та зборів. Другий розділ роботи присвячено дослідженню безпосередньо правового механізму єдиного податку. Визначено обов'язкові (об'єкт, суб'єкт та ставки) та додаткові (особливості порядку нарахування та сплати, податковий період та пільги, порядок надання податкової звітності) елементи єдиного податку.

Ключові слова: податки, єдиний податок, місцевий податок, спеціальний податковий режим, спрощена система оподаткування.

Бібліограф.: 80 найм.

SUMMARY

Milkevych A. Legal Regulation of the Simplified Tax System in Ukraine. The Master's Thesis. Department of theory and history of state and law and administrative law of Law Faculty, Vasyl' Stus Donetsk National University Ministry of Education and Science of Ukraine, Vinnitsa, 2020. – 90 p.

The first section examines the concept and legal nature of the simplified system of taxation, accounting and reporting; some attention is paid to the analysis of the genesis of the origin, development and formation of a single tax; the place of the single tax and the system of local taxes and fees is determined. The second section of the work is devoted to the study of the direct legal mechanism of the single tax. Mandatory (object, subject and rates) and additional (features of the order of accrual and payment, tax period and benefits, the order of tax reporting) elements of the single tax are defined.

Keywords: taxes, single tax, local tax, special tax regime, simplified taxation system.

Bibliography: 80 items.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ	9
1.1. Генезис правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності	9
1.2. Правова природа спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності	28
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ЄДИНОГО ПОДАТКУ	48
2.1. Основні елементи правового механізму єдиного податку	48
2.2. Додаткові елементи правового механізму єдиного податку	64
ВИСНОВКИ	73
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ	77
ДОДАТКИ	84

ВСТУП

Актуальність теми. Важливою умовою успішного функціонування економічної системи будь-якої сучасної держави є розвиток малого і середнього підприємництва, яке, за визначенням європейської спільноти, є локомотивом в частині забезпечення населення країни робочими місцями та виконання соціальної функції. У свою чергу, такий розвиток неможливий без ефективної державної підтримки. Законом України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» визначені мета і принципи державної політики у сфері малого і середнього підприємництва. Пріоритетами такої політики є створення сприятливих умов для розвитку малого і середнього підприємництва в Україні. Одним із напрямків, спрямованих на реалізацію цих завдань, визнано запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва.

Незважаючи на те, що така система оподаткування була запроваджена в Україні ще в 1998 році, а також попри значну увагу вітчизняних науковців до питань оподаткування суб'єктів малого підприємництва, сьогодні у цій сфері все ще залишається велика кількість дискусійних положень, що вимагає удосконалення правових основ щодо адміністрування єдиного податку та зумовлює актуальність теми даного магістерського дослідження.

. Результати, отримані правниками на різних етапах розвитку фінансової науки, становлять підґрунтя магістерського дослідження, зокрема, твори таких відомих вчених, як: Воронової Л. К., Кучерявенко М. П., Аністратенко Ю. С., Пожидаєвої М.О., Щептали Є. Ю., Безуглої В. В., Воротиної Н. В., Башняк О. С., Слатвінської М. О. та інші.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є уточнення поняття та змісту спрощеної системи оподаткування; конкретизація елементів правового механізму єдиного податку.

Для реалізації зазначеної мети в роботі передбачається вирішити наступні **завдання**:

- проаналізувати стан нормативно-правового регулювання спрощеної системи оподаткування в Україні;
- конкретизувати причини введення єдиного податку;
- дослідити елементи єдиного податку та встановити їх взаємозв’язок;
- розкрити правову природу спрощеної системи оподаткування;
- уточнити поняття та зміст єдиного податку, як спеціального податкового режиму;
- узагальнити правові засади адміністрування єдиного податку.

Об’єктом дослідження є суспільні відносини, що виникають у сфері спрощеної системи оподаткування.

Предметом дослідження є правове регулювання спрощеної системи оподаткування в Україні.

Методами дослідження є комплекс загальнонаукових та спеціальних методологічних принципів пізнання соціально-правових явищ; діалектичний метод, який обґрунтовує взаємозв’язок та взаємозумовленість усіх соціальних процесів та суспільних явищ, їх постійний розвиток, зокрема тих, що виникають з приводу правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (підрозділ 1.1.). За допомогою спеціально-юридичного методу досліджувалися зміст та сутність єдиного податку, як спеціального податкового режиму (підрозділ 1.2.), здійснювався аналіз податкового законодавства інших держав. За допомогою методу системного аналізу досліджено елементи правового механізму єдиного податку з поділом їх на обов’язкові та додаткові елементи (розділ 2).

Положення, що виносяться на захист:

- виділено причини запровадження спрощеної системи оподаткування:
 - 1) необхідність підвищення рівня наповнюваності бюджетів за рахунок детінізації (легалізації) малого бізнесу;
 - 2) доцільність зменшення

податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва; 3) спрощення процедури адміністрування податків, зокрема, ведення бухгалтерського та податкового обліку для суб'єктів малого підприємництва; 4) запобігання монополізації ринку великими підприємствами; 5) запровадження простих і прозорих правил нарахування і сплати податків; 6) необхідність реалізації стимулюючої функції податків;

- встановлено, що використання спрощеної системи оподаткування є стимулом для розвитку малого бізнесу, що, у свою чергу, є умовою ефективного функціонування економічної системи держави;

- з'ясовано, що єдиний податок є одним з основних елементів механізму функціонування спрощеної системи оподаткування. У зв'язку з відсутністю у Податковому кодексі України поняття «єдиний податок», а також із метою забезпечення ефективності процесу адміністрування єдиного податку запропоновано доповнити розд. XII Податкового кодексу України, визначаючи спрощену систему оподаткування, як спеціальний податковий режим у формі єдиного податку, що вводиться на відповідній території за рішенням відповідної місцевої ради в межах ставок, встановлених Податковим кодексом, платниками якого є суб'єкти малого підприємництва (юридичні та фізичні особи – підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та відповідають встановленим цім Кодексом вимогам);

- виділено два види ставок єдиного податку залежно від групи платника: а) фіксовані ставки – ставки, які обчислюються у відсотках до мінімальної заробітної плати; б) відсоткові ставки – ставки, які встановлюються у відсотках до суми доходу;

- уточнено, що під доходом фізичної особи – підприємця вважається дохід, отриманий протягом податкового періоду, як в грошовій, так і матеріальній формі, а саме: вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг); сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності (для 3 групи-платників ПДВ); винагороди за договорами

доручення, комісії, транспортного експедирування, агентськими договорами (без урахування транзитних сум);

- уточнено, що до доходів юридичної особи включаються будь-які доходи, у тому числі доходи представництв, філій, відділень даної юридичної особи, а саме: вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг); сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності (для 3 групи-платників ПДВ); вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів, визначених ПК України; винагороди за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування, агентськими договорами (без урахування транзитних сум).

Теоретичне та практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що висновки, зроблені в магістерській роботі використані у науковій діяльності в процесі оприлюднення на ВНПК «Весняні юридичні читання - 2020. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки».

Апробація результатів дослідження. Опубліковано тези доповіді на тему: «Деякі питання реформування Державної податкової служби України» Весняні юридичні читання – 2020. Сучасні проблеми законодавства, практики його застосування та юридичної науки. Випуск XXVII: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Весняні юридичні читання – 2020». 30 квітня 2020 р., Вінниця: ДонНУ імені Василя Стуса, 2020. С. 170-172.

Структура роботи складається зі вступу, 2-х розділів, 4 підрозділів, висновків, списку використаних посилань та додатків. Основний зміст роботи – 74 сторінки, кількість використаних джерел – 80 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Генезис правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності

Генезис правового регулювання системи оподаткування загалом та окремих податків і зборів займають важливе місце в науці фінансового права.

Дослідженню генезису податкової системи в Україні приділяли увагу у своїх роботах Л. Воронова, І. Ткаченко, М. Кучерявенко, В. Пушкарева, А. Соколовська, Т. Юткина [1-6] та інші. Окремі аспекти генезису правового регулювання оподаткування фізичних осіб - підприємців, а саме – генезису спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності досліджували Ю. Аністратенко, З. Варналій, М. Пожидаєва, Є. Шептала [7-10].

Правове регулювання оподаткування малого підприємництва нерозривно пов'язане з виникненням та розвитком відповідних суб'єктів господарювання, генезисом правового забезпечення їх діяльності.

Підприємницька діяльність, як самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється з метою отримання доходу [11], легально на території нашої країни отримала своє розповсюдження порівняно недавно – з кінця 80-х років XX ст., бо підприємницька діяльність в СРСР не дозволялась під загрозою кримінальної відповідальності. «Нетрудовими» доходами визнавалися будь-які, які отримувалися не від держави, і за багато з яких видів підприємницької діяльності, які на сьогодні значно розповсюджені і сприймаються як належне, в Радянському Союзі можна було опинитися за

гратами – за валютні операції, перепродаж товарів, надання послуг за межами державних закладів тощо.

Першим кроком у легалізації підприємницької діяльності в СРСР став Закон СРСР «Про індивідуальну трудову діяльність» від 19.11.1986, яким дозволялася індивідуальна трудова діяльність в сфері кустарно-ремісничих промислів, побутового обслуговування населення, а також інші види діяльності, засновані виключно на особистій праці громадян та членів їх сімей [12]. З прийняттям цього закону, громадяни СРСР змогли легально займатися індивідуальною трудовою діяльністю у вільний від основної роботи час, проте лише у визначених сферах і виключно без використання найманої праці, оскільки використання найманої праці вважалося експлуатацією людини, а отже було неприпустимим. Вплив радянського ідеологічного підходу на індивідуальну трудову діяльність, яка здійснювалася з метою отримання особистих доходів, знайшов своє відображення при встановленні оподаткування такої діяльності – податок на доходи індивідуальних підприємців, який встановлювався за прогресивною школою, досягав 65%.

Наступним кроком у розвитку підприємництва стало прийняття в 1987 році Постанов Ради Міністрів СРСР «Про створення кооперативів з побутового обслуговування населення, виробництву товарів народного споживання і у сфері суспільного харчування» № 160, 161 та 162, згідно яких в порядку експерименту могли створюватися кооперативи, в яких не можна було використовувати найману працю [13].

Проте фактично заклав фундамент у розвиток підприємництва Закон СРСР «Про кооперацію в СРСР» від 26.05.1988 № 8998-11, в якому передбачалася можливість вступу громадян в кооперативи для виробництва товарів, продукції, робіт, а також надання платних послуг підприємствам, організаціям, установам і громадянам з метою отримання особистих доходів [14].

Ключовими аспектами цього закону були можливість використання найманої праці, заборона втручання в господарську або іншу діяльність кооперативів з боку державних органів, можливість самостійно визначати форми і системи оплати праці членів кооперативу. Прийняття цього закону, як одного з ряду економічних заходів М.С. Горбачева, спрямованих на економічне оздоровлення економіки, ставило за мету усунення дефіциту споживчих товарів та послуг, який утворювався при планово-розподільчій економіці СРСР. Була висловлена та підтримана вищим керівництвом країни думка, що не пов'язані бюрократичною регламентацією, реагуючі на попит та пропозицію ринку, кооперативи усунуть споживчий дефіцит, наявність якого в радянській державі дескредитувала її в очах зарубіжних країн та капіталістичного суспільства.

Невідповідність між радянською ідеологією та існуванням «кооператорів» поширювалася, проте відмовитися від реформ уряд вже не міг. З метою зменшення популярності кооперативної діяльності було застосовано захід, що довів свою ефективність ще з часів боротьби з НЕПом – збільшення оподаткування, введення прогресивної шкали оподаткування, за якої розмір податку збільшувався залежно від розміру отриманих доходів. Згідно Указу Президії Верховного Совету СРСР від 23.02.1989 № 10169-XI «Про прибутковий податок з кооперативів», податок на дохід кооператорів від 500 до 700 руб. складав 30%, від 1000 і до 1500 руб. – 70%, вище 1500 руб. – 90% [15]. Таким чином, радянським кооперативам як первісним суб'єктам підприємницької діяльності не було надано ні часу для становлення і розвитку, ні, фактично, можливості діяти легітимно та легально. З моменту створення вони опинилися під значним податковим тиском, який виключав можливість ефективного функціонування та розвитку, що обумовило їх перехід на нелегальне становище, «в тінь», функціонування поза державним обліком та контролем.

Незважаючи на набуття Україною незалежності в 1991 році, серед проблем, отриманих у спадщину від СРСР, однією з основних була тінізація економіки, яка не дозволяла молодій країні не те, щоб ефективно розвиватися, а навіть виконувати власні соціальні зобов'язання. Аналіз наукових робіт з цього питання переконує, що автори одноголосно визначають серед факторів, які обумовили виникнення цього негативного явища – встановлення надмірного податкового тиску на новоутворених суб'єктів підприємництва.

Таким чином, перший етап формування систем оподаткування ФОП, який умовно можна назвати «радянським», проходив з 1986 по 1991 роки. На цьому етапі громадяни, які створювали кооперативи, оподатковувалися прибутковим податком з кооперативів. Ставки цього податку встановлювалися за прогресивною шкалою, яка була сформована таким чином, щоб вилучати на користь держави доходи, вищі за 700 руб. на місяць.

Другий етап генезису правового регулювання оподаткування ФОП розпочинається з набуттям Україною незалежності, яка, вже як суверенна країна підтвердила свій намір розвивати підприємницьку діяльність, прийнявши 07.02.1991 Закон «Про підприємництво» № 698-ХІІ. У цьому нормативному акті серед суб'єктів підприємництва першими було визначено громадян України, інших держав, осіб без громадянства, не обмежених законом у правоздатності або дієздатності (ст. 2) [16], тобто – фізичних осіб.

25.06.1991 було прийнято один з перших нормативних актів, який заклав фундамент у систему справляння податків та зборів в Україні – Закон України «Про систему оподаткування» № 1251-ХІІ, у п. 4 ст. 14 якого, серед інших податків та зборів, які справлялися на території країни, закріплювався такий загальнообов'язковий платіж як прибутковий податок з фізичних осіб [17]. Пізніше прийнято Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 № 13-92 (надалі –

Декрет КМУ № 13-92) [18], який встановлював новий правовий механізм прибуткового податку з фізичних осіб.

Ставки прибуткового податку з громадян, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, встановлювалися за прогресивною шкалою – від 10 до 90% від отриманих доходів (залежно від розміру місячного сукупного доходу). В ході подальшого розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб, ставки зазначеного податку неодноразово змінювалися (в останній редакції Декрету № 13-92, вони встановлювалися від 10 до 50% залежно від розміру місячного сукупного доходу).

Прогресивна шкала прибуткового податку була отримана Україною як спадок радянської системи оподаткування, що ідеологічним підґрунтям мала роботи К. Маркса та Ф. Енгельса.

На початку XX ст. питання ставок оподаткування доходів фізичних осіб було предметом запеклої наукової дискусії між прихильниками прогресивного та пропорційного їх оподаткування.

Прихильники прогресивного оподаткування наполягали на необхідності встановлення прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб, за якої ставки податку на доходи фізичних осіб зростають залежно від суми доходів, що отримуються [19; 20].

Прихильники пропорційного оподаткування вважали вірним встановлення пропорційної ставки податку, за якої ставка встановлювалася у рівному для всіх відсотковому розмірі [21; 22].

В СРСР перемогу отримала комуністична ідеологія, яка суттєво вплинула на формування системи оподаткування. При оподаткуванні доходів фізичних осіб в СРСР завжди застосовувалася прогресивна шкала прибуткового податку.

Набуття незалежності Україною не обумовило зміну свідомості, тому на початку становлення податкової системи нашої країни оподаткування доходів фізичних осіб не зазнало суттєвих змін – шкала прибуткового

податку залишалася прогресивною. Якщо фізичні особи, які працювали за трудовою угодою на державних підприємствах, не відчували податкового тягара прогресивного оподаткування, оскільки відрахування податків до бюджету здійснювали за них державні органи, на яких вони працювали, то фізичні особи, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи повною мірою пізнали цей тягар – чим більше вони працювали, тим більші доходи отримували, але чим більшими були доходи, тим вищими ставали податки. В результаті такого підходу до оподаткування громадяни, що здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, постали перед вибором – або працювати менше, щоб податки не «з’їдали» всі доходи, або приховувати доходи, щоб сплачувати менші розміри податків. Більша частина обрала другий шлях.

Крім прибуткового, громадяни, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи в Україні на цьому етапі, повинні були сплачувати й інші податки та збори (податок на добавлену вартість, введений Декретом Кабінету Міністрів України «Про податок на добавлену вартість» від 26.12.1992 № 14-92, акцизний збір, введений Декретом Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 № 18-92, збір до Державного інноваційного фонду, який було запроваджено Постановою Кабінету Міністрів України «Про внесення змін та доповнень до пункту 2 Постанови Кабінету Міністрів України від 18.02.1992 № 77 «Про створення Державного інноваційного фонду» від 03.12.1993 № 981, відрахування та збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України, введені відповідно до Закону України «Про джерела фінансування дорожнього господарства України» від 18.09.1991 № 1562-XII тощо).

Система оподаткування громадян, які займалися підприємницькою діяльністю без утворення юридичної особи, що утворилася на початку – у середині 90-х, була занадто обтяжливою. Не лише податкове навантаження на таких осіб було надвеликим (як зазначалося, встановлювалася

прогресивна шкала оподаткування, за якою розмір ставки податку збільшувався з розміром отриманих доходів), але складним і довготривалим був процес обліку та звітності. Щоквартально протягом року громадяни, які займалися підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, сплачували по 25% річної суми податку, обчисленої за фактично отриманими доходами у минулому році, при цьому передбачалася сплата авансових платежів податку (до 15 березня, 15 травня, 15 травня, 15 серпня, 15 листопада) з наступним перерахуванням за фактично отриманими доходами, при цьому кожен з цих платежів потребував складання податкового звіту, який необхідно було подавати до Державної податкової інспекції України. Оскільки на той час перевірка та прийняття таких звітів здійснювалася виключно через податкового інспектора, бо діджиталізація, і, навіть, комп'ютеризація податкового процесу були справою майбутнього, то потребувала багато часу. До того ж, нормативні акти, якими встановлювався порядок обліку та податкової звітності були складними для розуміння, постійно змінювалися, в результаті чого в своїй діяльності, а також при складанні податкових звітів громадяни, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, робили помилки, усунення яких вимагало додаткового часу. В певних випадках такі громадяни були вимушені наймати спеціального працівника, який виконував функції з ведення податкового обліку та подачі податкової звітності, що вимагало додаткових витрат на оплату його праці та сплати за нього прибуткового й інших податків.

За таких умов різні платники податків опинялися у різних становищах – великі підприємства могли виконати вимоги законодавця (хоч і для них вони в певних випадках були обтяжливими), а той час як громадяни, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, були вимушені або приховувати свої доходи, або здійснювати підприємницьку діяльність нелегально, або взагалі її припинити. Так, Ю. Аністратенко вірно зазначає, що за умов, які висувала

податкова система початку – середини 90-х років ХХ сторіччя в Україні до малого бізнесу, тиск на легального платника зростав, зменшуючи його фінансові ресурси і змушуючи переходити в тінь [7, с. 45].

Науковці того часу, аналізуючи систему оподаткування малого бізнесу взагалі, і громадян, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи збігаються у висновках, що вона була неефективна, незрозуміла і непрозора [3, с. 78; 23, с. 87; 24, с. 12; 25, с. 9].

Таким чином, другий етап формування правового регулювання оподаткування ФОП, який умовно можна назвати «перехідним», проходив з 1991 по 1998 роки. На цьому етапі громадяни, які здійснювати підприємницьку діяльність без створення юридичної особи оподатковувалися за єдиною, загальною системою оподаткування і сплачували прибутковий податок, ставки якого встановлювалися за прогресивною шкалою, і ряд інших податків та зборів. Система оподаткування доходів громадян, що здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи на цьому етапі була неефективна, незрозуміла і непрозора, при цьому складною та обтяжливою була система обліку та звітності. В результаті цього, частина громадян, що здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи перейшли в тіньовий сектор, тобто здійснювали підприємницьку діяльність без реєстрації, не сплачували податки або зменшували суму отриманих доходів з метою зниження податкового навантаження.

В другій половині 90-х років, з прийняттям у 1996 році Конституції України, де право на зайняття підприємницькою діяльністю фізичних осіб було закріплено у ст. 42 Конституції України («...кожен має право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом» [26]), змінився підхід до суб'єктів господарювання, проходить їх розділення на великі та малі підприємства. На перший план виходить теза про доцільність державної підтримки малих підприємств (в тому числі громадян, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи),

яка знаходить своє втілення у Концепції Державної політики розвитку малого підприємництва, схваленої Постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1996 № 404, метою якої було створено сприятливих правових і організаційно-економічних умов для становлення та ефективного розвитку малого підприємництва в Україні [27]. Серед заходів, які визначалися у вищевказаній Концепції як такі, що забезпечать стимулювання розвитку малого підприємства, визначалися встановлення сприятливого режиму оподаткування та звільнення від податку частину прибутку, що спрямовується на рефінансування малих підприємств, встановлення прискорених норм амортизації активної частини основних виробничих фондів.

З метою реалізації вищевказаної Концепції, було змінено підхід до оподаткування малих підприємств взагалі і громадян, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, 13.02.1998 було прийнято Закон України «Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» № 129/98-ВР. Цим законом було закріплено право громадян, що здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, самостійно обрати спосіб оподаткування доходів, одержаних від цієї діяльності, за фіксованим розміром прибуткового податку шляхом придбання патенту, за певних умов, а саме дотримання:

- кількісного складу найманих працівників (кількість осіб, які перебували у трудових відносинах з громадянином – платником прибуткового податку у фіксованому розмірі, включаючи членів його сім'ї, які брали участь у підприємницькій діяльності, не повинна була перевищувати п'яти осіб);

- розміру отриманого доходу (валовий дохід громадянина від самостійного здійснення підприємницької діяльності або з використанням найманої праці за останні календарні 12 місяців, ще передували придбання патенту, не повинен був перевищувати певної, встановленої в законодавстві

суми (спочатку сума встановлювалася в твердій сумі, але потім, коли почала прогресувати інфляція, сума була встановлена пропорційно абсолютній величині – неоподатковуваному мінімуму доходів громадян, розмір якого визначався спочатку у цьому Декреті, а потім – окремим нормативним актом (зазвичай – Постановою Кабінету Міністрів України) [28; 29]) і в останній редакції Декрету КМУ № 13-92 доходив до семи тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян);

- виду підприємницької діяльності (сплата прибуткового податку у фіксованому розмірі шляхом придбання патенту дозволялась лише громадянам, які здійснювали підприємницьку діяльність з продажу товарів і надання супутніх такому продажу послуг на ринках та були платниками ринкового збору, а всі інші сплачували податки з доходів від підприємницької діяльності у загальному порядку; встановлювалася заборона застосування фіксованого податку при здійсненні торгівлі лікеро-горілчаними та тютюновими виробами).

Сплата прибуткового податку у фіксованому розмірі була можлива лише у випадку, якщо сплачувався одночасно ринковий збір. Ринковий збір являв собою місцевий збір, що був введений в систему оподаткування на підставі Указу Президента України «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору» від 28.06.1999 № 761/99 і представляв собою плату за право займання фізичними особами місця для торгівлі на ринках усіх форм власності, в тому числі у павільйонах, на критих та відкритих столах, майданчиках (включаючи орендовані), з автомобілів, ручних візків тощо, яка справлялася за кожен день торгівлі [30]. Ставки ринкового збору встановлювалися для фізичних осіб в розмірі від 0,05 до 0,15 неоподаткованого мінімуму доходів громадян для фізичних осіб.

Сплата прибуткового податку у фіксованому розмірі передбачала наявність самостійного вибору громадян, що здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, в виборі між різними порядками сплати прибуткового податку – або за загальним порядком, або за

фіксованим розміром. Для того, щоб сплачувати прибутковий податок у фіксованому розмірі, такий громадянин повинен був подати до органу державної податкової служби письмову заяву, на підставі якої протягом трьох робочих днів йому безоплатно видавався патент, яким підтверджувалася реалізація цим платником права обрання сплати фіксованого податку (розділ IV ст. 14 Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян»).

З запровадженням сплати прибуткового податку у фіксованому розмірі в науці виникла думка, що можливість сплати зазначеного податку у фіксованому розмірі фактично являло собою введення в Україні першої альтернативної системи оподаткування [9, с. 45]. Зазначена позиція не була однозначною, висувалися теорії про введення режиму фіксованого оподаткування [8, с. 34]. та спеціального режиму оподаткування. Незважаючи на відсутність єдиного підходу до визначення сутності фіксованого розміру прибуткового податку, науковці збігалися у думках, що його введення дало можливість громадянам, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, розпочати таку діяльність не в тіньовому секторі або вийти з нього.

Перші надходження від прибуткового податку у фіксованому розмірі переконали законодавця у доцільності запровадження системи оподаткування, коли суб'єкт підприємництва сплачує замість численної кількості податків певну фіксовану суму, і це, серед іншого, обумовило введення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, яка була запроваджена Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності малого підприємництва» від 03.07.1998 № 727/98 (надалі – Указ № 727/98) [31]. Саме введення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (надалі – ССООЗ) стало тим кроком, який дозволив відійти від обумовленого комуністичною ідеологією підходу до оподаткування доходів фізичних осіб за прогресивною шкалою.

Введення ССООЗ у 1998 році в Україні не було ідеєю та запровадженням виключно українського законодавця.

Взагалі ідея «єдиного податку» бере своє коріння у роботах науковців XVII–XIX сторіччя. Ще у 1697 році С. Вобан, пропонуючи введення «королівської десятини» замість існуючої податкової системи, фактично пропонував введення єдиного податку. Ця ідея потім неодноразово підхоплювалася економістами та фінансистами різних країн які замість всіх податків пропонували ввести поземельний податок [32, с. 12], І. Посошковим в 1724 році, який пропонував введення «єдиного десятинного поземельного податку на користь церкви та царської казни» [33, с. 52], І. Грейфером в 1780 році, що обґрунтував доцільність існування єдиного податку на видатки, Жирарденом та Мінье в 1857 році, які вважали вірним введення єдиного податку на капітал, Г. Джорджем, який у 1891 році аргументував доцільність введення єдиного податку на землю [34, с. 80; 35, с. 67] та ін. Звичайно, їх думки залишилися виключно в теорії, проте вони дали поштовх подальшим науковим дослідженням у цьому напрямку.

Ідея запровадження єдиного податку замість всіх податків або ряду податків, які справлялися з якогось об'єкту оподаткування, зайшла своє втілення в роботах дореволюційних науковців-фінансистів кінця XIX – початку XX сторіччя – С. Іловайського, О. Ісаєва, Д. Львова, І. Озерова, Е. Селігмана та інших, які зазначали, що втілення цієї ідеї єдиного податку (поземельного, подушного, на споживання, на витрати тощо) замість багатьох податків спростить податкову систему, забезпечить спрощення обчислення та справляння податків, тобто скоротить витрати на їх адміністрування [35, с. 98].

Не можна не відмітити, що ідея введення єдиного податку замість усіх або якоїсь групи податків піддавалася критиці з боку інших фінансистів. Так, В.О. Лебедев, Н. Тургенев, І. Янжул, О. Ісаєв аргументували неможливість існування юридичної конструкції тогочасної податкової системи, яка б ґрунтувалася на одному податку. Аналіз наукових праць

вищевказаних науковців дозволяє виділити такі доводи, які вони висували на спростування доцільності введення єдиного податку: 1) істинна справедливість і рівномірність податків може бути досягнута лише їх різноманітністю; 2) введення єдиного податку не дозволило б реалізувати принцип рівномірності та всезагальності; 3) єдиний податок не зможе виконувати всі завдання податкової політики та відповідати всім принципам оподаткування; 4) фінансова продуктивність одного податку не може забезпечити такі ж надходження, як і розгалужена податкова система, для цього необхідно встановлювати надвеликі ставки такого податку, а це призведе до ухилення від його сплати. Незважаючи на свою позицію, відомий фінансист того часу І.І. Янжул писав, що значного економічного ефекту можна було б досягти з введенням єдиного податку на індивідуальну економічну діяльність і прогнозував за умови його запровадження значний розвиток торгівлі і промисловості [34, с. 62]. За визначенням автора, такий податок супроводжувався би вигодами як для держави, так і для платників, оскільки скасування різноманітних податків та зборів призвело б до скасування маси формальностей, пов'язаних з їх виплатою, а отже скоротилися б витрати часу для платників, і витрати держави на адміністрування податків.

Незважаючи на протилежні точки зору щодо доцільності запровадження в податковій системі єдиного податку, науковці збігалися у думці щодо неможливості за існуючу на той час податкову техніку впровадження такого податку [34, с. 62]. І.І. Янжул з цього приводу писав: «...для практичної реалізації проекту заміни усіх існуючих податків декількома потрібно багато часу, коли основні положення фінансової науки будуть розроблені та закони перекладання податків будуть з'ясовані належним чином» [34, с. 62].

Незважаючи на те, що ідея запровадження єдиного податку замість всіх або якоїсь групи податків не знайшла свого втілення в податковій системі Російської імперії, теоретичні основи доцільності запровадження

такого податку беруть свій початок саме в роботах фінансистів XVII – XIX сторіччя.

Вперше ідея єдиного податку була реалізована на практиці в 20-х роках в СРСР, з прийняттям Декрету ВЦВК «Про єдиний натуральний податок» від 17.03.1922, коли замість різноманітних податків на певні види сільськогосподарської продукції (трудового, гужового, подвірно-грошового, загальногромадського, числених місцевих податків) було введено єдиний натуральний податок, який справлявся з такої категорії населення як селяни [36]. Незважаючи на те, що майже кожен рік приймався новий нормативний акт, який змінював визначення елементів правового механізму цього податків – платників (одноосібні селянські господарства, державні господарства, колективні господарства), розмірів ставок (від ставки у твердій сумі до відсоткових ставок, що збільшувалися за прогресивною шкалою), порядку сплати (натуральними продуктами, натуральними продуктами чи грошима на вибір, тільки грошима тощо), єдиний натуральний (потім він був перейменований у сільськогосподарський) податок справлявся до 1938 року, тобто до повної колективізації і створення колгоспів.

Більше в СРСР єдиний податок не запроваджувався. Після розпаду СРСР, падіння комуністичної ідеології, бурхливого зростання підприємництва та перших невдалих спроб законодавців різних країн створити ефективну податкову систему на руїнах планово-розподільчого господарства, які завершилися формуванням системи оподаткування з надмірним податковим тягарем і масовим переходом підприємців в тіньову економіку, питання підтримки державою малих підприємців, в тому числі фізичних осіб, що займалися підприємницькою діяльністю, забезпечуючи себе та своїх близьких роботою і не прагнучі соціальних дотацій від держави, набуло особливої актуальності.

Пом'якшення податкового режиму для суб'єктів малого підприємництва (в тому числі шляхом введення спрощеного режиму

оподаткування) застосовувалася в США, Австралії, Швейцарії, Великобританії, Німеччині та інших зарубіжних країнах як захід стимулювання розвитку малого бізнесу [37; 38]. Взагалі підтримці розвитку малого бізнесу в зарубіжних країнах приділяється багато уваги. Продукція малих підприємств формує понад 50% ВВП Німеччини, Франції, 30 – 40% ВВП Чехії, Словаччини, Угорщини [39, с. 321-325]. Як відзначають відомі економісти, малі підприємства – фундамент економіки не лише країн, що розвиваються, але й країн з економікою, що вже склалася, оскільки запобігають утворенню «лоскутної» економіки, за якої задовольнялися би лише ті потреби ринку, які дозволяли б розгорнути великий, надвидгідний бізнес, а інші – ігнорувалися б [40, с. 76; 41]. Саме за рівнем розвитку малого бізнесу спеціалісти визначають здатність країни пристосовуватися до мінливої економічної ситуації.

При цьому, зарубіжними науковцями застосування спрощеного режиму оподаткування для суб'єктів малого підприємництва визначалося як засіб усунення податкової дискримінації. Німецький науковець М. Мюллер-Міхельс, обґрунтовуючи доцільність пом'якшення податкового режиму для малих підприємств наводив такі аргументи: 1) витрати, пов'язані зі сплатою податків, що включають в себе, крім безпосередньо податкових сум, що підлягають сплаті, ще й витрати по веденню та наданню звітності, для малого підприємства вищі, ніж для великого, оскільки на великому підприємстві, хоч вся сукупність податкових витрат в абсолютному вираженні і більша, проте відносно сум доходів нижча, ніж на малих підприємствах, де доходи набагато нижчі, а, відповідно, такі витрати для суб'єктів малого підприємництва мають набагато більше значення; 2) при рівних ставках оподаткування за відсутності будь-яких спеціальних пільг, податкове навантаження на мале підприємство буде більшим, оскільки, як свідчить практика, можливості використання дозволених для податкового вирахування витрат (наприклад, амортизації), у малих підприємств менше [40, с. 78]. Встановлення спрощеного режиму

оподаткування для малих підприємств застосовувалося в зарубіжних країнах в тому числі для того, щоб малі підприємства могли конкурувати з великими, тим самим запобігаючи монополізації ринку.

В ряді країн СПД стали запроваджуватися спрощені системи оподаткування для малих підприємств: в Російській Федерації Федеральним Законом «Про державну підтримку малого підприємництва» від 14.06.1995 № 88-ФЗ була введена спрощена система оподаткування, в Азербайджанській республіці – спрощений податок, введений Законом «Про державну підтримку малого підприємництва» від 04.06.1999 № 634, в Білорусі – спрощена система реєстрації, оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів малого підприємництва, ліцензування їх діяльності, сертифікації продукції, що випускається ними, введена Законом «Про державну підтримку малого підприємництва в Республіці Білорусь» від 01.12.1996.

Кожна з запроваджених у цих країнах спрощених систем оподаткування надавала певним суб'єктам вибору: вони могли сплачувати податки за загальною системою оподаткування, що існувала у країні і за якою оподатковувалися інші платники податків або обрати для себе іншу систему, альтернативну, яка передбачала звільнення від ряду податків і зборів, що сплачувалися на загальній системі оподаткування, за умови сплати одного податку (у переважній більшості він отримав назву «єдиного»). При цьому, суб'єктами, які могли обрати для себе спрощену систему оподаткування, могли бути виключно суб'єкти малого підприємництва і щодо них встановлювалися певні вимоги – щодо кількості найманих працівників, що працювали у таких суб'єктів, розміру отриманих доходів та вибору видів підприємницької діяльності. Наприклад, в Азербайджані об'єм оподатковуваних операцій протягом трьох місяців у суб'єктів малого підприємництва не повинен був перевищувати 22500 умовних фінансових одиниць, в Білорусі – суб'єкти малого підприємництва не могли мати більше 100 найманих працівників, якщо здійснювали

діяльність на промисловості чи на транспорті, 60 працівників, якщо здійснювали діяльність в сільському господарстві, 50 працівників, якщо здійснювали діяльність в оптовій торгівлі, 30 працівників, якщо здійснювали діяльність в роздрібній торгівлі та побутовому обслуговуванні населення і т.ін.[3, с. 56-59]

Не стала виключенням і Україна, де в 1998 році Указом Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності малого підприємництва» від 03.07.1998 № 727/98 було запроваджено ССООЗ. Цим Указом було закріплено два важливих для оподаткування ФОП аспекти – визначено суб'єктів малого підприємництва та встановлено умови, за яких зазначені суб'єкти могли переходити на спеціальну систему оподаткування – спрощену. Перехід на ССООЗ надавав можливість таким суб'єктам сплачувати єдиний податок замість ряду вказаних раніше податків та зборів, передбачених загальною системою оподаткування (а на той час було впроваджено ще ряд інших, додаткових податків та зборів – податок на додану вартість, запроваджений 03.04.1997 Законом України «Про податок на додану вартість» від № 168/97-ВР, збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, введений 20.06.1997 Законом України «Про формування Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення» № 386/97-ВР, збір на загальнообов'язкове соціальне страхування, встановлений 23.09.1999 відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від № 1105-XIV тощо).

До суб'єктів малого підприємництва, що могли перейти на ССООЗ, відповідно до Указу № 727/98 висуваються умови: 1) до кількості найманих працівників (у трудових відносинах з фізичними особами, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, не могло перебувати більше 10 осіб (включаючи членів їх сімей); 2) до розміру отриманих доходів (за рік не більше 500 тис. грн.); 3) до вибору видів

підприємницької діяльності (не могли переходити на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності фізичні особи, які здійснювали торгівлю алкогольними напоями, тютюновими виробами та паливно-мастильними матеріалами).

ССООЗ (введення єдиного податку) також стала для громадян, що здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи можливістю обирати для себе варіант оподаткування – або загальну систему оподаткування або спрощену.

До причин введення ССООЗ для суб'єктів малого підприємництва науковці відносять: 1) необхідність підвищення рівня наповнюваності державного і місцевого бюджетів за рахунок детінізації (легалізації) малого бізнесу); 2) доцільність зменшення податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва; 3) спрощення процедур адміністрування податків, що мало метою збільшення коефіцієнтів фіскальної ефективності податків з малого бізнесу, бо темпи бюджетних видатків, зумовлених фінансуванням діяльності податкових органів, суттєво зросли, а з іншого – спростити бухгалтерський та податковий облік для суб'єктів малого підприємництва; 4) підтримка та стимулювання державою переходу фізичних осіб до самозайнятої та ініціативної діяльності; 4) запобігання монополізації ринку великими підприємствами; 5) запровадження простих і прозорих правил нарахування і сплати податків; 7) необхідність реалізації стимулюючої функції податків; 8) зменшення корупційних ризиків (оскільки зменшується час на «спілкування» з контролюючими органами) [42-45]. Спираючись на напрацювання науковців, О. Покатаєва виділяє такі принципи застосування ССООЗ: 1) спрощення ведення бізнесу через простоту нарахування та сплати податків; 2) зменшення обсягу ведення податкової звітності; 3) гармонізація податкового та бухгалтерського обліку; 4) зменшення загальних витрат на управлінську складову господарської діяльності [46]

Підсумовуючи сформовані науковцями причини введення ССООЗ, зазначимо, що введення цієї системи було спрямовано на забезпечення двох

основних функцій оподаткування – фіскальної (наповнення бюджету) та соціальної (зменшення податкового навантаження на малі підприємства, спрощення процедур адміністрування податків для скорочення витрат держави на фінансування податкових органів та витрат суб'єктів малого підприємництва на ведення обліку та звітності, підтримка та стимулювання державою переходу фізичних осіб до самозайнятої та ініціативної діяльності, запобігання монополізації ринку великими підприємствами тощо).

Введення Указу 727/98 породило ряд проблем в правовому регулюванні оподаткування підприємництва.

На той час був чинним Указ Президента України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 12.05.1998 № 456, згідно якого суб'єктами малого підприємництва вважалися зареєстровані у встановленому порядку фізичні особи, які займалися підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи та юридичні особи – суб'єкти підприємництва будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період не перевищувала 50 осіб і обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн. грн. [47]. Крім цього, було введено також поняття мікропідприємств – суб'єктів малого підприємництва із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб включно та обсягом виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не більше 250 тис. грн. за рік [47]. Отже, норми двох цих указів – Указу № 727/98 та Указу «Про державну підтримку малого підприємництва» від 12.05.1998 № 456 містили суперечності, а саме встановлювали різні умови щодо обсягу доходів громадян, які займалися підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи: згідно норм першого нормативно-правового акту, вони не повинні були перевищувати 500 тис. грн. на рік, а в другому взагалі не містилося вимоги щодо обсягу

доходів фізичних осіб, що займалися підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи як суб'єкти малого підприємництва.

Не змінило ситуацію й прийняття Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19.10.2000 № 2063-III, в якому до суб'єктів малого підприємництва також було віднесено всіх фізичних осіб, зареєстрованих у встановленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності [48]. Утворилося ситуація, коли норми нормативного акту, що встановлювали порядок оподаткування, не відповідали нормам законодавства у сфері господарсько-правових відносин.

Незважаючи на це, введення в систему оподаткування малих підприємств взагалі, і громадян, що здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи зокрема, можливості сплачувати податки за спрощеною системою стало прогресивним кроком, який забезпечив перехід в легальну площину багатьох підприємців, надав їм можливості розвинути, закріпитися на ринку.

Таким чином, формування систем оподаткування фізичних осіб – підприємців завершилося з введенням ССООЗ, в результаті чого в Україні сформувалося дві системи оподаткування фізичних осіб – підприємців: загальна та спрощена, при з зазначених систем розвивалася окремо.

1.2. Правова природа спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності

Введення ССООЗ в податковій системі України в 1998 році на підставі Указу № 727 беззаперечно було спрямовано на податкове стимулювання розвитку малого бізнесу взагалі. За час її існування в податковій системі країни велися запеклі дискусії з різних аспектів функціонування ССООЗ, основними з яких були правова природа такої системи, доцільність її запровадження і подальшого функціонування. Статистичні данні демонструють привабливість такої системи оподаткування.

Так, суттєво зросла кількість ФОПів на спрощеній системі оподаткування. Загалом, порівняно з минулим роком, спрощенців побільшало майже на 93,8 тис. осіб. Так, якщо на 1 січня 2019 року на спрощеній системі оподаткування перебувало 1,39 млн осіб, то на 1 липня 2019 року їхня кількість знизилася до 1,36 млн платників. Втім вже на 1 січня цього року відбулося зростання до 1,5 млн підприємців. При цьому третю групу обрали 596 тис. осіб, що на 79 тис. більше, ніж на 1 січня попереднього року. Відповідно спостерігається позитивна динаміка росту бюджетних надходжень від єдиного податку. Так, у 2019 році платниками було сплачено 24,95 млрд грн єдиного податку, що на 25,5 % більше, ніж у 2018 році [49].

Наукові жє думки щодо правової природи ССООЗ розділилися. Так, Ю. Аністратенко визначає ССООЗ як комплексний механізм оподаткування, що стимулює розвиток і підтримку малого і середнього бізнесу в Україні [7, с. 67]. С. Юрій, О. Квасовський підходять до ССООЗ як до методів оподаткування [50, с. 64]. А. Соколовська вважає ССООЗ тимчасовим заходом, що запроваджений з метою становлення малого підприємництва [5, с. 65]. О. Башняк зазначає, що ССООЗ – це сукупність податків, а саме – єдиного, фіксованого сільськогосподарського, прибуткового фіксованого з придбанням патенту та спеціального торговельного податків, функціональним призначенням яких було запровадження простих і прозорих правил нарахування і сплати податків, істотне спрощення обліку та оформлення податкової звітності, звільнення від сплати відповідних обов’язкових платежів [42, с. 17].

У переважній більшості зазначені позиції залишилися на рівні окремої наукової думки автора і не отримали значного розповсюдження. Поширення отримали два основних визначення правової природи ССООЗ – як альтернативної системи оподаткування [9, с. 56; 43, с. 14] тощо, і як спеціального податкового [51, с. 123; 52, с. 22; 53, с. 140].

Зосередимо свою увагу саме на вирішенні питання – ССООЗ є альтернативною системою оподаткування чи спеціальним режимом оподаткування. В першу чергу, з'ясуємо, що являє собою альтернативна система оподаткування.

Альтернатива (від латин. «alternare – чергуватися») означає: 1) кожна із можливостей, що виключають одна одну; 2) необхідність вибору між взаємовиключними можливостями [54, с. 167]. Виходячи з етимологічного значення слова «альтернатива», альтернативна означає виборна, те, що може бути обране замість іншого.

Поняття «система оподаткування» не сформовано, його визначення є одним з найдискусійніших питань в теорії податкового права. Незважаючи на певні розходження у формулюваннях, науковці в цілому дотримуються єдності стосовно того, що система оподаткування являє собою визначену певними принципами врегульовану нормами права систему суспільних відносин, що укладається з приводу встановлення та справляння податків та зборів [55, с. 66]. Наріжним каменем у наукових спорах є визначення елементів цієї системи. Так, С.В. Онишко до елементів системи оподаткування відносить 1) сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених податків, зборів, внесків і платежів до бюджету та державних фондів; 2) механізм їх нарахування й вилучення; 3) права та обов'язки податкових служб і платників податків [56, с. 46-48]. Т.Ф. Юткіна – сукупність податків, зборів та митних платежів, що справляються на території держави відповідно до законодавства» [6, с. 102]. М.П. Кучерявенко – податкову систему, принципи, форми, методи встановлення податків, їх зміни та скасування, адміністрування та контролю за стягненням податків тощо [3, с. 98]. Не заглиблюючись у детальне дослідження цього поняття, приєднаємося до позиції В. Рядінської, яка, спираючись на наукові роботи провідних науковців фінансового права, визначила систему оподаткування як визначену певними принципами врегульовану нормами права систему суспільних

відносин, що укладається з приводу встановлення та справляння податків та зборів, яка охоплює взаємопов'язані та взаємозумовлені елементи щодо встановлення та справляння податків, а саме: принципи, сукупність загальнодержавних та місцевих податків, що справляються в установленому порядку та їх адміністрування, що включає адміністраторів податків та механізм адміністрування податків [57, с.65].

Визначившись з поняттям «система оподаткування» перейдемо до аналізу категорії «альтернативні системи оподаткування».

Дефініції «альтернативні системи оподаткування», незважаючи на досить часте її використання, в теоретичній площині майже не розроблено. Переважна більшість прихильників існування альтернативних систем оподаткування не вдавалися до аналізу цього поняття, а просто перераховували те, що відносилось, на їх думку, до таких систем. Так, Ю. Іванов під альтернативними системами оподаткування розуміє єдиний податок, фіксований податок, фіксований сільськогосподарський податок [58, с. 123], М. Ігнатишин, М. Туряниця – лише ССООЗ [59].

Так, О. Квасниця надавала визначення альтернативної системи оподаткування як сукупності альтернативних спрощених технологій, таких як єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва, фіксований податок для ринкових торговців, спеціальний торговий патент для суб'єктів господарювання сфери роздрібної торгівлі й побутових послуг окремих територій [59, с. 66]. М. Слатвинська до альтернативної системи оподаткування підходить як до системи, що має свій порядок, методи, взаємозв'язки між податками та зборами, правила обчислення та сплати податкових платежів, які відрізняються від традиційної системи, яка вводиться державою для прощення та податкового стимулювання (розвитку) суб'єктів малого підприємства, і аргументує його такими навіюваннями: 1) згідно з законодавством, суб'єкт малого підприємництва не може застосовувати традиційну і альтернативну систему оподаткування одночасно, що відповідає визначенню альтернативи; 2) кожна з

альтернативних систем є спрощеною в порівнянні з традиційною, за кількістю податків, часом, що витрачається на їх обчислення, сплату, подачу звітності тощо; 3) перехід з традиційної системи на одну з альтернатив, передбачає зміну методів податкового обліку та структури податкових платежів, за рахунок зміщення ними найбільш системоутворюючих податків [59, с. 264]. Подібні аргументи можна зустріти і в інших наукових роботах. Так, М. Пожидаєва відстоювала думку, що ССООЗ є альтернативною системою оподаткування, оскільки вона представлена єдиним податком, який за своєю правовою природою є альтернативним податком, і в її обґрунтування висуває такі аргументи: сплата єдиного податку є альтернативою визначених сукупності існуючих обов'язкових платежів, від сплати яких платник єдиного податку звільняється, бо платник податків—фізична особа може обирати оподаткування для своїх доходів від підприємницької діяльності – або сплачувати єдиний податок, або сплачувати податки на загальних підставах [9, с. 121]. Виходячи з цього, авторка виділяє декілька альтернативних податків (єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок та прибутковий фіксований податок із придбанням патенту) і пише, що їх існування в податковій системі України обумовлює наявність альтернативної системи оподаткування. Аналогічної позиції дотримується О. Костенко, яка зазначає, що сутність альтернативних систем оподаткування полягає в тому, що, по-перше, платнику надається право самостійного обрання системи оподаткування, і, по-друге, будь-який із альтернативних податків є єдиним податком, що сплачується замість деяких інших податків і зборів (обов'язкових платежів) для спрощення оподаткування доходів. Виходячи з цього та ґрунтуючись на аналізі ряду податків (єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського податку та прибуткового фіксованого податку із придбанням патенту), вона підтримує думку, що ССООЗ, яка полягає у сплаті єдиного податку, є альтернативною системою оподаткування. Не можна однозначно погодитися з їх

аргументами, оскільки суб'єктивний вибір суб'єкта малого підприємництва не відноситься до елементів системи оподаткування, а кількість податків та порядок адміністрування в альтернативній системі оподаткування, що є відмінними від кількості податків та порядку адміністрування в загальній системі оподаткування, є лише одним з елементів системи оподаткування. Інші ж елементи категорії «система оподаткування» при застосуванні ССООЗ не змінюються.

Виходячи з визначення «система оподаткування», сформованого у теорії фінансового права, та етимологічного значення слова «альтернативна», альтернативна система оподаткування повинна являти собою систему суспільних відносин, що укладається з приводу встановлення та справляння податків та зборів, елементи якої були б іншими у порівнянні з загальною системою оподаткування – іншими принципами, іншими податками та іншим адмініструванням. Проте застосування ССООЗ передбачає альтернативу лише в окремих її елементах – запровадження інших, у порівнянні з загальною системою оподаткування податків (єдиного податку) та іншого механізму адміністрування цього податку. Так, за умови обрання ССООЗ, механізм адміністрування єдиного податку виключає можливість справляти з платника інші податки, проте принципи оподаткування та адміністратори податків не змінюються. Альтернатива, що є у платника при виборі, які податки сплачувати, є не можливістю обрати іншу, альтернативну систему оподаткування, а стосується лише окремого її елемента – заміни сплати ряду податків на один (єдиний) податок і веденні податкового обліку та звітності за іншою (спрощеною) системою.

Отже, використання поняття «альтернативні податкові системи» стосовно ССООЗ є невірним і обумовлено хибним підходом до категорії «альтернативні система оподаткування» взагалі, її не розробленістю в теорії податкового права та відсутністю єдиного визначення загального поняття «система оподаткування».

Переходячи до розгляду концепції про ССООЗ як спеціального податкового режиму, зупинимося, в першу чергу, на сутності поняття «спеціальний податковий режим».

Взагалі тлумачення слова «режим» певним чином відрізняються. Наприклад, у словнику іншомовних слів режим (від французького «regime», латинського «regimen» – «правління») визначається як система правил, заходів, які є необхідними для досягнення якоїсь мети, умови діяльності, функціонування чого-небудь [54, с. 166].

Згідно з п. 11.2 ст. 11 ПК України, спеціальний податковий режим – система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [62]. За визначенням В. Теремецького, термін «спеціальний податковий режим» є новелою податкового законодавства, введеною ПК України [63, с. 107].

Аналізуючи різноманітні наукові підходи до сутності спеціальних правових режимів (надалі – СПР), зазначимо, що немає єдності думок у цьому питанні. СПР визначають з інституціональних позицій (як порядок правового регулювання), з системно-організаційних (як підсистему загального податкового режиму), з фінансово-економічних (як спеціальну систему оподаткування, підсистему загального податкового режиму або спеціальну податкову пільгу) тощо. Так, К. Андрієвський підходить до СПР як до особливого, відмінного від загального, **порядку правового регулювання** податкових правовідносин, закріпленого правовими нормами і забезпеченого сукупністю юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів особливу систему потенційних правових наслідків, можливість настання (не настання) яких служить для задоволення потреб держави (територіальної громади) в регулярному поповненні державного (місцевого) бюджету, а також для інших спеціальних цілей в певний проміжок часу на певній території, і наводить такі характерні ознаки спеціального податкового режиму: містить у собі сукупність юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів ті чи інші потенційні правові наслідки,

можливість яких передбачена правовими нормами, внаслідок чого він належить до видів правового режиму; мета встановлення цих наслідків – залучення членів суспільства до – тягаря сплати податків і зборів; крім зазначеної основної мети спеціальним податковим режимам – притаманна наявність і спеціальних додаткових цілей; він не самодостатній і тому може існувати лише як додатковий до – загального [64, с. 45]. Подібної позиції дотримується і В. Теремецький, на думку якого, СПР – це сукупність правових норм, що встановлюють таку зміну загального порядку виникнення, виконання та припинення особою своїх податкових обов’язків, яка приводить до значного спрощення зазначеного загального порядку, в тому числі шляхом заміни цілої сукупності обов’язків зі сплати низки податків обов’язком зі сплати єдиного платежу, до зменшення розмірів податкових вилючень, а також до повного або часткового звільнення від сплати податків і зборів [63, с. 109].

Як підсистему загального податкового режиму визначає спеціальний податковий режим С. Сарана, який зазначає, що таким режимом є окрема система заходів з оподаткування, яка застосовується у відповідний податковий період, переважно виступаючи підсистемою загального податкового режиму, стосується окремих категорій господарюючих суб’єктів, особливих груп об’єктів оподаткування чи певної території або галузі економіки та передбачає застосування альтернативних податків і поряд з ними додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників [65, с. 16]. Майже аналогічну позицію займає О. Музиченко, який вказує, що СПР є підсистемою в межах загального режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування, яка передбачає для окремих категорій платників особливий порядок обчислення та сплати податків, а також звільнення від обов’язку зі сплати окремих податків та зборів протягом визначеного періоду.

Зустрічаються й інші наукові підходи до визначення СПР. Нам імпонує позиція визначення СПР як підсистеми загального податкового режиму, бо не можна не відмітити її раціональності. Дійсно, якщо є СПР, то є й загальний податковий режим, а отже можна говорити про різні види податкових режимів, тому зосередимо увагу на понятті «податковий режим».

В нормативних актах визначення такого поняття не закріплюється.

В наукових роботах зустрічається різноманітні його трактування. В. Теремецький зазначає, що податковим режимом є закріплений у податковому законодавстві порядок правового регулювання податкових відносин, що спрямований на досягнення збалансованості приватного і публічних інтересів під час встановлення, обчислення і сплати податків та який відзначається особливостями адміністрування [63]. Найбільш ґрунтовне дослідження категорії «податкові режими» міститься в роботі К. Андрієвського, який визначає його як специфічний режим регулювання, спрямований на конкретні види суб'єктів і об'єктів, орієнтованого на більш широкі загальнозначущі соціальні процеси, в рамках яких здійснюється правове регулювання податкових відносин та класифікує спеціальний податковий режим на: загальні і спеціальні, первинні і вторинні, пільгові та обмежувальні, матеріальні і процесуальні тощо [64].

Виходячи з цього, податковий режим можна визначити як порядок правового регулювання податкових відносин, спрямованих на забезпечення фіскальної функції оподаткування, що передбачають податкове адміністрування з метою створення сприятливих умов для реалізації прав і обов'язків суб'єктів податково-правових відносин.

К. Андрієвський наводить такі характерні ознаки спеціального податкового режиму:

- 1) містить у собі сукупність юридичних засобів, що створюють для його суб'єктів ті чи інші потенційні правові наслідки, можливість яких передбачена правовими нормами;

2) мета встановлення цих наслідків – залучення членів суспільства до тягара сплати податків і зборів;

3) крім зазначеної основної мети спеціальним податковим режимам притаманна наявність і спеціальних додаткових цілей;

4) він не самодостатній і тому може існувати лише як додатковий до загального [64, с. 56-60].

Спираючись на виокремлені науковцем ознаки, проаналізуємо ССООЗ.

Відповідно до п. 291.2 ст. 291 ПК України, ССООЗ – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [62].

Отже, ССООЗ передбачає застосування до окремих суб'єктів господарювання (суб'єктів малого підприємництва) певних юридичних засобів – заміну сплати ряду податків та зборів на сплату єдиного податку (зменшення податкового навантаження), і спрощення обліку та звітності, що створюють для цих суб'єктів певні правові наслідки, а саме – більш сприятливі умови для ведення господарської діяльності. Метою встановлення ССООЗ було підвищення рівня наповнюваності бюджетів за рахунок детінізації (легалізації) малого бізнесу, необхідність повернення більшої кількості малих підприємців з «тіні», куди їх загнала невиважена податкова політика та надлишковий податковий тягар, сформований податковою системою країни кінця 90-х, в легальну сферу, щоб забезпечити сплату ними податків та зборів. Додатковою метою, що ставилася при запровадження ССООЗ, була підтримка та стимулювання державою переходу фізичних осіб до самозайнятої та ініціативної діяльності, запобігання монополізації ринку великими підприємствами, необхідність реалізації стимулюючої функції податків, зменшення корупційних ризиків (оскільки зменшується час на «спілкування» з контролюючими органами)

тощо. ССООЗ не є самодостатньою, вона існує як альтернатива загальному режиму оподаткування.

Підсумовуючи зазначене, констатуємо, що ССООЗ є спеціальним податковим режимом, а не альтернативною системою оподаткування. Вірність цього висновку переконує також те, що законодавець відніс правові норми, що регулюють ССООЗ, до розділу XIV «Спеціальні податкові режими». Водночас, незрозуміло, навіщо законодавець продовжує використовувати поняття «система оподаткування» при визначенні ССООЗ. На наш погляд, подібний підхід обумовлений історичним атавізмом. Саме такий термін (система оподаткування) використовувався в Указі Президента «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності малого підприємництва» № 727/98, прийнятому 03.07.1998, і продовжує застосовуватися і до сьогодні, порушуючи логіку юридичних конструкцій, прийняту в податковому праві.

На наш погляд, до ПК України доцільно внести такі зміни:

- у главі 1 розділу XIV «Спеціальні податкові режими» необхідно слова «податкова система» замінити словами «податковий режим» у відповідних відмінках;

- статтю 14 «Визначення понять» доповнити пп. 14.1.239, в якому надати визначення спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності в такій редакції: «це спеціальний податковий режим, запроваджений з метою підтримки малого бізнесу шляхом зниження податкового навантаження та спрощення обліку і звітності, що застосовується альтернативно загальній системі оподаткування на добровільних засадах за умови, що суб'єкт малого бізнесу відповідає встановленим у законодавстві вимогам, і передбачає заміну ряду податків та зборів єдиним податком».

Особливу увагу необхідно приділити питанню, чи не відноситься ССООЗ до податкових пільг.

Згідно п. 3.1 ст. 30 ПК України, податкова пільга – передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від

обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, визначених п. 30.2 цієї статті, а згідно п. 30.9 ст. 30 цього ж нормативного акту, податкова пільга надається шляхом: а) податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору; б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору; в) встановлення зниженої ставки податку та збору; г) звільнення від сплати податку та збору. Виходячи з визначення, закріпленого у вищевказаному нормативному акті, можна цілком погодитися з М. Пожидаєвою, яка вірно зазначає, що ССООЗ не можна визнати одним із видів податкових пільг, оскільки вона не відповідає їх правовому змісту, бо під податковими пільгами розуміють звільнення платника податків від нарахування і сплати податку або сплату ним податку в меншому розмірі за наявності підстав, зазначених законодавством України, тобто – елемент правового механізму податку [9, с. 134]. Дійсно, відповідно до п. 7.2 ст. 7 ПК України, до елементів податку відносяться податкові пільги та порядок їх застосування [62].

Особливості ССООЗ визначаються у ст.ст. 291, XX ПК України. До них відносяться: 1) ССООЗ заміняє ряд податків та зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності; 2) юридична особа чи ФОП можуть самостійно обрати ССООЗ, якщо відповідає встановленим законодавством вимогам; 3) перехід на ССООЗ здійснюється шляхом реєстрації платника єдиного податку в порядку, визначеному законодавством;

Розглянемо визначені особливості більш детально.

Заміна при ССООЗ ряду податків та зборів на сплату єдиного податку є важливою рисою цього спеціальний податковий режим, оскільки подібна заміна спрямована на зменшення податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва, яка, фактично, визначає сутність такого режиму.

До податків та зборів, від сплати яких звільняється особа, що обрала ССООЗ, на сучасному етапі відносяться: 1) податок на прибуток

підприємств; 2) податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої – четвертої групи (фізичної особи); 3) податок на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену пп. 1 п. 293.3 ПК України (3% доходу), а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи; 4) податок на майно в частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками єдиного податку першої – третьої груп для провадження господарської діяльності (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду (найм, позичку) та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва; 5) рентна плата за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи [62].

Аналізуючи податки та збори, від сплати яких звільняються «спрощенці» на сучасному етапі, не можна не відмітити, що їх кількість суттєво скоротилася у порівнянні з кінцем 90-х років, коли така система тільки була введена. В Указі Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03.07.1998 встановлювалося, що суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів єдиним податком за ставкою 6% податку на прибуток підприємств; податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва); плати (податку) на землю; збору за спеціальне використання природних ресурсів; збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збору до Державного інноваційного фонду;

збору на обов'язкове державне страхування; відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію і утримання автомобільних доріг загального користування України; комунального податку; податку на промисел; збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, збору на видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів; внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення; плати за патенти.

З часом частина податків та зборів, від сплати яких звільнялися спрощенці у кінці 90-х років, була скасована в результаті подальшого розвитку системи оподаткування, зміцнення державного та місцевих бюджетів, реорганізації та скасування ряду фондів, фінансування яких здійснювалося за рахунок податків та зборів тощо. Наприклад, справляння збору до Державного інноваційного фонду було припинено на підставі Постанови Кабінету Міністрів України «Про утворення Української державної інноваційної компанії» від 13.04.2000 № 654, відповідно до якої Державний інноваційний фонд припинив своє існування; справляння відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію і утримання автомобільних доріг загального користування України було припинено в 2001 році на підставі Закону України «Про державний бюджет України на 2001 рік» від 07.12.2000 № 2120-III і наступних законів про бюджет, в яких передбачалося фінансування витрат на будівництво, реконструкцію і утримання автомобільних доріг загального користування за рахунок державного та місцевих бюджетів; справляння плати за патент було припинено з втратою чинності Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.1996 № 98/96-ВР, справляння збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення було припинено з прийняттям Указу Президента України «Про деякі зміни в оподаткуванні» від 07.08.1998 № 857/98; справляння збору за спеціальне використання природних ресурсів було припинено на підставі Постанови

Кабінету Міністрів «Про визнання такими, що втратили чинність деяких актів Кабінету Міністрів України» від 27.12.2010 № 1236; справляння збору на видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг було припинено з прийняттям ПК України; справляння внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення було припинено на підставі Наказу Міністерства соціальної політики України «Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства праці України від 26 липня 1994 року № 41 від 20.03.2015 № 312.

Проте інші податки та збори, від сплати яких звільнялися «спрощенці» на перших порах, поступово було знов покладено на них. Насамперед це стосувалося збору на обов'язкове державне страхування, який на підставі Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.1999 № 1105-XIV знов був розповсюджений на суб'єктів малого підприємництва, та збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, яким відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 № 1058-IV, було обтяжено тих же суб'єктів.

З 01.01.2011 року на підставі Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464 [66] у соціальному страхуванні відбулися зміни – всі внески в Пенсійний фонд та інші соціальні фонди (на пенсійне страхування, на страхування від безробіття, на страхування тимчасової втрати працездатності, на страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання) були замінені єдиним соціальним внеском (ЄСВ), сплату якого було покладено і на суб'єктів малого бізнесу, що обрали для себе ССООЗ, що збільшило фінансове навантаження на суб'єктів малого підприємництва. Порівнюючи обсяг такого навантаження на суб'єктів, що обрали ССООЗ, з фінансовим навантаженням суб'єктів, що

не обрали такого режиму, В. Борецько на підставі економічного розрахунку ставок податків та зборів, що сплачують суб'єкти малого підприємництва на різних режимах оподаткування, доходить цікавого висновку – податкове навантаження на суб'єктів, що не обирають ССООЗ є нижчим, ніж у тих, хто сплачує єдиний податок, оскільки фактично вони сплачують 20% своєї виручки, в той час як прощені – 26% [67, с. 22]. Економічно вигідною, визначає науковець, ССООЗ для суб'єктів малого підприємництва була до введення Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464, а з запровадженням ЄСВ податкове навантаження на «спрошених» суттєво зросло. Фактично, науковець вважає, що на сучасному етапі не можна зменшення фінансового навантаження на ССООЗ вважати перевагою цього режиму оподаткування, оскільки фактично ніякого зменшення не відбувається.

Не можна погодитися з цим висновком однозначно, оскільки ССООЗ спрямована на зменшення податкового навантаження, а не фінансового, про яке пише автор. Фінансове навантаження на суб'єктів малого підприємництва являє собою сукупність всіх фінансових обов'язкових платежів, що несуть підприємці, в той час як податкове навантаження – це фінансовий тягар, що покладається на них в результаті сплати лише загальнодержавних та місцевих податків та зборів. ЄСВ не закріплюється у переліку загальнодержавних податків та зборів, визначених у ст. 9 ПК України та не міститься у переліку місцевих податків, вказаних у ст. 10 цього ж нормативного акту.

Щодо сутності ЄСВ та його місця в системі загальнообов'язкових платежів не втихають спори. Ми підтримаємо загальновизнану позицію, встановлену законодавцем, що цей внесок не відноситься до податків та зборів, що утворюють податкову систему України. Водночас, не можна не відмітити, що ЄСВ збільшує фінансові зобов'язання суб'єктів малого підприємництва. Отже, відмова законодавця від внесення ЄСВ до податків

та зборів, від сплати яких звільняються «спрощенці», суттєво збільшує фінансове навантаження на цих суб'єктів.

Проте виникає закономірне питання: якщо фінансове навантаження на суб'єктів малого підприємництва, що обрали ССООЗ фактично є більшим, ніж на суб'єктів, що не обрали цього СПР, то чому ж з 1 885 900 зареєстрованих на початок 2020 року в Україні фізичних осіб – підприємців 1 500 000 обрали ССООЗ? На наш погляд, насамперед тому, що при цьому спеціальному податковому режимі спрощено облік та звітність. На загальній системі оподаткування суб'єкти отримують складність її обліку та звітності, різний порядок та строки її подання, часті зміни в законодавстві, що встановлює вимоги до подачі податкової звітності і т.ін., що вимагає від платників податків додаткових витрат коштів, часу тощо.

Таким чином, зменшення податкового навантаження на суб'єктів малого підприємництва, яке визначалося однією з цілей введення ССООЗ, в результаті поступових змін у законодавстві, скасування ряду податків та зборів, від сплати яких спочатку було звільнено таких суб'єктів та введенні нових обов'язкових платежів (насамперед, ЄСВ), призвело до того, що фактично зменшення фінансового навантаження при ССООЗ на суб'єктів малого підприємництва є мізерним.

Переходячи до розгляду наступної ознаки ССООЗ – можливості суб'єкта малого підприємництва обрати ССООЗ, якщо він відповідає встановленим вимогам, зазначимо, до таких вимог відносяться вимоги щодо: 1) використання праці найманих осіб; 2) кількості найманих працівників; 3) виду діяльності; 4) розміру обсягу доходу на встановлений період часу.

Зазначені вимоги встановлюються щодо кожної конкретної групи платників єдиного податку (всі суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на 4 групи платників єдиного податку) та будуть нами розглянуті у наступному

розділі роботи. Перехід на ССООЗ здійснюється шляхом реєстрації платника єдиного податку в порядку, визначеному законодавством

Переходячи до наступного аспекту ССООЗ – до доцільності його подальшого застосування, зазначимо, що думки з цього приводу розділяються на два протилежних напрями. Одні фахівці відстоюють позицію, що подальше існування ССООЗ є доцільним і пропонують зберегти його, при цьому, деякі з них стверджують, що єдиний податок довів свою ефективність і пропонують не лише його залишити, але й значно розширити перелік суб'єктів, які можуть скористатися ССООЗ, а інші вважають, що необхідно скасувати ССООЗ.

Доцільність скасування ССООЗ аргументується по різному. Так, М. Слатвінська пише, що існування ССООЗ порушує принцип рівності платників податків [61]. Принцип рівності як основний оподаткування вперше був висунутий ще А. Смітом, який сформулював його сутність у забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків. Його думка була підхоплена і розвинута іншими науковцями того часу, проте на сучасному етапі підхід до визначення рівності оподаткування суттєво змінився – воно набуло поширення через категорію «недискримінація», яка базується на закріпленому у ст. 2 Загальної декларації прав людини принципі заборони дискримінації, де проголошується: кожна людина повинна мати всі права і всі свободи, проголошені цією Декларацією, незалежно від раси, кольору шкіри, статі, мови, релігії, політичних або інших переконань, національного чи соціального походження, майнового або іншого становища [68, с. 234]. Сублімуючи сутність податкової недискримінації, І. Кучеров вірно вказує, що недискримінація оподаткування означає недопустимість встановлення податків чи зборів, що мають різні умови їх нарахування залежно від будь-яких ознак, відмінних від тих, що характеризують податкову здатність платників [68, с. 124].

Зазначений принцип знайшов своє відображення в податковому законодавстві України. У пп. 4.1.2 п. 4.1 ст. 4 ПК України зазначається, що

серед принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство, є принцип рівності усіх платників перед законом, який полягає у недопущенні будь-яких проявів податкової дискримінації, забезпеченні однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу.

Спираючись на визначення принципу рівності оподаткування, сформульоване науковцями та закріплене у податковому законодавстві України, зазначимо, що ССООЗ порушує його, оскільки надає особам, що обирають цю систему, конкурентні переваги перед іншими особами, які оподатковуються за загальною системою оподаткування, бо для тих, що обрали ССООЗ зменшується податкове навантаження та спрощується облік та податкова звітність.

Повертаючись до причин, якими науковці аргументують доцільність скасування ССООЗ, зазначимо, що М. Лебеда, спираючись на аналіз фінансово-економічних та соціальних результатів функціонування ССООЗ ФОП, до таких причин відносить те, що ССООЗ показала нездатність ефективно виконувати стабілізаційну функцію і компенсувати негативну макроекономічну динаміку [70, с. 75]. Спираючись на аналіз кількості приватних підприємців (в період з 1998 року до сьогодні) та надходжень в бюджет від оподаткування їх діяльності, авторка робить логічний висновок про те, що адекватного зростання наповнення державного бюджету не відбулося. Авторка підкреслює, що, незважаючи на стабільне збільшення ФОПів (якщо на початку 2000-х років їх кількість складала 5% економічно активного населення України, то на початку 2020 року досягла вже 25%), темпи зростання надходжень до бюджету, розраховані за допомогою дефлятора ВВП, помірні (якщо на початку 2000-х років вони досягали 195%, то на сьогодні – 103%), що свідчить про скорочення середньої суми надходжень, що припадає на одну фізичну особу [70, с. 75].

Причини доцільності продовження застосування ССООЗ майже не відрізняються від причин, якими обумовлювалося введення такої системи: 1) складність загальної системи оподаткування та податкового обліку та звітності, що ведеться на цій системі; 2) сприяння детінізації економіки; 3) зниження витрат на адміністрування податків та зборів як для фіскальних органів, так і для підприємницького сектору; 4) необхідність стимулювання прискореного розвитку малого підприємництва; 3) створення нових робочих місць ФОПами.

Як вірно визначає Л. Хромушина, ССООЗ в практичному її функціонуванні набула форми єдиного податку [71, с. 875]. Дійсно, як зазначалося раніше, у п. 291.2 ст. 291 ПК України визначається, що ССООЗ – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Розглянемо правовий механізм цього податку в наступному розділі роботи.

РОЗДІЛ 2.

ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

2.1. Основні елементи правового механізму єдиного податку

Важливою умовою успішного функціонування економічної системи нашої держави є розвиток малого і середнього підприємництва, який неможливий без ефективної державної підтримки. Відповідно до Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» від 22 березня 2012 р. № 4618-VI, яким визначені, зокрема, мета і принципи державної політики у сфері малого і середнього підприємництва. Пріоритетами такої політики визначено, серед іншого, й державна підтримка для розвитку малого і середнього підприємництва в Україні за рахунок введення єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва [72].

Як було зазначено в попередньому розділі магістерської роботи, функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності починаючи з 1998 р. регулювалось Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03 липня 1998 р. № 727/98. Після введення в дію Податкового кодексу України починаючи з 1 січня 2011 р. і до 1 січня 2012 р. вищевказаний Указ діяв з урахуванням особливостей, визначених у підрозд. 8 розд. XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України. Дія Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» була припинена 1 січня 2012 р. на підставі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04 листопада 2012 р. № 4014-VI, яким до розд. XIV «Спеціальні податкові режими» Податкового кодексу України було додано гл. 1 «Спрощена

система оподаткування, обліку та звітності» [62]. Відповідно до ст. 11 Податкового кодексу України така система є спеціальним податковим режимом [62]. Під останнім розуміється система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, який може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [62].

Впровадження спеціальних податкових режимів як дієвого інструменту державної політики у сфері оподаткування малого і середнього бізнесу пов'язане з необхідністю виокремлення із загального, встановленого для всіх платників податків порядку виконання податкового обов'язку спеціального спрощеного порядку сплати податків для окремих категорій платників. Встановлення в Податковому кодексі України спеціальних податкових режимів є доцільним у сучасних умовах, оскільки має на меті забезпечити зростання ділової активності певного кола платників податків, які займаються підприємницькою діяльністю та виробництвом сільськогосподарської продукції.

Правове регулювання спеціальних податкових режимів здійснюється на підставі положень розд. XIV Податкового кодексу України. Одним із таких спеціальних податкових режимів, який закріплюється у гл. 1 розд. XIV Податкового кодексу України, є спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Відповідно до п. 291.2 ст. 291 Податкового кодексу України спрощена система оподаткування, обліку та звітності являє собою особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, визначених Податковим кодексом (стаття 297), на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених главою 1 розділу XIV Податкового кодексу, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Тобто, виходячи із визначення сутності спрощеної системи оподаткування, можна дійти висновку, що одним з основних елементів реалізації механізму її функціонування виступає єдиний податок.

На сучасному етапі розвитку національної економіки єдиний податок відіграє значну роль у спрощенні оподаткування доходів суб'єктів малого підприємництва, скороченні їх витрат на облік і звітність, зменшенні витрат на адміністрування податків. Як наслідок, багато українських дослідників підкреслюють позитивний вплив спрощеної системи оподаткування та стимулювання зростання обсягів діяльності малого підприємництва [8, с. 40].

Слід зауважити, що визначення поняття «єдиний податок» у Податковому кодексі України відсутнє. Податковим кодексом України (ст. 10) єдиний податок віднесений до місцевих податків і зборів. Окрім цього окремі правові норми містяться й у гл. 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» розд. XIV «Спеціальні податкові режими».

На нашу думку, з рішенням законодавця викласти положення щодо правового регулювання єдиного податку в розділі «Спеціальні податкові режими» можна погодитися виходячи з того, що він є елементом спрощеної системи оподаткування, яка належить до спеціальних податкових режимів.

Але також слід зауважити, що до 1 січня 2015 р. розд. XII Податкового кодексу України мав назву «Місцеві податки і збори» і містив норми, якими регулювалося адміністрування усіх місцевих податків і зборів, окрім єдиного податку. Після внесення змін до Податкового кодексу України Розділ XII було змінено на «Податок на майно». При цьому в даному розділі наразі містяться норми, якими регулюється адміністрування не тільки податку на майно, але й місцевих зборів.

Таким чином, на нашу думку, зміна назви розд. XII Податкового кодексу України є хибною. Вважаємо, що назву розд. XII Податкового кодексу України необхідно змінити на «Місцеві податки і збори». Крім

того, враховуючи те, що єдиний податок належить до місцевих податків і зборів, і при цьому є спеціальним податковим режимом, з метою забезпечення ефективності процесу адміністрування єдиного податку, доцільно було б доповнити розд. XII Податкового кодексу України статтею такого змісту: «Спрощена система оподаткування є спеціальним податковим режимом у формі єдиного податку, що вводиться на відповідній території за рішенням відповідної місцевої ради в межах ставок, встановлених Податковим кодексом, платниками якого є суб'єкти малого підприємництва (юридичні та фізичні особи – підприємці, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та відповідають встановленим цим Кодексом вимогам). Правові засади справляння єдиного податку встановлюються главою 1 розділу XIV цього Кодексу».

У результаті введення в дію у 2012 р. положень гл. 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» розд. XIV Податкового кодексу України, якими запроваджувалась нова спрощена система оподаткування, надходження від єдиного податку до місцевих бюджетів значно збільшились.

Стаття 7 ПК України визначає перелік елементного складу будь-якого податку чи збору, зокрема: платники податку, об'єкт оподаткування, база оподаткування, ставка податку, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку, строк та порядок подання звітності про обчислення та сплату податку [62]. Таким чином правовий механізм обов'язкового платежу передбачає певне групування. Слід виділити основні елементи податку, до яких ми відносимо платника, об'єкт податку та податкову ставку та додаткові елементи податку - податкові пільги, порядок обчислення податку, податковий період, строк та порядок сплати податку. Спираючись на визначені в законі елементи, проаналізуємо правовий механізм єдиного податку за такими групами.

Для застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також сплати єдиного податку суб'єкт підприємницької

діяльності має відповідати певним критеріям. Залежно від чисельності найманих працівників, масштабу діяльності за показником обсягу річного доходу та здійснюваних видів господарської діяльності суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, відповідно до п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України поділяються на чотири групи платників єдиного податку [62]. Дослідимо вимоги законодавця щодо кожної групи платників.

Перша та друга групи містять вимоги щодо діяльності фізичних осіб – підприємців, які бажають працювати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, а саме:

1) до першої групи платників єдиного податку відносяться фізичні особи-підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 1000000 гривень;

2) до другої групи відносяться фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

а) не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

б) обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень.

Прі цьому, зазначені вимоги не поширюється на фізичних осіб - підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також

здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи - підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи.

Третьою групою визначені вимоги щодо діяльності фізичних осіб – підприємців, а також юридичних осіб, які бажають працювати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності. Відповідно до підп. 3 п. 291.4 ст. 291 Податкового кодексу України до третьої групи платників єдиного податку належать фізичні особи – підприємці, які «не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена» та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 7000000 гривень [62]. Виходячи з наведеної вище вимоги щодо кількості найманих працівників, які перебувають у трудових відносинах із фізичною особою – підприємцем третьої групи платників єдиного податку, можна дійти висновку, що, фактично, така кількість найманих працівників є необмеженою.

Вимоги щодо сільськогосподарських товаровиробників, які бажають здійснювати свою діяльність за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності, визначаються четвертою групою платників єдиного податку.

Так, до четвертої групи належать сільськогосподарські товаровиробники, які відповідають наступним умовам:

а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків;

б) фізичні особи - підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України "Про фермерське господарство", за умови виконання сукупності таких вимог:

- здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж;
- провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси;
- не використовують найманих працівників;
- членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні частини другої статті 3 Сімейного кодексу України;
- площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду у власності та/або користуванні членів фермерського господарства становить не менше двох гектарів, але не більше 20 гектарів.

Новоутворені сільськогосподарські товаровиробники - юридичні особи можуть бути платниками податку з наступного року, якщо частка сільськогосподарського товаровиробництва, отримана за попередній податковий (звітний) рік, дорівнює або перевищує 75 відсотків, а фізичні особи - підприємці - у рік державної реєстрації.

Слід зауважити, що при розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку - фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку, а також працівники, призвані на військову службу.

Податковий кодекс України містить низку обмежень щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, які не

пов'язані з кількістю найманих працівників та обсягом річних доходів платників єдиного податку. Так, підп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 Податкового кодексу України містить вичерпний перелік видів діяльності, які є несумісними при обранні сплати єдиного податку. Зокрема, платниками єдиного податку першої – третьої груп не можуть бути суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють [62]:

- діяльність з організації та проведення азартних ігор;
- обмін іноземної валюти;
- виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та роздрібного продажу пива та столових вин фізичними особами);
- видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння;
- видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;
- діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами;
- діяльність з управління підприємствами;
- діяльність з надання послуг пошти (крім кур'єрської діяльності) та зв'язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);
- діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, з організації аукціонів такими предметами;
- діяльність з організації та проведення гастрольних заходів.

Аналізуючи положення даного підпункту необхідно звернути увагу на те, що в Податковому кодексі відсутні визначення таких термінів, як «паливно-мастильні матеріали», «роздрібний продаж», що не сприяє правильному застосуванню норм податкового законодавства під час адміністрування єдиного податку. Крім того, некоректним є використання в

третьому абзаці даного підпункту терміна «фізична особа» замість «фізична особа – підприємець», тому що платниками єдиного податку можуть бути лише юридичні особи або фізичні особи – підприємці, а не будь-які фізичні особи. На наш погляд, такі неточності та прогалини у податковому законодавстві мають бути усунені законодавцем.

Крім того, не можуть бути платниками єдиного податку (підпункти 291.5.2 – 291.5.8 п. 291.5 ст. 291 Податкового кодексу України) фізичні особи – підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту; фізичні особи – підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, житлові приміщення, нежитлові приміщення, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, 100 квадратних метрів, 300 квадратних метрів відповідно; страхові брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, інші фінансові установи, визначені законом; суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 %; фізичні та юридичні особи – нерезиденти; суб'єкти господарювання, що мають податковий борг (крім безнадійного, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили) [62].

Стосовно підп. 291.5.6 п. 291.5 ст. 291 Податкового кодексу України, який унеможлиблює застосування спрощеної системи оподаткування відокремленими підрозділами (філіями, представництвами, відділеннями) юридичної особи, яка не є платником єдиного податку, виникає питання про доцільність його включення до Податкового кодексу, адже відокремлені підрозділи не мають статусу юридичної особи, а, відповідно, не можуть бути платниками єдиного податку. Вважаємо, що даний підпункт необхідно виключити з Податкового кодексу України у зв'язку із суперечністю викладених у ньому положень.

Відповідно до п. 291.5¹ ст. 291 Податкового кодексу України платниками єдиного податку четвертої групи не можуть бути:

– суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

– суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

– суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Порядок визначення доходів платників єдиного податку закріплюється ст. 292 Податкового кодексу України. Слід відзначити, що поняття доходу платника єдиного податку для фізичних осіб – підприємців та для юридичних осіб дещо відрізняються.

Так, доходом фізичної особи – підприємця вважається дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі. Але до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи (проценти, дивіденди, страхові виплати, доходи, отримані від продажу рухомого і нерухомого майна).

До доходів юридичної особи включаються будь-які доходи, у тому числі доходи представництв, філій, відділень даної юридичної особи, отримані протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі.

При цьому до суми доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), якими вважаються товари (роботи, послуги), надані платнику єдиного податку згідно з письмовими договорами (дарування тощо), за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) чи їх повернення, а також використані платником єдиного податку товари, передані йому на відповідальне зберігання.

Датою отримання доходу, відповідно до Податкового кодексу України, буде дата надходження платнику єдиного податку коштів у готівковій або безготівковій грошовій формі, дата підписання платником єдиного податку акта приймання-передачі безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг).

Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, включається до суми доходу платника єдиного податку третьої групи, який є платником податку на додану вартість. Датою отримання такого доходу буде дата списання кредиторської заборгованості.

Крім того, до суми доходу платника єдиного податку третьої групи (юридичні особи) за звітний період включається вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), за які отримана попередня оплата (аванс) у період сплати інших податків і зборів [62]. Датою отримання доходу у цьому випадку буде дата відвантаження такого товару (виконання робіт, надання послуг).

Відповідно до п. 292.5 ст. 292 Податкового кодексу України дохід платників єдиного податку, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом Національного банку України на дату отримання доходу.

Новелою Податкового кодексу України є закріплення у п.п. 292.7 та 292.8 порядку визначення дати отримання доходу у випадку здійснення торгівлі з використанням торговельних автоматів. Так, у випадку здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних

автоматів, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій, датою отримання доходу буде вважатися дата вилучення грошової виручки з таких торговельних автоматів. Якщо така торгівля відбувається з використанням жетонів, карток або інших замінників грошових знаків, виражених у грошових одиницях України, датою отримання доходу буде дата продажу таких замінників грошових знаків.

Вважаємо за необхідне звернути увагу на те, що у п. 292.7 ст. 292 Податкового кодексу України для позначення одного й того ж поняття законодавець використовує два терміни: «торговельний автомат» та «торговельний апарат». Під час адміністрування єдиного податку ця незначна помилка може у деяких випадках призвести до непорозумінь.

Суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку, не вважаються доходом такого платника (п. 292.10 ст. 292 Податкового кодексу України).

До складу доходу платника єдиного податку не включаються:

- суми податку на додану вартість;
- суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;
- суми поворотної фінансової допомоги та суми кредитів;
- суми коштів цільового призначення, що надійшли з бюджетів, державних цільових фондів тощо;
- суми коштів (аванс, передоплата), що повертаються у разі повернення товару, розірвання договору;
- суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів;
- суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів і послуг, відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів;

- суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;
- суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів;
- дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків [62].

Для платників єдиного податку четвертої групи у ст. 292¹ Податкового кодексу України визначені об'єкт та база оподаткування. Так, об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування.

Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь. Базою оподаткування податком для платників єдиного податку четвертої групи для земель водного фонду є нормативна грошова оцінка ріллі.

Слід відзначити, що, використання терміна «площа» у визначенні об'єкта оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є недоцільним, адже термін «площа» як фізичний характерний вираз об'єкта оподаткування має використовуватися для визначення бази оподаткування (ст. 23 Податкового кодексу України).

Такий підхід законодавця до визначення об'єкта і бази оподаткування єдиним податком для платників четвертої групи не дає можливості однозначно визначити, що являє собою база оподаткування даним податком: нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь або нормативна грошова оцінка всієї площі сільськогосподарських угідь. Закріплені сьогодні у Податковому кодексі України визначення об'єкта і бази оподаткування для платників єдиного

податку четвертої групи можуть суттєво ускладнити адміністрування даного податку та призвести до виникнення помилок при розрахунку суми податку.

Чинним Податковим кодексом України передбачаються два види ставок єдиного податку:

- фіксовані ставки – ставки, які обчислюються у відсотках до мінімальної заробітної плати;
- відсоткові ставки – ставки, які встановлюються у відсотках до суми доходу.

Відповідно до п.п. 12.4.1 п. 12.4 ст. 12 та п. 293.1. та 293.2 ст. 293 Податкового кодексу України фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними, міськими радами для платників першої групи у відсотках (фіксовані ставки – не більше 10 %) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, другої групи - у відсотках (фіксовані ставки – не більше 20 %) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, третьої групи - у відсотках до доходу (відсоткові ставки) [62].

Змін до п. 293.1 Податкового кодексу впродовж 2020 року не вносилися. Тому у 2020 році застосовуються такі ставки єдиного податку: для I групи – до 10% від розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня звітного року; для II групи – до 20% від розміру мінзарплати, встановленої законом на 1 січня звітного року. Таким чином, максимальні ставки єдиного податку протягом всього 2020 року:

- для платників I групи – 210,20 грн/міс.;
- для платників II групи – 944,60 грн/міс.

Тобто з 1 вересня 2020 року, попри зміну розміру мінімальної зарплати, максимальні ставки єдиного податку для I та II груп не зміняться.

Це розміри максимальної ставки, а реальну для кожної адміністративно-територіальної одиниці мають встановити органи місцевого самоврядування. Відсоткові ставки єдиного податку встановлюються у розмірах, визначених п. 293.3 ст. 293 Податкового кодексу України. Для третьої групи платників єдиного податку ставка у 3 відсотки доходу встановлюється у разі сплати податку на додану вартість, а ставка у 5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

З 1 січня 2012 р. після набрання чинності змінами до Податкового кодексу України, якими була введена в дію нова спрощена система оподаткування, обліку та звітності, проблема фінансових наслідків порушення платником єдиного податку встановлених законодавством обмежень, яка існувала при старій системі, була врегульована на законодавчому рівні шляхом застосування спеціальних підвищених ставок податку.

Для платників єдиного податку – фізичних осіб – підприємців (перша – третя групи) підвищена ставка єдиного податку встановлюється у розмірі 15 відсотків до суми перевищення обсягу допустимого для даної групи доходу; до доходу, отриманого від провадження не зазначеної у реєстрі платників єдиного податку першої або другої групи діяльності; до доходу, отриманого шляхом застосування способу розрахунків, не зазначеного у главі 1 розділу XIV Податкового кодексу України; до доходу, отриманого від діяльності, що не дає права на застосування спрощеної системи оподаткування (п. 293.4 ст. 293 Податкового кодексу України).

Для юридичних осіб – платників єдиного податку (третя група) ставки єдиного податку встановлюються в подвійному розмірі відносно звичайних ставок, визначених Податковим кодексом для цієї групи платників єдиного податку, до суми перевищення обсягу допустимого для даної групи доходу; до доходу, отриманого шляхом застосування способу розрахунків, не зазначеного у главі 1 розділу XIV Податкового кодексу

України; до доходу, отриманого від діяльності, що не дає права на застосування спрощеної системи оподаткування (п. 293.5 ст. 293 Податкового кодексу України). Як було зазначено, відсоткові ставки єдиного податку викладені у ст. 293 Податкового кодексу України [62].

Сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товарного виробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 % відносяться до 4-ї групи платників та єдиним податком в такому разі обкладаються угіддя, права власності та користування на які оформлено і зареєстровано згідно із законодавством. Підстава нарахування єдиного податку для 4-ї групи – дані Держземкадастру або дані з Держреєстру речових прав на нерухоме майно.

Слід виділити наступні розміри ставок єдиного податку 4-ї групи, при цьому, їх розмір встановлюється з 1 га с/г угідь або земель водного фонду та залежить від категорії (типу) земель, їх розташування. У відсотках бази розмір ставок податку з одного гектара встановлено на рівні:

- 0,95 – для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також сільськогосподарських угідь, що перебувають в умовах закритого ґрунту) ;

- 0,57 – для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях;

- 0,57 – для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) ;

- 0,19 – для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях;

- 2,43 – для земель водного фонду;

- 6,33 – для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (виращуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах

оренди [62]. Для обчислення суми єдиного податку четвертої групи береться поточна нормативна грошова оцінка землі з врахуванням коефіцієнтів індексації.

2.2. Додаткові елементи правового механізму єдиного податку

На відміну від спрощеної системи оподаткування, що існувала до 1 січня 2012 р. згідно з Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», якою встановлювався один податковий період для всіх платників єдиного податку – податковий (звітний) квартал, діюча наразі спрощена система оподаткування, обліку та звітності передбачає різні податкові (звітні) періоди для різних груп платників єдиного податку. Так, відповідно до п. 294.1 ст. 294 Податкового кодексу України для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп податковим (звітним) періодом встановлюється календарний рік, а для платників єдиного податку третьої групи – календарний квартал. Такі податкові періоди починаються з першого числа першого місяця податкового (звітного) періоду та закінчуються останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду [62].

Перший податковий (звітний) період для суб'єктів господарювання, що перейшли на сплату єдиного податку зі сплати інших податків і зборів, згідно з п. 294.3 ст. 294 Податкового кодексу України починається «з першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, у якому особу зареєстровано платником єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду». Однак слід зауважити, що для платників єдиного податку першої, другої та четвертої груп, як зазначалось вище, податковим (звітним) періодом є не квартал, а календарний рік. Виходячи з цього можна дійти висновку, що положення п. 294.3 ст. 294 Податкового кодексу України

містять неточність, пов'язану із визначенням моменту закінчення першого податкового періоду [62].

Для тих суб'єктів господарювання, які подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, перший податковий (звітний) період починається:

- для суб'єктів господарювання першої або другої груп платників єдиного податку – з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому суб'єкта господарювання зареєстровано платником єдиного податку;

- для суб'єктів господарювання третьої групи платників єдиного податку – з першого числа місяця, в якому відбулась державна реєстрація [62].

Перший податковий (звітний) період для суб'єктів господарювання, утворених в результаті реорганізації (крім перетворення), які мають непогашені податкові зобов'язання, що виникли до реорганізації, починається з першого числа місяці, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому погашено ці податкові зобов'язання і подано заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування (п. 294.5 ст. 294 Податкового кодексу України) [62].

У разі державної реєстрації припинення діяльності суб'єкта господарювання – платника єдиного податку, останнім податковим (звітним) періодом буде період, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням діяльності.

Положеннями Податкового кодексу України визначається, що сплата єдиного податку здійснюється платниками за місцем податкової адреси. Згідно зі ст. 45 Податкового кодексу України для фізичної особи – платника податків – це місце її проживання, для юридичної особи – місцезнаходження юридичної особи, зазначене в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців.

Строки сплати єдиного податку визначені у ст. 295 Податкового кодексу України. Платники єдиного податку першої та другої груп сплачують такий податок авансовими внесками не пізніше 20 числа поточного місяця. Пунктом 295.1 вказаної статті також закріплено право платників єдиного податку першої і другої груп «здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більше як до кінця поточного звітного року» [62].

Порядок нарахування та строки сплати єдиного податку встановлено статтею 295 ПКУ [62]. Зокрема, встановлено, що платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Нарахування авансових внесків для платників єдиного податку першої і другої груп здійснюється контролюючими органами на підставі заяви такого платника єдиного податку щодо розміру обраної ставки єдиного податку. Платники єдиного податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Платники єдиного податку третьої групи сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

Порядок ведення обліку і складення звітності для платників єдиного податку (фізичних осіб-підприємців) встановлено згідно статті 296 ПКУ. Зокрема, визначено, що платники єдиного податку першої і другої груп та платники єдиного податку третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть Книгу обліку доходів (в електронному або в паперовому вигляді) шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів. Платники єдиного податку третьої групи,

які є платниками податку на додану вартість, ведуть Книгу обліку доходів та витрат.

Платники єдиного податку першої та другої груп подають до контролюючого органу податкову декларацію платника єдиного податку у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду (протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року), в якій відображаються обсяг отриманого доходу та щомісячні авансові внески. При цьому, слід мати на увазі, що припинення підприємницької діяльності платником єдиного податку передбачає зміни у нарахуванні податкових зобов'язань, які нараховуються до останнього дня календарного місяця, в якому до контролюючого органу було подано заяву про відмову від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням господарської діяльності.

Хотілося б підкреслити, що законодавством передбачено, що в разі перевищення максимально встановленого обсягу доходу або в разі самостійного переходу на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої груп, податкова декларація подається у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду. Обсяг доходу, що оподатковується за ставкою 15 % та дохід, що оподатковується за новою ставкою, авансові платежі мають бути обліковано окремо.

Платниками єдиного податку другої групи у податковій декларації відображаються щомісячні авансові внески; обсяг доходу, що оподатковується за кожною з обраних ними ставок єдиного податку; обсяг доходу, що оподатковується за ставкою 15 відсотків (підп. 296.5.2 п. 296.5 ст. 296 Податкового кодексу України) [62].

Платники єдиного податку першої – третьої груп, що не є платниками податку на додану вартість, ведуть книгу обліку доходів. Ті платники третьої групи (фізичні особи – підприємці), які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік не тільки доходів, але й витрат.

Платники ж третьої групи (юридичні особи – платники єдиного податку) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку. Відсутність у податковому законодавстві вимоги щодо ведення фізичними особами – підприємцями бухгалтерського обліку пояснюється тим, що на них не розповсюджується дія Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. Дія цього Закону поширюється на юридичних осіб, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до законодавства [73].

Платники єдиного податку третьої групи подають податкову декларацію у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду (протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу). Такі платники виступають податковим агентом у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах (п.297.3 ст. 297 ПКУ) [62].

Платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до цього Кодексу за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання податкових декларацій (ст. 300 ПКУ) [62].

Відповідно до п. 295.9 ст. 295 Податкового кодексу України платники єдиного податку четвертої групи самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку відповідну податкову декларацію. Такі суб'єкти сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у наступних розмірах: у I кварталі – 10

відсотків; у II кварталі – 10 відсотків; у III кварталі – 50 відсотків; у IV кварталі – 30 відсотків [62].

Застосування спрощеної системи оподаткування для платників єдиного податку першої – третьої груп передбачає право не використовувати у своїй діяльності реєстратори розрахункових операцій. Під останніми слід розуміти пристрої або програмно-технічні комплекси, в яких реалізовані фіскальні функції та які призначені для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). Такими реєстраторами можуть бути електронні контрольно-касові апарати, електронні контрольно-касові реєстратори, комп'ютерно-касові системи, електронні таксометри, автомати з продажу товарів (послуг) тощо [74].

Однією із ключових особливостей застосування спрощеної системи оподаткування є те, що відповідно до податкового законодавства такі суб'єкти звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб (у частині доходів, отриманих в результаті господарської діяльності), податку на додану вартість (крім випадків, передбачених Податковим кодексом України), податку на майно в частині земельного податку (крім земельного податку за ділянки, що не використовувались для провадження господарської діяльності), рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи [62]. Щодо інших обов'язкових платежів податковий обов'язок виникає в повному обсязі. На обов'язковість дотримання принципів захисту майнових прав та прав платників податків в цілому звертається постійна увага й в судовій практиці [75-80].

Податковим кодексом України визначається процедура обрання, переходу та відмови від спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Для переходу на спрощену систему оподаткування фізична чи

юридична особа мають подати до податкового органу за місцем податкової реєстрації заяву. Саме ст. 298 Податкового кодексу України визначено порядок переходу, форма, зміст заяви. Остання може бути подана особисто платником податків або уповноваженою ним особою, надіслана поштою з повідомленням про вручення та описом вкладення, передана засобами електронного зв'язку з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису або подана державному реєстратору як додаток до реєстраційної картки, що подається для проведення державної реєстрації. Законодавством чітко прописано строки переходу на сплату єдиного податку – відповідна заява платником подається не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного календарного кварталу до податкового органу. Обов'язковою умовою є дотримання умов відповідним суб'єктом щодо обсягу доходу та кількості найманих працівників, закріплених у ст. 291 Податкового кодексу України. Для відмови від спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єкти господарювання повинні не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) подати до контролюючого органу відповідну заяву. Підпунктом 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 Податкового кодексу України закріплено обов'язкові умови переходу із спрощеної системи оподаткування на загальну, зокрема:

- у разі перевищення допустимого обсягу доходу;
- у разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування;
- у разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку;
- у разі застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж той, що визначається для них Податковим кодексом України [62].

Особи, що подали документи щодо застосування спрощеної системи оподаткування підлягають реєстрації шляхом внесення податковими органами відповідних записів до реєстру платників єдиного податку, що

здійснюється протягом двох робочих днів з дати надходження заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування або обрання спрощеної системи оподаткування за відсутності визначених Податковим кодексом України підстав для відмови у реєстрації. Такими підставами можуть бути:

- невідповідність суб'єкта господарювання вимогам, встановленим Податковим кодексом для платників єдиного податку;
- наявність у суб'єкта господарювання, який утворюється у результаті реорганізації (крім перетворення), непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації;
- недотримання суб'єктом господарювання вимог щодо переходу на спрощену систему оподаткування, закріплених ст. 298 Податкового кодексу України [62]. При відмові у реєстрації платника єдиного податку особі протягом двох робочих днів з дня подання заяви має бути надана вмотивована відмова, яка може бути оскаржена у встановленому законом порядку.

Необхідно зазначити, що реєстрація як платника єдиного податку є безстроковою та може бути анульована шляхом виключення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу у визначених законом випадках (п. 299.10 ст. 299 Податкового кодексу України) [62].

Відповідно до проведеного аналізу можна сказати, що мале підприємство відіграє досить важливу роль у розвитку економіки країни, в кризових умовах потребує особливої державної підтримки. Тому велика частина малих підприємств знаходиться на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності.

Сьогодні в умовах фінансової та економічної нестабільності, скасування спрощеної системи оподаткування, тільки буде стимулюватиме тінізацію малого бізнесу та призведе до значного зростання соціальної нестабільності у суспільстві. Роль малого бізнесу як соціального підґрунтя та ефективного інструменту самозайнятості населення тільки зростає.

Необхідність збереження спрощеної системи не викликає сумніву. Система, завдяки якій мільйони українців забезпечені роботою та отримують прибуток, повинна існувати. Реформування спрощеної системи оподаткування сьогодні є одним із найбільш дискусійних і водночас важливих напрямів податкової реформи. Відсутність будь-яких суттєвих кроків щодо реформування спрощеної системи оподаткування протягом тривалого періоду обумовлена тим, що це питання зачіпає інтереси майже 2,5 млн громадян (1,3 млн підприємців та 1,2 млн найманих працівників), а тому будь-які ініціативи в даній сфері, особливо непопулярні, завжди знаходяться під тиском політичних чинників.

Таким чином, для удосконалення механізму адміністрування єдиного податку та з метою реалізації спрощеною системою оподаткування своєї стимулюючої ролі вона має ґрунтуватися на таких підходах:

1) право застосування спрощеної системи оподаткування повинно визначатися чисельністю працюючих, з одночасним підвищенням встановленого максимального річного доходу, який може бути отримано відповідною категорією платника;

2) обмеження сфери застосування спрощеної системи оподаткування для суб'єктів підприємницької діяльності, що здійснюють господарську діяльність на підставі окремих цивільно-правових відносин а не за видом діяльності, як це має місце на сьогодні;

3) визначення єдиного терміну здачі податкової звітності незалежно від групи платника;

4) встановлення залежності ставки єдиного податку лише від обсягу доходу;

5) включити до складу єдиного податку ПДВ та транспортного податку при використанні останнього в межах зареєстрованої підприємницької діяльності.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного аналізу правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні, зокрема правових основ адміністрування єдиного податку, зроблено такі висновки.

1. Доведено, що спрощена система оподаткування передбачає застосування до окремих суб'єктів господарювання (суб'єктів малого підприємництва) певних юридичних засобів – заміну сплати ряду податків та зборів на сплату єдиного податку (зменшення податкового навантаження), і спрощення обліку та звітності, що створюють для цих суб'єктів певні правові наслідки, а саме – більш сприятливі умови для ведення господарської діяльності.

2. Обґрунтовано, що метою встановлення спрощеної системи оподаткування було підвищення рівня наповнюваності бюджетів за рахунок детінізації (легалізації) малого бізнесу, необхідність повернення більшої кількості малих підприємців з «тіні», куди їх загнала невиважена податкова політика та надлишковий податковий тягар, сформований податковою системою країни кінця 90-х, в легальну сферу, щоб забезпечити сплату ними податків та зборів. Додатковою метою, що ставилася при запровадження спрощеної системи оподаткування, була підтримка та стимулювання державою переходу фізичних осіб до самозайнятої та ініціативної діяльності, запобігання монополізації ринку великими підприємствами, необхідність реалізації стимулюючої функції податків, зменшення корупційних ризиків.

3. Визначено, що податковий режим - це порядок правового регулювання податкових відносин, спрямованих на забезпечення фіскальної функції оподаткування, що передбачають адміністрування податків та зборів з метою створення сприятливих умов для виконання податкового обов'язку та реалізації прав платниками податків.

4. Уточнено, що спрощена система оподаткування є спеціальним податковим режимом. Вірність цього висновку переконує також те, що законодавець відніс правові норми, що регулюють адміністрування єдиного податку, до розділу XIV «Спеціальні податкові режими». Піддано критиці використання законодавцем поняття «система оподаткування» при визначенні спрощеної системи оподаткування та запропоновано внесення змін до ПК України:

- у главі 1 розділу XIV «Спеціальні податкові режими» необхідно слова «податкова система» замінити словами «податковий режим» у відповідних відмінках;

- статтю 14 «Визначення понять» доповнити пп. 14.1.239, в якому надати визначення спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності в такій редакції: «це спеціальний податковий режим, запроваджений з метою підтримки малого бізнесу шляхом зниження податкового навантаження та спрощення обліку і звітності, що застосовується альтернативно загальній системі оподаткування на добровільних засадах за умови, що суб'єкт малого бізнесу відповідає встановленим у законодавстві вимогам, і передбачає заміну ряду податків та зборів єдиним податком».

5. Виділено характерні риси спрощеної системи оподаткування:

- 1) спрощена система заміняє ряд податків та зборів на сплату єдиного податку;
- 2) запроваджується ведення спрощеного обліку та звітності;
- 3) юридична чи фізична особа - підприємець можуть самостійно обрати сплату єдиного податку;
- 4) перехід на спрощену систему оподаткування здійснюється шляхом реєстрації платника єдиного податку в порядку, визначеному законодавством;
- 5) встановлення обов'язкових вимог до платників єдиного податку: а) використання праці найманих осіб; б) виду діяльності; в) розміру обсягу доходу на встановлений період часу.

6. Уточнено, щодо до платників єдиного податку відносяться суб'єкти малого підприємництва, які відповідають встановленим якісним та кількісним критеріям, зокрема: 1) приватні підприємці, які не

використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 1000000 гривень; 2) приватні підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб й обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень; 3) фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 7000000 гривень; 4) сільськогосподарські товаровиробники.

7. Обґрунтовано доцільність усунення законодавцем окремих неточностей правового регулювання єдиного податку (наприклад: щодо кількості найманих працівників, працю яких можуть використовувати платники єдиного податку третьої групи; щодо заборони застосовувати спрощену систему оподаткування відокремленим підрозділам юридичної особи, які у будь-якому випадку не можуть її використовувати через відсутність у них статусу юридичної особи; щодо використання термінів «торговий апарат» і «торговий автомат» для позначення одного й того ж самого поняття тощо), які не сприяють правильному застосуванню норм податкового законодавства під час адміністрування даного податку.

8. Запропоновано збільшити граничний обсяг виручки від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг для 1-3 категорій платників єдиного податку, який необхідно прив'язати до мінімальної заробітної плати (станом на 1 січня відповідного року), що дозволить створити

автоматичний індексатор та в майбутньому не вносити додаткових змін до законодавства з метою коригування параметрів застосування спрощеної системи.

9. Обґрунтовано доцільність розширення переліку видів діяльності, на які не поширюється спрощена система оподаткування, з метою ліквідації схем мінімізації податкових платежів „надприбутковими” суб’єктами малого підприємництва.

10. Доведено доцільність посилення відповідальності платників єдиного податку за використання праці найманих працівників без оформлення трудових відносин з метою забезпечення легалізації трудових відносин найманих працівників. У даному контексті бачиться доцільним запровадити і законодавчо закріпити систему штрафних санкцій та скасування реєстрації такої особи платником єдиного податку за порушення трудового законодавства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Воронова Л. К. Финансовое право: учеб. пособие для студ. юрид. вузов и фак. Харьков: Легас, 2013. 360 с.
2. Ткаченко І. В. Система оподаткування приватної промисловості у роки нової економічної політики (1921-1928 рр.). Ефективна економіка. 2011. № 5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_5_34
3. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні. Дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Х., 1997. 370 с.
4. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: ИНФРА-М, 1996. 192 с.
5. Соколовська А.М. Податкова система України: теорія та практика становлення. К.: НДФІ, 2011 372 с.
6. Юткина Т.Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. М.: ИНФРА, 1999. 292 с.
7. Аністратенко Ю.С. Правове регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні. Дис. докт-ра юрид. наук: 12.00.07. К., 2013. 380 с.
8. Варналій З. Стан, проблеми та перспективи податкового стимулювання суб'єктів підприємництва в умовах дії податкового кодексу України. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка.* 2013. Вип. 148. С. 11-15. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_Ekon_2013_148_5
9. Пожидаєва М.А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва: дис...канд.. юрид. наук: 12.00.07 К., 2005. 204 с.
10. Щептала Є. Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні. дис...канд.. юрид. наук: 12.00.07. К., 2010. 211 с.

11. Господарський кодекс України: Закон України від 16 січня 2003 р. №436-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 18-22. Ст. 144.
12. Про индивидуальную трудовую деятельность: Закон СССР от 19.11.1986 г. URL. <http://www.economics.kiev.ua/download/ZakonySSSR/data02/tex12184.htm>
13. О создании кооперативов по бытовому обслуживанию населения, производству товаров народного потребления и в сфере общественного питания: Постановление Совета Министров СССР № 160, 161 та 162 от 1987 г. URL. <https://ed-glezin.livejournal.com/904094.html>
14. Про кооперацию в СССР: Закон СССР від 26.05.1988 № 8998-11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v8998400-88>
15. Про подоходный налог с кооператоров: Указ Президиума Верховного Совета СССР от 23.02.1989 № 10169-XI. URL: http://www.fao.org/fileadmin/user_upload/reu/europe/documents/compnew/Part4ru.pdf
16. Про підприємництво: Закон України від 07.02.1991 р. № 698-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/698-12#Text>
17. Про систему оподаткування: Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1251-12#Text>
18. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 № 13-92. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92#Text>
19. Лория А. Финансовая политика как результаты орудия интересов владельческих классов. Пер. и предисл. доц. И. Чистякова. М.: Основа, 1907. 80 с.
20. Исаев А. А. Пропорциональные или прогрессивные налоги. История финансов. М.: Юридический вестник. 1995. 889 с.
21. Тарасов И. Т. Очерк науки финансового права. М.: Типография Императорского Университета. 1889. 307 с.

22. Тургенев Н.И. Опыт теории налогов. СПб. Типография Н. Греча, 1918. 323 с.

23. Податкова система України: підручник /В.М. Федосов, В.В. Опарін, Г.О. Пятаченко та ін.; За ред. В.М. Федосова. К.: Либідь, 1994. 464 с.

24. Безугла В. В. Правові основи побудови податкової системи України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.02. / Київський університет імені Тараса Шевченка. К., 1995. 28 с.

25. Воротіна Н. В. Теоретичні питання податкового законодавства України: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. / Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України. К., 1996. 24 с.

26. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>

27. Концепція Державної політики розвитку малого підприємництва: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.04.1996 р. № 404. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/404-96-п#Text>

28. Про збільшення неоподаткованого мінімуму сум заробітків, одержуваних громадянами за виконання трудових обов'язків, і прирівняних до них доходів та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування: Постанова Кабінету Міністрів України від 11 січня 1992 р. № 17 URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/17-92-п>;

29. Про збільшення неоподаткованого мінімуму заробітків громадян та внесення змін до розмірів заробітків, щодо яких встановлено прогресивне оподаткування: Постанова Кабінету Міністрів України 26 травня 1992 р. № 277. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/277-92-п>;

30. Про впорядкування механізму сплати ринкового збору: Указ Президента України від 28.06.1999 р. № 761/99. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/761/99#Text>

31. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів

малого підприємництва: Указ Президента України від 10 вересня 1998 № 727/98. Офіційний вісник України. 1998. № 27. Ст. 975.

32. Лебедев В.А. Финансовое право. 2-е изд. СПб.: Тип. А.М. Вольфа, 1989. 314 с.

33. Посошков И. Книга о скудости и богатстве, сие есть изъявление от чего приключается напрасная скудость, и от чего гобзовітое богатство умножается» или «Трактат о скудости и богатстве». URL: http://www.mirkin.ru/_docs/book035.pdf

34. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. СПб., 1899. 508 с.

35. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: ИНФРА-М, 1996. 192 с.

36. О едином натуральном налоге: Декрет ВЦИК от 17 марта 1922 г. Сборник Указов РСФСР. 1922. № 25. Ст. 284. URL: [http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_ir/cgiirbis_64.exe?C21COM=S&I21DBN=ELIB&P21DBN=ELIB&S21FMT=fullweb&S21ALL=\(%3C.%3ЕК%3ДИНСТИТУТА%3С.%3Е\)&FT_REQUEST=&FT_PREFIX=&Z21ID=&S21STN=1&S21REF=10&S21CNR=20](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_ir/cgiirbis_64.exe?C21COM=S&I21DBN=ELIB&P21DBN=ELIB&S21FMT=fullweb&S21ALL=(%3C.%3ЕК%3ДИНСТИТУТА%3С.%3Е)&FT_REQUEST=&FT_PREFIX=&Z21ID=&S21STN=1&S21REF=10&S21CNR=20)

37. Сутырин С. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. СПб.: Полиус, 2018. 576 с.

38. Сахипова Н. С. Сравнительный анализ упрощенной системы налогообложения. Вестник АГТУ. 2005. № 4. С. 186 – 195.

39. Тофан І. М. Перспективи платників єдиного податку. *Бізнесінформ*. 2017. № 3. С. 321 -325.

40. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики / пер. с англ. А.Н. Нестеренко; предисл. и науч. ред. Б.З. Мильнера. М.: Начала, 1997. 328 с.

41. Полякова С. В. Формування доходів населення в період становлення ринкових відносин: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.09.01. К., 2003. 20 с.

42. Башняк О. С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ...кандидата юрид. наук: 12.00.07. Х., 2005. 190 с.

43. Слатвінська М. О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2010. № 1. С. 264–271.

44. Лебеда М. Основні етапи розвитку системи оподаткування фізичних осіб – підприємців в Україні. *Ринок цінних паперів України*. 2016. № 1-2. С. 73–88.

45. Товкун Л. В. Правове регулювання та особливості оподаткування само зайнятих осіб. *Порівняльно-аналітичне право*. 2016. № 2. С. 153 – 155.

46. Покатаєва О. В. Спрощена система оподаткування в контексті Податкового кодексу України. *Право і безпека*. 2011. № 1. С. 16-27.

47. Про державну підтримку малого підприємництва: Указ Президента України від 12 травня 1998 року № 456. *Офіційний вісник України*. 1998. № 19. Ст.676.

48. Про державну підтримку малого підприємництва: Закон України від 19 жовтня 2000 р. *Відомості Верховної Ради України*. 2000. № 51-52. Ст. 447.

49. URL: <https://yur-gazeta.com/golovna/v-ukrayini-zrostae-kilkist-zareestrovanih-fop.html>

50. Юрій С. І. Квасовський О. Р. Фіскальна і стимулююча ефективність спрощених режимів оподаткування для приватних підприємців. *Фінанси України*. 2012. №8. С. 63-70.

51. Основы налогового права: учебное пособие /Бех Г.В., Дмитрик О.А., Кобыльник Д.А. и др.; под ред. Н.П. Кучерявенко. Х.: Легас, 2013. 384 с.

52. Браславец О.Ю. Спеціальні податкові режими як метод забезпечення фінансових інтересів малого підприємництва. *Актуальні проблеми економіки*. 2002. № 3. С. 20-28.

53. Квасовський О. Р. Концепція реформування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. *Наук. пр. НДФІ/Н*. 2005. № 3. С. 139-151.

54. Словарь иностранных слов / под ред. И.В. Лехина. 6-е изд., перераб. и доп. М.: «Советская Энциклопедия», 1964. 748 с.

55. Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. М.: ЮрИнфоР, 2001. 360 с.

56. Онишко С. В. Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування. Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці: *збірник наукових праць Інституту економіки НАН. К.*, 1996. С. 46–52

57. Рядінська В. О. Правові проблеми оподаткування фізичних осіб: монографія. К.: Наука, 2015. 356 с.

58. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: монографія. Х.: ХДЕУ. Торнадо, 2013. 517 с.

59. Ігнатишин М. Туряниця М. Вплив альтернативного оподаткування на формування фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. *Економіст*. 2004. № 12. С. 38 – 39.

60. Квасниця О. В. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу. *Фінанси України*. 2013. № 2. С. 65 – 69.

61. Слатвінська М. О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2010. № 1. С. 264 – 271.

62. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13-11. Ст. 112.

63. Теремецький В. І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект. *Право і Безпека* : наук. журн. 2011. № 5 (42). С. 106-111.

64. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Х, 2009. 207 с

65. Сарана С. В. До питання поняття спеціальних податкових режимів. *Фінансове право*. 2011. № 4. С. 15 – 18.

66. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text>

67. Борейко В.І. Пільгове оподаткування малого бізнесу в Україні. *Вісник економічної науки України*. 2011. № 2. С. 21–24.

68 Smith A. An Inquiry into the Nature and Cause of the Wealth of Nations. Modern Library Edition / A. Smith. – New York : Random House. Переклад Сирого А. М. К.: Наукова думка, 1997. 379 с.

69. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты): монография. М.: ЮрИнфоР, 2009. 433 с.

70. Лебеда М. Основні етапи розвитку системи оподаткування фізичних осіб – підприємців в Україні. *Ринок цінних паперів України*. 2016. № 1-2. С. 73–88.

71. Хромушина Л. Спрощена сисема оподаткування в Україні: реалії, проблеми та перспективи. Миколаївський національний університет ім. В. О. Сухомлинського. 2016. Вип. 14. С. 875 – 879.

72. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні: Закон України від 22.03.2012 р. № 4618-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2013. № 3. Ст. 23. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4618-17#Text>

73. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. Ст. 365. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

74. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06 лип. 1995 р. № 265/95-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1995. № 28. Ст. 205. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр#Text>

75. Постанова Верховного Суду від 27.02.2018 р. у справі № 826/14191/16, адміністративне провадження №K/9901/4709/17 (ЄДРСРУ № 72486794). URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/72486794> (щодо виникнення обов'язку щодо сплати земельного податку)

76. Постанова Верховного Суду від 07.08.2018 р. у судовій справі № 826/11743/17. URL: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75776075> (щодо порядку сплати податків та зборів)

77. Справа «Пічкур проти України»: Рішення ЄСПЛ від 07.11.2013 р. (Заява № 10441/06). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_984 (щодо тлумачення окремих правових принципів, зокрема заборони дискримінації)

78. Справа «Михайлюк та Петров проти України»: Рішення ЄСПЛ (Заява N 11932/02) від 10.12.2009 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/974_500 (щодо тлумачення окремих правових принципів, зокрема «прийнятності»)

79. Справа «Броньовський проти Польщі»: Рішення ЄСПЛ від 22.06.2004 р. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SO1119.html (щодо тлумачення окремих правових принципів, зокрема «верховенства права»)

80. Справа «Аманн проти Швейцарії»: Рішення ЄСПЛ від 16.02.2000 р. Заява № 27798/95). URL: <http://eurocourt.in.ua/Article.asp?AIdx=308> (щодо тлумачення окремих правових принципів, зокрема «втручання в підприємницьку діяльність»).

