

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра адміністративного, фінансового та інформаційного права

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

Правове регулювання справляння єдиного податку

Студентки 2 курсу, бм групи,
спеціальності 081 «Право»,
спеціалізації «Фінансове право»

Камишанської Альони
Валеріївни

Науковий керівник
к.ю.н., доцент

Сударенко Олена
Валодимирівна

Гарант освітньої програми
к.ю.н., професор

Ніколаєва Людмила
Вікторівна

Київ 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПРАВЛЯННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ	8
1.1. Наукові підходи до сутності єдиного податку	8
1.2. Особливості правовідносин, які виникають при справлянні єдиного податку.....	24
1.3. Зарубіжний досвід справляння єдиного податку.....	33
РОЗДІЛ 2 ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ СПРАВЛЯННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ.....	45
2.1. Справляння єдиного податку фізичними особами.....	45
2.2. Юридичні особи як платники єдиного податку III групи	62
2.3. Особливості оподаткування сільськогосподарських виробників – платників єдиного податку IV групи	80
2.4. Правові засади контролю та відповідальності під час справляння єдиного податку	88
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	100
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	107

ВСТУП

Актуальність теми. Забезпечення сталого, своєчасного та повного за обсягом надходження коштів від податків до державного й місцевих бюджетів є одним з основних завдань держави, яка постійно вдосконалює правове регулювання оподаткування. Складність відносин з приводу акумулювання коштів шляхом сплати податків і зборів пов'язується з об'єктивними та суб'єктивними факторами. Серед перших – складність податкової системи, наявність великої кількості загальнообов'язкових платежів, а серед інших – неспівпадіння інтересів контролюючих органів, діяльність яких спрямована на забезпечення максимальних податкових надходжень, та платників податків, які намагаються скоротити свої витрати на сплату податків і зборів. Врахування законодавцем обох цих факторів призвело до виникнення спеціальних податкових режимів, застосування яких має узгодити позиції контролюючих органів та платників податків. Найпоширенішим спеціальним податковим режимом, що застосовується на українській території, є сплата єдиного податку. Крім того, виникнення особливої категорії платників – платників єдиного податку – стало важливою подією, яка істотно відобразилась на розвитку податкового права України.

Протягом усіх років формування сучасної податкової системи однією з найбільш гострих і поки до кінця не вирішених проблем залишається потреба у повному забезпеченні високого ступеня контрольованості податковими органами показників результатів економічної діяльності платників податків. Особливо ця проблема залишається гострою у випадку справляння єдиного податку. Проблеми, породжені початковим етапом формування сучасної податкової системи, зокрема щодо справляння єдиного податку, нерозвиненістю системи контрольних повноважень уповноважених органів і загальним ослабленням контрольних функцій держави, як і раніше, вкрай актуальні в частині контролю за виконанням відповідальними особами

покладених на них обов'язків по контролю за справлянням єдиного податку.

У контексті реформування суспільно-правових відносин важливим є дослідження та з'ясування особливості нормативно-правового регулювання справляння єдиного податку, його динаміки розвитку.

Актуальність даної проблематики обумовлюється високою її значимістю та недостатньою практичною розробкою, крім того, на сучасному етапі дана тема стала особливо значущою для науки і практики. Теоретичною базою випускної кваліфікаційної роботи є праці відомих науковців у галузі теорії права, адміністративного та фінансового права, таких, як В.Б. Авер'янова, Ю.І. Аністратенко, М.А. Пожидаєвої, І.В. Сколотій, та інших.

Дисертаційна робота М.А. Пожидаєвої «Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва» спрямована на визначення сутності правової природи єдиного податку та специфічні його юридичні ознаки; дано авторське визначення єдиного податку. Досліджуються суб'єкти, об'єкт оподаткування єдиним податком, види ставок, особливості порядку сплати єдиного податку, які існували на час написання роботи. Положення дисертації Ю.І. Аністратенко «Правове регулювання оподаткування малого та середнього підприємництва в Україні» висвітлюють сутність та особливості теоретико-правових засад систем оподаткування малого підприємництва, вплив різних чинників та державної політики на розвиток малого та середнього підприємництва в Україні. Водночас, законодавство змінюється, з'являються нові суб'єкти, що зумовлює потребу нових наукових досліджень та переосмислення тих наукових робіт, які були написані до прийняття Податкового кодексу та в перші роки його чинності.

Слід зауважити, що після публікацій даних науковців інших робіт вчених по тематиці дослідження проведено не було, що значно ускладнює дослідження окремих положень правової системи спрощеного оподаткування. Це є важливим у світлі сучасного реформування податкової системи, особливо системи спрощеного оподаткування, та входження

України у європейське правове поле.

Актуальність проблеми, її наукове значення та можливе практичне використання результатів дослідження обумовили вибір теми, визначили мету та завдання дослідження.

Мета випускної кваліфікаційної роботи полягає у комплексному вивченні питань правового регулювання справляння єдиного податку на сучасному етапі розвитку нашої держави, вироблення шляхів удосконалення законодавства у зазначеній сфері.

Досягнення вказаної мети передбачає вирішення наступних **завдань**:

- розкрити наукові підходи до сутності єдиного податку, визначити поняття «єдиний податок»;
- окреслити генезу правового регулювання єдиного податку в Україні;
- вивчити особливості правовідносин, які виникають при справлянні єдиного податку;
- узагальнити зарубіжний досвід справляння єдиного податку;
- вивчити механізм справляння єдиного податку фізичними особами, виокремити пов'язані з ним проблеми;
- охарактеризувати механізм справляння єдиного податку юридичними особами як платниками єдиного податку III групи;
- розкрити особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників – платників єдиного податку IV групи;
- охарактеризувати правові засади контролю та відповідальності під час справляння єдиного податку;
- виробити пропозиції удосконалення законодавства України у сфері справляння єдиного податку.

Об'єкт дослідження – суспільні відносини, що формуються в процесі правового регулювання справляння єдиного податку.

Предмет дослідження – правове регулювання справляння єдиного податку.

Методологічну основу дослідження склали такі методи дослідження:

метод синтезу та аналізу, формально-логічний, формально-юридичний, діалектичний, а також комплексний. Серед них основним є діалектичний метод, який застосовано для вивчення єдиного податку як суспільно-правового явища, особливого режиму й розкриття його сутності, а також задля дослідження стану правового регулювання єдиного податку було проведено в єдності, взаємозв'язку та розвитку соціальних і юридичних чинників, який було використано в розділі 1, п. 1.2. Використання методу синтезу та якісного аналізу здійснювалося при вивченні опублікованих наукових праць, дієвості нормативно-правових актів щодо єдиного податку, який також було використано в розділі 1, п. 1.1. Метод аналізу покладено в основу вивчення колізій і прогалін у нормативно-правових актах, що врегульовують проблему справляння єдиного податку, який було використано в розділі 2, п. 2.1-2.2. Формально-юридичний метод сприяв з'ясуванню змісту правових норм законодавства та розробці пропозицій щодо його вдосконалення у розділі 2. Формально-логічний метод сприяв підведенню підсумків дослідження у висновках роботи. Обумовленість та структурна взаємопов'язаність усіх методів є запорукою об'єктивного та виваженого дослідження і максимально можливого розгляду даної проблематики.

Практична цінність даної роботи полягає у можливості використання результатів даної роботи у практичній діяльності правознавців та фахівців Державної фіскальної служби України. Запропоновані зміни до законодавства можуть бути використані при вдосконаленні податкового законодавства.

На базі знань, котрі містяться у цій роботі, можливо зробити більш ґрунтовні порівняльні дослідження або виробити пропозиції удосконалення законодавства у даній сфері суспільних відносин.

Апробація. Основні здобутки випускної кваліфікаційної роботи було апробовано шляхом опублікування наукової статті у Збірнику наукових статей студентів «Правове забезпечення підприємницької діяльності»

(частина I)». КНТЕУ 2018.

Структура випускної кваліфікаційної роботи обумовлена метою та завданнями дослідження. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, двох розділів, висновків і списку використаних джерел. Загальний обсяг роботи становить 116 сторінок, з яких 10 сторінок – список використаних джерел, який нараховує 93 найменування.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ СПРАВЛЯННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

1.1. Наукові підходи до сутності єдиного податку

З'ясовуючи наукові позиції щодо визначення сутності єдиного податку, потрібно, в першу чергу, розкрити теоретико-правовий зміст категорії «податки». У сучасній науці немає єдиної думки щодо того, до області якої з наук – економічної чи правової слід відносити податок. Актуальність даного питання обумовлена тим, що вірне і правильне розкриття його сутності і характеру, оцінки об'єктивної потреби податку для суспільного і державного життя, дозволить визначити його правильне положення серед наукових дисциплін, визначити кінцеві результати практичної діяльності людини.

У процесі розвитку відбулося формування уявлень про те, що податок має не тільки економічний, але і правовий зміст. Він починає розглядатися, як обов'язок перед державою, у зв'язку з чим наділяється такими правовими властивостями, як: примусовість, обов'язковість, безеквівалентність, встановлення верховною владою [1; 2, с. 48].

Якщо для економіки податок – це, перш за все, опосередкування процесу усупільнення доходів третіх осіб, то з точки зору права податок являє собою юридичну специфіку даного процесу, його облік. Податкові правовідносини характеризуються ознаками, які зумовлені природою публічного права. Характеристика податку як правового явища здійснюється через аналіз його сутності за допомогою виділення характерних ознак, з яких основними є: односторонньо законний характер встановлення, обов'язковість, безповоротність, безплатність, можливість застосування механізму державного примусу [1; 3, с. 7].

Вінницький Д.В. визначає податок як «встановлену законно сформованим представницьким органом форму обмеження конституційного права власності або іншого законного володіння шляхом відчуження частини матеріальних благ, що належать приватним особам, на користь фіску, в грошовій формі, безоплатному і обов'язковому порядку, обумовлену необхідністю вирішення суспільних завдань, засновану на принципах загальності, рівності і пропорційності» [4, с. 14]. Хімичева Н.І. визначає податки, як «обов'язкові і за юридичною формою індивідуально безоплатні платежі юридичних і фізичних осіб, встановлені органами державної влади для зарахування в державну бюджетну систему (або в зазначених випадках – позабюджетні цільові фонди) з визначенням їх розмірів і термінів сплати» [5, с. 225].

Відповідно до п. 6.1 ст. 6 Податкового кодексу України (далі – ПК України), податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до нього [6].

Перш за все, законодавче визначення податку, на відміну від наукових, взагалі не визначає платника податку, лише вказуючи на те, що такий платник існує. Воно зосереджується на тому, що податок – це саме платіж до відповідного бюджету та визначає дві ознаки такого платежу:

- 1) його обов'язковість;
- 2) його безумовність.

Ст. 67 Конституції України вказує, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ч. 1 ст. 67 Конституції) [7]. Отже, обов'язковість податку закріплено конституційно, і законодавець цілком справедливо звертає на це увагу. Обов'язковий характер податку виключає можливість законним шляхом ухилитися від обов'язку цей податок сплачувати (за винятком пільг, визначених знову ж таки у законі). У разі невиконання чи неналежного виконання платником податків зазначеного обов'язку шляхом добровільної сплати податку, держава буде застосовувати усі належні їй засоби та прийоми для забезпечення примусового виконання

зазначеного обов'язку. Водночас, така риса як обов'язковість є характерною також і для збору [8, с. 60].

Безумовність податку при цьому означає, що сплата податку жодним чином не пов'язана з якими-небудь зустрічними діями держави [9, с. 222].

Більшість вчених з цього приводу приділяє увагу саме тому, який представницький орган встановлює податки та хто саме повинен їх сплачувати. Отже, вчені загалом надають значно більш розширене тлумачення поняття «податок», ніж законодавець.

В історичному процесі були спроби введення єдиного податку, які у контексті даного питання доцільно висвітлити. Так, результатом податкової реформи часів Петра I було значне посилення податкового тягаря на населення шляхом збільшення кількості і розміру податків та залучення до оподаткування нових груп платників. Водночас ця реформа стала новим етапом фінансової історії країни: відбулася істотна зміна всієї системи прямих податків. Був введений єдиний грошовий податок – подушна подать, який замінив десятки дрібних подвірних зборів і повинностей. Це дозволило стабілізувати і уніфікувати фінанси країни в цілому. Податки стали виконувати не тільки фіскальну, а й регулюючу функцію [10, с. 7].

Чималий внесок у теоретичне обґрунтування оподаткування, в частині вдосконалення податкової політики, внесли фізіократи Ф. Кене і А. Тюрго, які вперше запропонували класифікацію податків на прямі і непрямі. Вони відносили до прямих податків лише поземельний та особистий податки, а всі інші називали непрямими; інші дослідники тієї ж школи, у зв'язку з вченням, що тільки земля надає чистий дохід, вважали прямим податком тільки один податок – поземельний [11, с. 310]. Ф. Кене і А. Тюрго вперше висунули ідею єдиного земельного податку, який, на їхню думку, є єдино справедливим податком, який може замінити всі діючі податки. Ми погоджуємось з висновками науковців, що ця ідея не втратила своєї актуальності в сучасних теоріях проведення податкової політики і знаходить обґрунтування в різних концепціях оподаткування та соціально-економічного розвитку держави [11,

с. 310]. Переконання школи фізіократів можна звести до реалізації трьох основних принципів оподаткування:

- 1) воно повинно ґрунтуватися безпосередньо на самому джерелі доходів;
- 2) воно повинно бути у відомому постійному співвідношенні з цими доходами;
- 3) воно не повинно бути занадто обтяжено витратами справляння.

Ця теорія є передвісником теорії перекладання податків, теорії єдиного податку [12, с. 13].

З метою зробити податкову систему простішою і більш раціональною, науковцями у різні часи пропонувалося введення єдиного, виняткового податку на один певний об'єкт оподаткування, який би замінив собою існуючі чисельні податки. У якості об'єкту оподаткування пропонувалися земля, дохід, витрати, прибуток, капітал тощо. Проте сама по собі ця теорія утопічна, тому що задля реалізації принципу соціальної справедливості всі члени суспільства повинні сплачувати податки. Але немає такого об'єкту оподаткування, який був би у всіх. Теорія єдиного податку мала подальший розвиток і заклала підвалини для формування спрощених режимів оподаткування у майбутньому [12, с. 13, 25].

Теорію єдиного податку також розвивав Дж. Локк. Він присвятив свою працю «Деякі міркування про наслідки зниження відсотка і зростання вартості грошей» (1692 р.) системі прямого оподаткування та проводив думку про встановлення єдиного податку, доводячи, що податкове навантаження повинне покладатися на власника землі. Він вважав, що всі інші податки, що сплачуються навіть із вартості товарів, покладаються на землевласника [13, с. 199].

Протягом XVIII – початку XX ст. ученими пропонувалися такі теорії єдиного податку: «королівська десятина»; фізіократична теорія єдиного поземельного податку; теорія єдиного подушного податку; теорія єдиного податку на споживання; теорія єдиного податку на капітал; теорія єдиного

податку на витрати; теорія єдиного прибуткового податку. Сутність кожної з названих теорій зводилася до спрощення оподаткування доходів шляхом сплати одного податку замість сукупності інших, що мало сприяти зменшенню податкового навантаження, скороченню витрат на адміністрування податків, стимулюванню розвитку торгівлі та промисловості у певний історичний період. У зв'язку з тим, що на той час у суспільстві пропонувався один податок на певний єдиний об'єкт оподаткування (зокрема, земля, капітал, витрати, дохід тощо) при різноманітності доходів, передбачалася висока ставка єдиного податку, була також нерозвинена податкова техніка щодо ведення податкового обліку, подання податкової звітності, здійснення контролю за сплатою податків компетентними органами, унаслідок чого існувала неминучість значних ухилень від сплати такого податку та помилок при оподаткуванні, жодна із запропонованих теорій єдиного податку не мала можливості бути запровадженою на практиці [14, с. 34].

Виникнення теорій єдиного податку у фінансовій науці стало відповіддю на надмірне й несправедливе оподаткування. Практичне втілення цих теорій є компромісом між фіскальними цілями держави та економічними інтересами платників податків. У цьому контексті можна зауважити, що запровадження всіх спеціальних податкових режимів зумовлено, насамперед, обтяжливістю і складністю оподаткування, неврахуванням загальною системою оподаткування специфіки окремих категорій платників податків і переважно є спробою виправлення існуючих недоліків загальної системи оподаткування. Проте внесення лише окремих змін у податкове законодавство, у тому числі введення спеціальних режимів оподаткування, не завжди приносить бажані економічні результати. Так, крім позитивних наслідків, застосування спеціальних податкових режимів призводить до нерівності та несправедливості в оподаткуванні, зниження можливостей та ефективності податкового регулювання економіки, внесення викривлень у розподіл ресурсів, ускладнення податкового законодавства, ухилення від

сплати податків, ускладнення планування бюджетних надходжень і збільшення втрат бюджету внаслідок надання податкових пільг [15, с. 133-134].

Історичними прообразами єдиного податку в Україні можна вважати передбачені законодавством СРСР єдиний натуральний податок на продукти сільськогосподарського виробництва, а потім і єдиний сільськогосподарський податок, який замінив собою сплату попереднього, що деякою мірою спрощувало оподаткування сільського населення [16, с. 8; 17].

Елементом спрощеної системи оподаткування в Україні були фіксований та відсотковий єдиний податок, сплата якого заміняла сплату окремих податків і зборів. Цей податок виник за радянських часів у 1923 р. на зміну натуральним і грошовим податкам на сільське господарство. Справляння податків з селянських господарств несло за собою великі витрати зі справляння. Це вимагало спрощення порядку оподаткування. Декретом ВЦВК і РНК від 17 березня 1922 р. «Про єдиний натуральний податок на продукти сільського господарства на 1922/23 рр.» був введений єдиний натуральний податок замість колишніх окремих натуральних податків, встановлювалась єдина вагова міра нарахування податку, у пудах жита чи пшениці, податок обчислювали залежно від поєднання трьох показників: кількості ріллі, забезпечення худобою та врожайності [18, с. 46]. Сплату могли здійснювати різними сільськогосподарськими продуктами в певному еквіваленті до основної вагової міри обчислення податку – пуду жита і пшениці. Сам податок був побудований за прогресивною шкалою ставок. Об'єктом оподаткування стала земля – рілля, а також сінокіс і кількість продуктової худоби, наявної в господарстві. З 1 січня 1924 р. податок сплачували в грошовій формі. Це відповідало інтересам бюджету й давало змогу значно знизити витрати на організацію справляння податків. Декретом ВЦВК і РНК від 10 травня 1923 р. «Про єдиний сільськогосподарський податок» було встановлено єдиний

сільськогосподарський податок замість податків, які сплачувало населення, що займалося сільським господарством. Зокрема, єдиним податком були замінені: єдиний натуральний податок, трудгужподаток, подвірно-грошовий податок, загальногромадянський податок. Обчислення податку здійснювалося ваговою мірою – у пудах жита чи пшениці [18, с. 48]. У 1925 р. було затверджено Положення про єдиний сільськогосподарський податок на 1925/26 рр. [18, с. 48]. Платники податку не підлягали оподаткуванню іншими податками, за винятком платежів з обов'язкового окладного страхування. З 1929 р. в країні почався процес масового переходу селян у колективні господарства. З введенням податку за прибутковим принципом були усунені перекося в оподаткуванні окремих галузей сільського господарства. У 1953 р. відбулася докорінна реформа сільськогосподарського податку, у якій оподаткування доходу замінено погектарним оподаткуванням, при якому податок стали обчислювати за твердими ставками з площі земельної ділянки. З 1972 р. сільгосподатком стали оподатковувати тільки виділені в законному порядку ділянки. Що стосується інших, самовільно зайнятих ділянок, то відповідно до Положення про державний контроль за використанням земель, затвердженого постановою Ради Міністрів СРСР від 14 травня 1970 р., вони вилучалися, а винних осіб притягували до відповідальності. Указ Президії ВР СРСР про сільськогосподарський податок від 1 січня 1984 р. вніс зміни в механізм справляння сільськогосподарського податку. Сільгосподаток стали обчислювати з кожного господарства за площею виділеної в користування земельної ділянки. При цьому не враховували землі, зайняті будівлями, чагарником, лісом, дорогами загального користування, ярами та балками, а також землі, виділені робітникам і службовцям підприємств й організацій під колективні та індивідуальні сади й городи [18, с. 47-48].

З набуттям незалежності Україною розвивається національна економіка, одним з основних напрямків якої є стимулювання підприємницької діяльності через створення сприятливих умов її

оподаткування. У зв'язку з цим наприкінці 90-х років ХХ ст. було запроваджено єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва.

У незалежній Україні історія єдиного податку почалася у 1998 році, коли було видано Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [19] (наразі втратив чинність). Цим Указом ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб встановлювалася місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності і не могла становити менше 20 гривень та більше 200 гривень на місяць [19].

Із 1 січня 2012 р. набрала законної сили Глава 1 Розділу XIV ПК України, що встановлює правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку [6, п. 291.1 ст. 291]. Отже, почався новий період правового регулювання єдиного податку в Україні.

Враховуючи вищезазначене, можна дійти висновків, що історія виникнення та становлення єдиного податку в незалежній Україні охоплює такі етапи, якщо брати за основу правове регулювання:

- 1) передісторія (до настання незалежності України) – вироблення поняття єдиного податку усією світовою правничою та економічною спільнотою; виникнення прообразу єдиного податку у Радянській Україні;
- 2) 1994 – 1998 р.р. – розбудова податкової системи незалежної України;
- 3) 1998 – 2012 р.р. – дія Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», яким регулювалося справляння єдиного податку;
- 4) 2012 р. – набуття чинності Глави 1 Розділу XIV ПК України, яка встановлює правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку.

Водночас процес удосконалення механізму справляння єдиного податку триває і сьогодні. Так у 2018 році фізичні особи-підприємці набули права бути платниками єдиного податку IV групи.

Основна перевага єдиного податку, на думку І. В. Сколотія, – значне зменшення тиску на виробників сільськогосподарської продукції; фіксована величина податку стимулює ефективне і раціональне господарювання, що сприяє нарощуванню обсягів виробництва і зростанню рівня прибутковості їх діяльності; скорочення витрат на ведення бухгалтерського і податкового обліку і складання податкової звітності [13, с. 200]. Проте, важливо зауважити, що платниками єдиного податку є не тільки виробники сільськогосподарської продукції, просто вони були у фокусі наукової розвідки даного дослідника. Варто додати, що тиск зменшився на суб'єктів малого підприємництва, дав можливість розвиватися навіть тим суб'єктам господарювання, в яких не було стартового капіталу або він був дуже обмеженим.

Наразі порядок справляння єдиного податку регулюється положеннями ПК України. Відповідно до п. 291.4 ст. 291 ПК України, суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку:

1) перша група - 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 300000 гривень;

2) друга група - 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:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень;
- не надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та

оцінювання нерухомого майна, а також не 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;

3) третя група - 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 5000000 гривень;

4) четверта група - сільськогосподарські товаровиробники: юридичні особи, в яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків, та 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 працю найманих осіб;

- 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 [6].

Зазначений перелік платників єдиного податку є вичерпним і не підлягає розширеному тлумаченню.

Перш ніж розпочати дослідження сучасного механізму справляння єдиного податку, визначеного правовими нормами, потрібно чітко визначитись із тим, яке місце займає вказаний податковий важіль в чинній податковій системі України. При цьому маємо наголосити, що визначення місця єдиного податку не вичерпується співставленням його із іншими податками і зборами з переліків, встановлених у ст. 9 та ст. 10 ПК України.

Відповідно до п. 293.1 ст. 293 ПК України, ставки єдиного податку для платників першої групи встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року, другої групи - у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, третьої групи - у відсотках до доходу (відсоткові ставки) [6]. Відповідно до п. 293.9 ст. 293 ПК України, для платників єдиного податку четвертої групи розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та обчислюється у відсотках з відповідної бази оподаткування [6]. Отже, з наявних чотирьох груп платників єдиного податку дві групи сплачують фіксовані ставки, а дві – відсоткові ставки. У зв'язку із цим слід звернути увагу на те, яким чином науковці визначають поняття «фіксована ставка».

Спочатку маємо визначити лексичний зміст терміну «фіксований», що застосовується при характеристиці фіксованої ставки. Його однозначне розуміння – «остаточно визначений, встановлений» [20, с. 589]. Враховуючи той факт, що найбільш мобільним, мінливим елементом правового механізму податку є ставка, в даному випадку завдяки назві «фіксований» підкреслюється, що вона є незмінною в цьому платежі. Це означає, що фіксований податок є незалежним від величини одержаних платником

доходів, де з кожної грошової одиниці справляється однаковий фіксований розмір платежу.

Як зазначає В.П. Синчак, науковці взагалі не виокремлюють фіксовану податкову ставку. Навпаки, таким терміном окремі автори обґрунтовують зміст твердої ставки оподаткування, згідно з якою на кожну одиницю оподаткування встановлюється фіксований розмір податку. Тверда податкова ставка встановлюється у грошовому обчисленні на одиницю об'єкта оподаткування в натуральному вираженні; причому одиницею оподаткування є частина об'єкта, що стає основою для нарахування податку; як правило, у нормативно-правових актах країн ближнього зарубіжжя, як і у ПК України, таким об'єктом є податкова база [21, с. 91-92]. Однак у ПК України для платників єдиного податку першої та другої групи затверджено саме фіксовану податкову ставку.

Характеризуючи фіксовані платежі маємо наголосити, що їх навряд чи можна назвати новими податками. На думку М. М. Весельського скоріше це нові різновиди справляння вже існуючих платежів. Він зазначає, що фіксований податок – це скоріше новий спосіб сплати податку, який узагальнює відразу декілька інших податків, встановлених чинним законодавством. Разом із тим, навряд чи можна однозначно погодитись з такою позицією. Обумовлюється це неможливістю ототожнення самого податку із способом його сплати. Спосіб сплати є тільки одним з додаткових елементів правового механізму податку, окремо встановлюється по кожному податку та носить обов'язковий характер [22, с. 16].

Щодо відсоткових ставок, то вонизначаються у вигляді частки від загальної величини податкової бази [21, с. 91].

Лексичне значення назви «єдиний» для податку полягає у тому, що він є «один, без інших» [20, с. 495]. Отже, єдиний податок – це податок, який сплачується один замість деяких інших обов'язкових платежів з метою спрощення оподаткування. Цей податок в Україні справляється із фіксованою (твердою) або із відсотковою ставкою.

При характеристиці єдиного податку як спеціального податкового режиму потрібно наголосити на існуванні специфічної риси даного платежу. Мова йде про консолідуєчий характер єдиного податку. М. А. Пожидаєва з цього приводу підкреслює, що сплата єдиного податку замінює собою справляння деяких вже передбачених чинним законодавством обов'язкових платежів, скорочуючи їх загальну кількість для суб'єктів малого підприємництва [23, с. 94]. Відповідно до ст. 297 чинного ПК України платники єдиного податку звільнюються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку першої - третьої групи (фізичної особи) та оподатковані згідно з цією главою;
- 3) податку 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. 293.3.1 п. 293.3 ст. 293 ПК України, а також що сплачується платниками єдиного податку четвертої групи;
- 4) податку на майно (в частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками єдиного податку першої - третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками єдиного податку четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва;
- 5) рентної плати за спеціальне використання води платниками єдиного податку четвертої групи [6].

В наведеному формулюванні законодавчої норми можна помітити, що платники єдиного податку звільнюються не тільки від обов'язку зі сплати певних платежів, а й обов'язків з ведення податкового обліку та податкової

звітності, тобто від виконання всіх елементів податкового обов'язку. Схожу конструкцію було закріплено і до прийняття ПК України, коли у п. 6 Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» встановлювався вичерпний перелік з 16 обов'язкових платежів, платником яких не вважався суб'єкт, що сплачує єдиний податок [19]. Так само як і зараз, до складу того переліку входили загальнодержавні та місцеві податки і збори. Згодом платник єдиного податку став звільнятися від сплати не 16, а від 11 обов'язкових платежів, а з прийняттям ПК станом на сьогодні цей перелік скоротився до 5 платежів.

На думку Д. Д. Коссе, виключення із загальних правил з'являються для справедливого і якнайбільш ефективного регулювання деяких суспільних відносин. Саме з такими підставами вчений пов'язує виникнення додаткового інструментарію у правовій системі кожної держави, що має комплексний підхід та базується фактично на загальних правилах і нормах в існуючій правовій системі. При цьому подібний інструментарій має деякі особливості в регулюванні, які можуть включати особливий суб'єктивний склад, особливий склад об'єктів права, особливі методи взаємодії конкретних видів суб'єктів із об'єктами права, особливу систему правових гарантій (юридична відповідальність за порушення особливого статусу), особливі механізми правового регулювання (норми, юридичні факти, правовідносини, правозастосування, акти реалізації прав та обов'язків) тощо [24, с. 25-26].

В цілому підтримуючи таку позицію, вважаємо за необхідне висловити незгоду з позицією Д. Д. Коссе щодо того, що виникають такі особливості у зв'язку з відсутністю системності в правовому регулюванні або при необхідності швидкого реагування на нові суспільні відносини або на зміни у вже існуючих [24, с. 25]. Адже певні правовідносини, які виникають або розвиваються історично, можуть в силу власної специфіки мати ті або інші риси, що відокремлюють їх від подібних правовідносин. Вважаємо, що єдиний податок є правовим інструментом для регулювання саме таких

правовідносин, і це не пов'язане із відсутністю системності чи виникненням нових суспільних відносин.

При вивченні єдиного податку як одного з платежів, які складають податкову систему України, слід виходити з того, що єдиний податок в нашій державі має комплексний характер. Це означає, що його застосування платниками усіх чотирьох груп передбачає звільнення від податкового обов'язку щодо сплати кількох податків. Слід зауважити, що комплексний характер податкового регулювання притаманний багатьом державам.

Принциповою рисою єдиного податку є наявність додаткових умов для виникнення податкового обов'язку. Як відомо, наявність об'єкта оподаткування є підставою для виникнення податкового обов'язку. Відповідно до ст. 37 ПК України підстави для виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, порядок і умови його виконання встановлюються ПК України [6]. Але наявність тільки об'єкта оподаткування сама по собі не породжує обов'язку зі сплати єдиного податку. Так, якщо фізична особа отримала дохід, то в неї автоматично виникає обов'язок зі сплати податку на доходи фізичних осіб, а не обов'язок сплатити єдиний податок. Водночас, останній може виникнути тільки за умови, коли фізична особа попередньо набула, по-перше, статусу фізичної особи-підприємця, та, по-друге, статусу платника єдиного податку. Обидва ці кроки, або процедури, потребують активних дій платника податку, його волевиявлення, без чого не виникає обов'язку зі сплати єдиного податку.

На наведену особливість виникнення податкового обов'язку по єдиному податку звертала увагу М. А. Пожидаєва. Зокрема, вчена наголошує, що обов'язковість як одна з важливих рис податку в даному випадку має певну особливість. «...Якщо у будь-яких інших платників конституційний обов'язок сплати податку виникає при наявності об'єкта оподаткування, то для обов'язковості єдиного податку цього недостатньо. Для суб'єктів малого підприємництва єдиний податок стає обов'язковим тільки у результаті добровільного обрання ними його сплати. Це обумовлено самостійним

вибором платником податків одного з двох способів оподаткування своїх доходів від підприємницької діяльності при відповідності передбаченим законодавством вимогам: або сплата обов'язкових платежів на загальних підставах, або сплата єдиного податку...» [23, с. 254].

Погоджуючись з М.А. Пожидаєвою, дослідження комплексного характеру єдиного податку дозволяє стверджувати про доволі специфічне переплетіння в даному платежі рис, притаманних різним за своєю правовою природою платежам. На законодавчому рівні поняття податку та збору набуло своєї диференціальної регламентації лише з прийняттям ПК України у ст. 6 даного нормативного акту. На сьогодні під податком розуміється обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно ПК України. Водночас, збором (платою, внеском) вважається обов'язковий платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників зборів, з умовою отримання ними спеціальної вигоди, у тому числі внаслідок вчинення на користь таких осіб державними органами, органами місцевого самоврядування, іншими уповноваженими органами та особами юридично значимих дій [6, п. 6.2 ст. 6].

Сутність будь-якої із теорій у різні часи полягала, перш за все, у спрощенні обчислення та справляння податків, заміні сукупності існуючих податків одним податком [25, с. 19]. Суть кожної з теорій єдиного податку полягала у сплаті одного податку замість сукупності інших з метою спрощення оподаткування, що сприяло б зменшенню податкового навантаження, скороченню витрат на справляння податків, стимулювало б розвиток торгівлі та промисловості у певний історичний період.

Правовий аналіз сучасної теорії та практики оподаткування доходів суб'єктів малого підприємництва єдиним податком за роки його існування свідчить про те, що він є одним з найбільш ефективних засобів стимулювання розвитку малого підприємництва, гармонізації економічних інтересів держави і платників податків, а також забезпечення зайнятості населення. Показниками доцільності правового регулювання єдиного

податку виступають його економічна обґрунтованість та адміністративна простота, які виявляються, по-перше, у скороченні кількості обов'язкових платежів внаслідок заміни їх одним податком, по-друге, у спрощенні ведення податкового обліку та подання звітності, по-третє, у зменшенні витрат на адміністрування податків. За загальною системою необхідно витратити кошти на контроль кожного платежу окремо, а при єдиному податку витрати зменшуються у кілька разів, оскільки замість кількох платежів сплачується один [16, с. 8; 26].

Таким чином, єдиний податок — це податок, що сплачують суб'єкти господарської діяльності на спрощеній системі оподаткування, основний підприємницький податок. Якщо казати про ідеальний варіант, то єдиний податок має бути саме «єдиним», тобто поєднувати у собі усі види податків, які повинен сплачувати підприємець. Проте на практиці це не так.

1.2. Особливості правовідносин, які виникають при справлянні єдиного податку

Правовідносини, які виникають при справлянні єдиного податку, є різновидом фінансових правовідносин. Для них властиві як загальні риси, характерні для фінансових правовідносин у цілому, так і особливі, обумовлені складністю структури даного різновиду відносин, об'єктом, складом суб'єктів.

Відносинам з приводу сплати єдиного податку характерні такі основні ознаки фінансово-правових відносин: вони виникають виключно на основі норм права, є публічними, підтримуються примусовою силою держави, виступають правовою формою державного регулювання економічних відносин, їм притаманна юридична нерівність сторін. А також мають грошовий характер, як і фінансові правовідносини, що пов'язано з передачею

платником єдиного податку у розпорядження органів місцевого самоврядування певної частини коштів, яка відповідає розміру цього податку [27, с. 332-333].

Згідно з теорією права правовідношення за своєю суттю є результатом дії правової норми і в ньому безпосередньо виражається реалізація цієї норми [28]. Так, відносини щодо справляння єдиного податку регулюються імперативними податково-правовими нормами, які більшість науковців поділяє на зобов'язуючі, забороняючі, уповноважуючі. Ці норми виступають у формі категоричних приписів, що виключають зміну умов норми за волевиявленням суб'єктів відносин.

Однією з особливостей відносин, які виникають при справлянні єдиного податку, є те, що при їх регулюванні переважно застосовуються уповноважуючі податково-правові норми. Ці норми надають учасникам правовідносин у чітко окреслених законодавцем рамках можливість приймати самостійні рішення, що вказує на поєднання імперативного характеру норм з певними повноваженнями, встановленими у суворих межах. У приписі уповноважуючої норми міститься дозвіл певним учасникам податкових правовідносин конкретизувати його [28].

Ю.О. Тихомиров зазначає, що «загальнообов'язковість імперативних норм задає ту чи іншу програму правової поведінки, діяльності правозобов'язаних суб'єктів та як би визначає діапазон вибору варіантів правомірної поведінки» [29, с. 5].

У випадку коли держава дозволяє суб'єкту правовідносин, які виникають при справлянні єдиного податку, на свій розсуд чинити дії, обирати той чи інший варіант поведінки, то вона в імперативному порядку встановлює чіткі межі цієї поведінки.

Застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності надає суб'єкту малого підприємництва низку переваг:

- спрощення процедури і порядку реєстрації платника податку. Зокрема, суб'єкти малого підприємництва можуть перейти на сплату єдиного податку як з початку року, так і з початку будь-якого кварталу;
- значно спрощуються розрахунки, пов'язані з визначенням сум податків;
- спрощується ведення поточного бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, що передбачена Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- різноманітні форми податкової звітності за податками та зборами заміщуються єдиним податком, при цьому заповнюється одна форма звітності – розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва юридичною особою, що подається до податкового органу раз на квартал;
- надається право вибору сплати ПДВ [30].

Правове регулювання відносин відбувається за допомогою методу, під яким у теорії права розглядають сукупність способів правового впливу на суспільні відносини залежно від їх характеру. Від правильності його вибору у значній мірі залежить ефективність правового регулювання, досягнення цілей, що переслідуються при цьому.

О.В. Бризгалін вважає, що у податковому праві переважно застосовується імперативний метод. При цьому він не виключає часткової диспозитивності поведінки підпорядкованої сторони – платника, яка має прояв у його можливості формувати свою податкову політику, а також у передбаченій законодавством можливості виступати у податкових правовідносинах на розсуд платника як особисто, так і через свого представника. Однак всі ці риси метода при остаточному підсумку підпорядковані основній zasadі – методу владних приписів [31, с. 64].

М.В. Карасьова з питання наявності часткової диспозитивності в імперативному методі регулювання податкових правовідносин зазначає, що «держава для виконання поставлених перед нею завдань і функцій

встановлює суворі межі поведінки суб'єктам податкових правовідносин, в рамках яких держава дозволяє їм деяку свободу поведінки» [32, с. 124-126]. На її думку, «основним методом фінансового права був і залишається метод владних приписів, але в деяких випадках (зокрема, укладення фінансово-правового договору при наданні податкового кредиту) застосовується і лояльний імперативний метод, який являє собою симбіоз імперативно-диспозитивних засад» [33, с. 21]. М.П. Кучерявенко також вказує на те, що «певна свобода підпорядкованих суб'єктів (платників) можлива лише у рамках, обмежених імперативними приписами» [34, с. 24-25]. Г.В. Петрова зазначає, що «податкові норми мають імперативний характер, тобто виражені у категоричній формі, яка не передбачає зміни умов, порядку їх дії, прав та обов'язків сторін, санкцій. Проте в деяких випадках податкове законодавство залишає за суб'єктами податкових правовідносин право вибору свого варіанту поведінки, хоча такі норми виявляються скоріше виключенням» [17, с. 72].

Т.Ф. Юткіна вважає, що у деяких випадках податково-правовому регулюванню притаманні й інші методи, наприклад, цивільно-правові методи регулювання, зокрема метод «дозволів», які завжди знаходяться у тому чи іншому поєднанні з основним методом фінансово-правового регулювання – методом владних приписів [35, с. 66-67]. У даному випадку не можна ототожнювати метод цивільно-правового регулювання з дозволом, який є основою уповноважуючої податкової норми.

П.С. Пацурківський підкреслює наступне: «Економічна ж та юридична природа фінансових правовідносин проявляється в їх розподільному характері. Тому вони не врегульовувались і не врегульовуються диспозитивним методом. На них поширюється виключно фінансово-правова юрисдикція» [36, с. 13]. На підтвердження цього можна додати, що фінансові правовідносини мають публічний характер, а імперативний метод є притаманним галузям публічного права [15, с. 46-52].

При регулюванні правовідносин зі справляння єдиного податку застосовується метод владних приписів (імперативний метод). З приводу цього М.О. Перепелиця аргументовано доводить, що «методом правового регулювання податкових відносин є імперативний метод. Виходячи зі змісту методу владних приписів, суб'єкти податкових правовідносин не можуть на свій розсуд набувати податкових прав та здійснювати податкові обов'язки, а також визначати їх зміст. Вони реалізують податкові права та обов'язки, тільки якщо останні встановлені у відповідних законах. Імперативний метод визначає юридичну нерівність суб'єктів податкових правовідносин. Одні суб'єкти (наприклад, фіскальні органи) мають юридично владні повноваження по відношенню до інших суб'єктів (платників податків), які не мають таких повноважень» [37, с. 15].

На сучасному етапі розвитку нашого суспільства важливого значення набуває завдання деякого уточнення характеру методу владних приписів. Це пояснюється зміною поглядів стосовно правового статусу платника податків у суспільстві, де на першому місці – права платника та забезпечення їх захисту, а на другому – повноваження державних органів [38, с. 207]. Саме платник поповнює бюджети за рахунок своїх власних коштів, він закладає фінансову основу для функціонування нашої держави, саме він, в остаточному підсумку, дає можливість державі здійснювати соціальну підтримку малозабезпечених верств населення [3, с. 426].

В.Б. Авер'янов зазначає, що «імперативний метод правового регулювання залишається непохитним. У ньому все більшого значення набуває досить нова форма прояву – це встановлення так званих реординаційних зв'язків (реординація – зворотне упорядкування, явище, протилежне субординації) у відносинах органів виконавчої влади, їх посадових осіб з громадянами (а також у відповідних випадках з юридичними особами), зберігаючи правове регулювання субординації між ланками самого апарату державного управління» [39, с. 296-297]. Суть реординаційних зв'язків полягає в тому, що громадянам як підвладним

суб'єктам надаються права вимагати від суб'єктів виконавчої влади належної поведінки щодо реалізації прав і свобод громадян, і водночас на зазначених суб'єктів покладаються чіткі обов'язки щодо неухильного виконання вищезгаданих вимог з боку громадян [40, с. 53].

Виходячи з вищевикладеного, можна зробити певні висновки відносно того, що єдиний податок є добровільним у тому сенсі, що фізичні особи-підприємці та юридичні особи самі, добровільно погоджуються сплачувати саме цей вид податку й з власної волі висловлюють бажання це зробити реєструючись в якості платників єдиного податку. Згідно з п. 291.3 ст. 291 ПК України, юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим у ПК України [6]. Проте єдиний податок, як і інші елементи податкової системи України, не може бути обраний будь-яким платником, оскільки законом визначені певні умови, за яких особа може стати його платником.

Внаслідок встановлення рівності взаємних вимог і відповідної рівності юридичного захисту сторін правовідносин платник податків мав би стати у певному сенсі рівноправним учасником стосунків з державою. Так, при сплаті єдиного податку в рамках конкретних правовідносин встановлюються не субординаційні, а реординаційні зв'язки між учасниками, кожен з яких у певній мірі обмежується у прояві самостійності. Це пов'язано з тим, що держава дозволяє суб'єктам правовідносин функціонувати у межах встановленого законодавством вичерпного переліку видів можливої поведінки.

Наступною особливістю правовідносин щодо сплати єдиного податку можна виділити наявність певних юридичних фактів, необхідних для їх виникнення, зміни та припинення. Підставою існування будь-яких правовідносин визнається юридичний факт або сукупність юридичних фактів (фактичний склад). До такої позиції схиляються як у теорії права так і в фінансово-правовій теорії [27, с. 332-333].

Л.К. Воронова досить справедливо зазначає, що «для виникнення фінансового правовідношення видання закону або підзаконного акту недостатньо, оскільки він встановлює лише типові ознаки фінансових правовідносин. Для того, щоб особа була суб'єктом податкових правовідносин, необхідним є певний юридичний факт. Л.К. Воронова називає юридичними фактами життєві обставини, з якими правова норма пов'язує виникнення, зміну або припинення правовідносин. У фінансових правовідносинах, як і у всіх видах правовідносин, юридичні факти поділяються на дії та події [41, с. 117]. М.П. Кучерявенко зазначає, що «юридичні факти – це, по-перше, факти реальної дійсності, по-друге, передбачені нормами податкового права, по-третє, тягнуть за собою певні юридичні наслідки» [34, с. 41].

М.В. Карасьова вважає, що «податкові правовідносини є фінансовими правовідносинами зі складною структурою. Податкове правовідношення є системою правовідносин, в якій центральне правовідношення зі складною структурою супроводжують похідні та залежні від нього інші правові зв'язки. Вона виділяє у податковому правовідношенні основне правовідношення, яке базується на обов'язку сплати податку і праві вимоги його сплати, до якого прив'язуються всі інші похідні, в рамках яких здійснюється реалізація прав і обов'язків платників і податкових органів» [32, с. 123-124]. Якщо поділяти позицію М.В. Карасьової, то необхідно зауважити, що правовідношення, яке складається при справлянні єдиного податку, є також структурно-складним. При справлянні єдиного податку виникають три основні групи правовідносин, а саме: організаційні; пов'язані з безпосередньою сплатою єдиного податку; пов'язані зі здійсненням компетентними органами контролю за сплатою єдиного податку [16, с. 6].

Важливим елементом будь-якого правовідношення є його об'єкт. Для кожної з груп правовідносин, що виникають у процесі справляння єдиного податку, він є різним. Відповідно до поглядів М.В. Карасьової, під об'єктом правовідношення слід розуміти те, на що спрямована поведінка учасників

цього правовідношення, обумовлена їхніми інтересами у межах належних їм прав та обов'язків [33, с. 37].

Суб'єкт правовідношення з приводу сплати єдиного податку є пов'язаним з суб'єктом податкового права. А суб'єкт податкового права – це особа, яка є носієм юридичних прав та обов'язків і може бути учасником податкових правовідносин. Суб'єкт правовідносин по справляння єдиного податку – їх реальний учасник. На думку Н.І. Хімічевої, М.О. Перепелиці та О.В. Щербанюк, «суб'єктами податкового права є ті ж особи, що й суб'єкти податкових правовідносин – особи, які вже реалізували свою правосуб'єктність» [37, с. 10-11; 42, с. 153]. Відповідно до такої позиції можна вважати, що кожний суб'єкт правовідношення зі справляння єдиного податку є суб'єктом податкового права.

Відносно суб'єктів податкових правовідносин слід зазначити, що зазвичай виділяють три групи суб'єктів податкових правовідносин: державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові органи та платників податків [43, с. 254; 38, с. 30]. Ми погоджуємося із зазначеною класифікацією та вважаємо, що її можна застосувати й до відносин із справляння єдиного податку. У відносинах зі справляння єдиного податку можна виділити такий суб'єктний склад:

- 1) держава в особі Верховної Ради України, що встановлює загальний порядок справляння єдиного податку;
- 2) сільські, селищні, міські ради, ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Оскільки відповідно до ст. 10 ПК України єдиний податок належить до місцевих податків, то саме ці ради, відповідно до ст. 8 ПК України, встановлюють граничні розміри ставки єдиного податку [6]. Як зазначає О.В. Сударенко, у відносинах щодо встановлення і введення податків та зборів безпосередньо беруть участь як самостійні суб'єкти органи місцевого самоврядування. Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних

територіальних громад приймають рішення, зокрема щодо встановлення фіксованої ставки єдиного податку, в межах ставок, визначених законодавством України, а також щодо надання пільг платникам місцевих податків та зборів. Органи місцевого самоврядування є суб'єктами інформаційно-аналітичних відносин щодо інформування податкових органів з приводу прийняття ними рішень у межах визначених законом повноважень [44, с. 127; 45, с. 170];

3) платники єдиного податку – фізичні особи-підприємці та юридичні особи, які добровільно зареєструвалися як платники єдиного податку та зобов'язані сплачувати його у розмірі та в строки, встановлені чинним законодавством;

4) податкові органи України, що контролюють законність та своєчасність сплати єдиного податку відповідними фізичними особами-підприємцями та юридичними особами.

Отже, єдиний податок несе в собі такі обов'язкові риси:

1) платниками єдиного податку можуть стати лише ті фізичні особи-підприємці та юридичні особи, які відповідають певним вимогам, визначеним ПК України;

2) у випадку, якщо фізична особа-підприємець або юридична особа перестають відповідати цим вимогам, вони мають перереєструвати свої податкові відносини із державою відповідно до нових обставин;

3) юридичний факт реєстрації особи як платника єдиного податку, зумовлює виникнення обов'язку регулярно та неухильно сплачувати єдиний податок в обсязі, встановленому актом представницького органу;

4) сплата єдиного податку не позбавляє фізичну особу-підприємця або юридичну особу від інших, встановлених чинним законодавством, обов'язків перед державою.

Суб'єкти правовідносин, що виникають під час справляння єдиного податку, знаходяться між собою у досить тісній взаємодії, створюючи єдину систему, яка забезпечує, по-перше, законодавче визначення розмірів єдиного

податку, а по-друге, контроль за його повним та своєчасним внесенням до відповідних місцевих бюджетів.

1.3. Зарубіжний досвід справляння єдиного податку

Досліджуючи особливості справляння єдиного податку в Європі та світі, потрібно зазначити, що доцільність та логічність сприяння функціонуванню малих підприємств переважно постає як обов'язок держави, оскільки їх потенційні ресурси щодо модернізації, залучення інвестицій та ресурсів, здійснення маркетингових досліджень, конкурентоспроможність є значно меншими за відповідні показники великих підприємств.

Спрощена система оподаткування у вигляді сплати єдиного податку існує в багатьох державах світу. У законодавстві більшості розвинених країн мале підприємництво закріплене як особливий суб'єкт державного регулювання. Специфіка малого підприємництва (соціальна значимість, масовість) визначила особливості його оподаткування, що орієнтоване на довгострокові цілі економічного розвитку та прив'язане до реально складних економічних пропорцій всередині даного сектору [27, с. 332].

Сформована міжнародна практика оподаткування передбачає до суб'єктів малого підприємництва застосування таких основних підходів:

- 1) введення на тлі стандартної національної податкової системи сукупності податкових пільг для малого підприємництва з окремих великих податків. Серед пільг з податку на прибуток найбільш поширеними є зниження ставки податку для суб'єктів малого підприємництва (Великобританія, Німеччина, Франція, Бельгія, Португалія), зменшення бази податку на прибуток (Франція), інвестиційний податковий кредит на НДДКР (Великобританія, Франція), інвестиційні податкові знижки (Бельгія, Італія), інвестиційний податковий кредит (Іспанія, Ірландія), прискорена амортизація

(Фінляндія, Великобританія), тощо;

2) введення особливих режимів оподаткування малого підприємництва (Іспанія, Франція, Туреччина тощо) [44, с. 99].

Залежно від національних особливостей податкових систем країни використовують різні види спеціальних (альтернативних) податків та способи їх справляння. Найбільш розповсюджені два способи такого справляння:

1) при збереженні для малих підприємств обов'язку щодо сплати всіх видів податків, як правило, передбачається спрощення порядку їх розрахунків (включаючи спрощені методи визначення податкової бази та методи ведення обліку) і справляння (періодичність, звільнення від авансових платежів тощо);

2) застосування спеціального режиму оподаткування передбачає оцінку потенційного доходу малих підприємств на основі непрямих ознак і встановлення фіксованих платежів до бюджету, які замінюють один або кілька традиційних податків [44, с. 99-100].

Пільговий режим оподаткування в Італії – це податковий режим, який має ряд характерних особливостей, серед яких найважливішими для платника податків є звільнення від сплати певних податків (або, в альтернативі, наявність податкових пільг) та введення особливого порядку обчислення і сплати податків [46, с. 12]. Даний режим був введений в Італії в 2014 році і зарезервованій для індивідуальних підприємців, що надають професійні послуги (адвокати, інженери, архітектори, медики тощо), які заробляють до 15 тисяч євро на рік, і для власників торгових підприємств з річним доходом до 40 тисяч євро. Пільговий режим оподаткування дозволяє оплачувати податки за особливою схемою: справляння єдиного податку в розмірі 15 % для індивідуальних підприємців і зниження ставки єдиного податку до 10 % протягом перших 5 років роботи для нових стартапів. Доступ до схеми оподаткування з фіксованою ставкою можуть отримати індивідуальні підприємці, якщо в попередньому році: вони не мали дохід, що

перевищує ліміти, встановлені Законом про бюджет; вони не понесли витрат по оплаті валової допоміжної праці найманих працівників у розмірі понад 5 000 євро, навіть якщо останні були найняті тимчасово для реалізації одиничного/одиничних проєктів; якщо валова вартість річних амортизаційних витрат на кінець року не перевищує 20000 євро (при розрахунку беруться до уваги: вартість оренди/купівлі приміщень, обладнання, матеріалів) [47].

Водночас, у 2018 році в Італії не можуть отримати доступ до пільгового оподаткування:

- індивідуальні підприємці, які працюють за особливим режимом утримання податку на додану вартість або за пільговими схемами з фіксованою ставкою для визначення доходу;

- суб'єкти-нерезиденти Італії, за винятком тих, які проживають в державі-члені Європейського Союзу і виробляють в Італії не менше 75 % доходу;

- підприємства, які займаються орендою будівель, ділянок під забудову, нових транспортних засобів.

- самозайняті професіонали, які одночасно беруть участь в господарських товариствах або асоціаціях [48].

Для новостворених компаній протягом перших 5 років бізнес-діяльності єдиний податок в Італії знижується ще на 5 % за умови, що: платник податків протягом 5 років, що передували початку діяльності, не мав іншого бізнесу; в разі продовження раніше існуючої бізнес-діяльності іншою фізичною особою сума доходів, отриманих в попередньому році, не перевищує меж, встановлених для доступу до схеми пільгового оподаткування [48].

Як в Україні, так і в Польщі, фізичні особи мають вибір не лише між загальною і спрощеною системами оподаткування, обліку та звітності, а й між окремими спрощеними. Підприємець може перейти на ту систему, яка дає йому змогу вести свою діяльність із найбільшою ефективністю. Щодо

системи визначення розміру єдиного податку в Польщі, то вона складається з п'яти ставок і залежить від виду отриманого доходу. Починається перелік 20 % від доходів, отриманих у сфері незалежної професійної діяльності, наприклад, стільки платять лікарі, репетитори (без працевлаштування найманих осіб), закінчується 3 % – якщо мова йде про доходи від роздрібною торгівлі продуктами, за винятком алкогольних напоїв. До речі, у Польщі для щойно зареєстрованих підприємців та для тих, хто працевлаштовує осіб з інвалідністю, передбачена ще й сітка пільг в оподаткуванні за спрощеною системою [49, с. 9].

Польська спрощена система оподаткування доходів фізичних осіб передбачає дві форми спрощеного оподаткування: єдиний податок від облікових прибутків та карту податків – фіксований податок. У Польщі платник податків залишається на спрощеній системі оподаткування до того часу, поки не ліквідує господарську діяльність або не перейде на іншу форму оподаткування. Розміри фіксованого податку – податкової карти у Польщі, як і в Україні, визначаються відповідно до таблиць місячних ставок податків на доходи, які окреслюють граничні ставки й встановлюються щорічно. Проте у Польщі на визначені види діяльності цей податок має особливість: залежно від кількості найманих працівників ставка податку може змінюватися. Так, на 40 % від ставки податку – без працевлаштування працівників, на 20 % від ставки податку – при працевлаштуванні двох працівників, на 10 % – при працевлаштуванні чотирьох чи п'яти людей [49, с. 9].

Отже, спрощена система оподаткування в Польщі допомагає не лише виробничій діяльності підприємців, а й сприяє подоланню безробіття.

У Великобританії спрощена система оподаткування можлива для підприємств із сумою доходів до 20 млн дол. та кількістю найманих працівників не більше 100 осіб. Для такої категорії підприємств ставка податку становить 21 % від загальної суми прибутку. Оподатковуваний прибуток має бути менший 100 млн фунтів стерлінгів. У цій країні немає єдиного визначення малого підприємства. Малі та середні підприємства, як

правило, підпорядковуються тим самим правилам розрахунку та декларування доходів, як і інші платники податків, хоча є незначні винятки, серед яких варто виділити спрощені вимоги до звітності. Згідно із законодавством Великобританії, якщо річний дохід підприємства становить не менше 15 тис. фунтів стерлінгів, то воно зобов'язане лише заповнити просту податкову декларацію без подання докладних про свою діяльність або активах/зобов'язаннях. Крім того, якщо сумарні зобов'язання підприємства за рік становлять менше 500 фунтів стерлінгів, то воно не платить за рахунками за наступний рік і звільнене від авансових платежів. Це підприємство платить те, що вимагається з нього на дату закриття балансу, – це сприяє збільшенню обігових коштів [49, с. 10].

У Казахстані для індивідуальних підприємців існують такі режими оподаткування: загальновстановлений порядок та спеціальні податкові режими, останні, в свою чергу, поділяються на: патент, спрощена декларація і спеціальний податковий режим для селянських і фермерських господарств. При цьому, спеціальний податковий режим не мають права застосовувати:

1) індивідуальні підприємці, що здійснюють такі види діяльності: виробництво підакцизних товарів; зберігання та оптова реалізація підакцизних товарів; реалізація окремих видів нафтопродуктів - бензину, дизельного палива і мазуту; організація і проведення лотерей (крім державних (національних); надрокористування; збір і прийом склопосуду; збір (заготівля), зберігання, переробка та реалізація брухту і відходів кольорових та чорних металів; консультаційні послуги; діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиту; фінансова, страхова діяльність і посередницька діяльність страхового брокера і страхового агента; діяльність у сфері права, юстиції та правосуддя.

2) платники податків, які мають інші відокремлені структурні підрозділи та (або) об'єкти оподаткування в різних населених пунктах;

3) платники податків, які надають послуги на підставі агентських договорів (угод) [50].

При спеціальному податковому режимі на основі патенту індивідуальний підприємець не повинен використовувати працю працівників, що здійснюють діяльність у формі приватного підприємництва і граничний дохід за податковий період не повинен перевищувати 300-кратного МЗП (6857700 тенге) [50, ст. 429]. Термін здачі податкової звітності: календарний рік [50, ст. 430].

При спеціальній спрощеній декларації гранична середньооблікова чисельність працівників за податковий період 25 осіб, включаючи самого індивідуального підприємця і граничний дохід за податковий період становить 1400-кратний МЗП (32002600 тенге) [50, пп.1 ст. 433]. Термін здачі звітності за перше півріччя до 15 серпня поточного року, а за друге півріччя термін звітності – до 15 лютого наступного року [50].

Порівнюючи досліджуваний зарубіжний досвід справляння єдиного податку з вітчизняним, варто зазначити, що в Україні справляння єдиного податку регулюється главою 1 розділу XIV ПК України «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» [6]. Згідно із положеннями цієї глави, дана процедура значно спрощена, а груп платників єдиного податку виділено 4. Проте вже на сьогодні у законодавчих колах існують пропозиції щодо ліквідації 3 групи.

Згідно з п. 26 ст. 346 ПК РФ, система оподаткування у вигляді єдиного податку на отриманий дохід для окремих видів діяльності може застосовуватися щодо наступних видів підприємницької діяльності:

- роздрібною торгівлі, здійснюваної через магазини і павільйони з площею торгового залу не більше 150 квадратних метрів по кожному об'єкту організації торгівлі. Для цілей цього розділу роздрібна торгівля, здійснювана через магазини і павільйони з площею торгового залу більше 150 квадратних метрів по кожному об'єкту організації торгівлі, визнається видом підприємницької діяльності, щодо якої єдиний податок не застосовується;

- роздрібною торгівлі, здійснюваної через кіоски, намети, лотки і інші об'єкти стаціонарної торгової мережі, що не має торгових залів, а також об'єкти нестаціонарної торгової мережі [51].

Так, у Російській Федерації юридичні особи, які використовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності звільняються від сплати податку на прибуток організацій (за виключення податку на прибуток на доходи у вигляді дивідендів і у вигляді боргових зобов'язань), податку на майно організацій і єдиного соціального податку. Організації, які застосовують спрощену систему оподаткування, не визнаються платниками податків податку на додану вартість, за винятком податку на додану вартість, що підлягає сплаті при ввезенні товарів на митну територію Російської Федерації, а також податку на додану вартість, що сплачується при виконанні будівельно-монтажних робіт для власного споживання [52, с. 14].

Організації, які застосовують спрощену систему оподаткування, здійснюють сплату страхових внесків на обов'язкове пенсійне страхування відповідно до законодавства Російської Федерації. Інші податки сплачуються організаціями, що застосовують спрощену систему оподаткування відповідно до законодавства про податки і збори.

Подібна конструкція є і в українському законодавстві. При цьому український законодавець не проводить чіткого розмежування між юридичними та фізичними особами, як це зроблено в Російській Федерації.

Російський законодавець оперує поняттям «індивідуальні підприємці» замість поняття «фізичні особи - підприємці», яке закріплене в Україні. Слід зауважити, що як юридичні особи, так і індивідуальні підприємці, що використовують спрощену систему оподаткування, повинні виконувати покладені на них обов'язки податкових агентів. При цьому передбачається, що застосування вказаною категорією осіб спрощеної системи оподаткування автоматично означає звільнення цих осіб від сплати таких податків:

- 1) податку на доходи фізичних осіб стосовно доходів, які були одержані ними від підприємницької діяльності (за певними винятками);

- 2) податку на майно фізичних осіб (у випадках, коли мова йде про майно, що використовується для підприємницької діяльності);
- 3) єдиного соціального податку (стосовно доходів, отриманих цими особами від підприємницької діяльності, а також виплат та інших винагород, нарахованих ними на користь фізичних осіб).
- 4) податку на додану вартість, за винятком податку на додану вартість, що підлягає сплаті при ввезенні товарів на митну територію Російської Федерації [53; 54, с. 760].

У Російській Федерації є єдиний сільськогосподарський податок. Правове регулювання процедур його сплати здійснюється главою 26.1 частини другої ПК Російської Федерації. При цьому право добровільно перейти на сплату єдиного сільськогосподарського податку отримують організації та індивідуальні підприємці, які є сільськогосподарськими товаровиробниками. Отже, російський законодавець оперує дещо іншою термінологією при характеристиці суб'єктів, що беруть участь у податкових правовідносинах, що, однак, за своєю суттю не особливо відрізняється від нашого розуміння.

Згідно з російським законодавством організації, які є платниками єдиного сільськогосподарського податку, звільняються від обов'язку по сплаті податку на прибуток організацій (за винятком податку, що сплачується з доходів, які оподатковуються за податковим ставкам, передбачених п. 3 та 4 ст. 284 ПК РФ), податку на майно організацій, єдиного соціального податку. Крім того, платники єдиного сільськогосподарського податку не сплачують податок на додану вартість (за винятком податку на додану вартість, що підлягає сплаті при ввезенні товарів на митну територію Російської Федерації, а також податку на додану вартість, що сплачується відповідно до п. 1 ст. 174 ПК РФ).

В Японії на рівні місцевих податків справляється корпоративний муніципальний податок, до складу якого входять префектурний і міський або міський (як у випадку з Токіо) і районний [55, с. 8-9].

Як в Україні, так і в Польщі фізичні особи мають вибір не лише між загальною і спрощеною системами оподаткування, обліку та звітності, а й між окремими спрощеними. Фізична особа-підприємець може перейти на ту систему, яка дає йому змогу вести підприємницьку діяльність із найбільшою ефективністю.

У більшості країн ЄС ПДВ відіграє сьогодні роль єдиного податку на споживання; хоча в деяких державах поки що збереглося його використання паралельно з податком на продаж (наприклад, Німеччині) [56, с. 75].

В Європейському Союзі (ЄС) відсутні аналоги вітчизняної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, при цьому преференції для малого та середнього підприємництва існують, але вони функціонують у межах загальної системи оподаткування (табл. 1.1).

У свою чергу, аналоги вітчизняної спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності характерні для країн Співдружності Незалежних Держав (СНД). При цьому, для порівняння, ставка корпоративного податку (загальна система оподаткування, представлена податком на прибуток підприємств) в Україні знаходиться практично на тому ж рівні, що і в країнах СНД, та ставка індивідуального прибуткового податку (загальна система оподаткування, представлена податком на доходи фізичних осіб) в Україні дещо вища порівняно з більшістю досліджуваних країн СНД. Індивідуальний прибутковий податок – один з найвідоміших і широко поширених податків. Це прямий та особистий податок, який входить до групи податків на доходи і є джерелом доходів місцевих бюджетів. Він охоплює значну частину населення тієї чи іншої країни. Економічний зміст цього податку проявляється в його регулюванні, як рівня суспільного виробництва, так і рівня споживання і рівня доходів населення. Платниками індивідуального прибуткового податку є фізичні особи.

Таблиця 1.1

Ставки корпоративного та альтернативного мінімального податку в Європейському Союзі у 2015 році [57, с. 30-31]

Країна-член ЄС	Ставка корпоративного податку	Альтернативний податок
Австрія	25%	1 750 євро (ТОВ); 3 500 євро (АТ)
Бельгія	33,99%	-
Болгарія	10%	-
Велика Британія	20%	-
Греція	26%	-
Данія	23,5%	-
Естонія	20%	-
Ірландія	12,5%/25%	-
Іспанія	28%	-
Італія	31,4%	-
Кіпр	12,5%	-
Латвія	15%	-
Литва	15%	-
Люксембург	29,22%	3 000 євро (500 євро)
Мальта	35%	-
Нідерланди	20%/25%	-
Німеччина	29,65%	-
Польща	19%	-
Португалія	21%	-
Румунія	16%	3%
Словаччина	22%	480 євро - 2 880 євро
Словенія	17%	-
Угорщина	10%/19%	н/д
Фінляндія	20%	-

Науковий інтерес становить вивчення досвіду Республіки Білорусь щодо функціонування альтернативних систем оподаткування. Так, основні елементи податку при спрощеній системі оподаткування представлено в таблиці 1.2 [57, с. 32].

Таблиця 1.2.

Особливості функціонування податку при спрощеній системі
оподаткування в Республіці Білорусь [57, с. 32]

Елементи податку	Характеристика
Платники податку	організації та індивідуальні підприємці
Об'єкт оподаткування	здійснення підприємницької діяльності
База оподаткування	визначається, виходячи з валової виручки (суми виручки, отриманої за звітний період організаціями та індивідуальними підприємцями від реалізації товарів (робіт, послуг), майнових прав та позареалізаційних доходів)
Ставки податку	8% — для організацій та підприємців, що не сплачують ПДВ
	6% — для організацій та підприємців, що сплачують ПДВ
	3% — для організацій та підприємців щодо виручки від реалізації товарів і послуг за межі Республіки Білорусь
	15% — для організацій та підприємців, що використовують в якості бази оподаткування валовий дохід
	5% — для організацій та підприємців (із місцем знаходження (проживання) в сільських населених пунктах), що не сплачують ПДВ
	3% — для організацій та підприємців (із місцем знаходження (проживання) в сільських населених пунктах), що сплачують ПДВ
Податковий період / звітний період	календарний рік / календарний місяць; календарний квартал
Порядок сплати; податкова звітність	не пізніше 22-го числа місяця, що слідує за звітним періодом, який закінчився; податкова декларація

У Болгарії малі підприємства, що сплачують єдиний річний патентний податок, звільнені від сплати ПДВ [58, с. 266]. Основними актами в зазначеній галузі є: Податково-страховий процесуальний кодекс, закон про національне агентство з доходів; закон про податок на додану вартість; закон про акцизи і податкові склади; закон про корпоративний податок (податок на прибуток); закон про оподаткування доходів фізичних осіб; закон про місцеві податки і збори. Після приєднання Болгарії до ЄС (2007 р.) реформуванню податкової системи держави приділяється особлива увага. Податкова система розглядається не лише як основний фіскальний інструмент, але і як важлива складова стимулювання інвестиційної активності в державі.

Болгарія в 2008 р. ввела єдиний прибутковий податок для всіх громадян, що дорівнює 10% і є одним з найнижчих в світі. Крім країн Східної

Європи, низькі податки зберігаються в Гонконгу, Саудівській Аравії і Кувейті, а також в таких податкових гаванях, як Багамські острови. В Болгарії єдиним річним (патентним) податком оподатковуються фірми, які мають обіг за останні 12 місяців менш 75000 лв. та які займаються видами діяльності, визначеними законом (близько 50 видів): готелі; ресторани; магазини; оптові склади; виробництво продуктів харчування; будівництво; комп'ютерні ігри; Інтернет послуги; транспортні послуги [58, с. 266]. Отже, для Болгарії також властиве існування і справляння єдиного податку.

Досвід справляння єдиного податку за кордоном свідчить про наявність його на теренах Східної Європи та відсутність цього виду податків в більшості країн Європейського Союзу, за винятком тих, які раніше належали до соціалістичного табору. Крім того, дане питання практично не досліджено нині науковцями, що ускладнює його аналіз.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ СПРАВЛЯННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ В УКРАЇНІ

2.1. Справляння єдиного податку фізичними особами

Фізичні особи, як платники єдиного податку згідно із законодавством України, належать до першої, другої і частково третьої та четвертої груп платників єдиного податку.

Загалом спрощена система оподаткування, як зазначає О. Безклуба, має для фізичної особи-підприємця цілу низку безперечних переваг, зокрема: значно легша реєстрація фізичної особи-підприємця в якості платника податку; набагато простіше ведення обліку та звітності; достатньо велика економія на витратах, які потрібні під час здійснення нарахувань, сплаті податків та відправленні відповідної звітності до фіскальних органів; значне зменшення податкового тиску на фізичну особу-підприємця; зменшення кількості звітних документів, які платник має надати фіскальним органам; можливість у випадках, зазначених у чинному законодавстві, не використовувати під час здійснення розрахунків реєстратори розрахункових операцій; не потребує від фізичної особи-підприємця глибоких знань стосовно усієї податкової системи, дозволяючи обмежитись тільки її окремою частиною, яка стосується сплати єдиного податку певної групи [59].

Незважаючи на усі позитивні риси, єдиний податок також містить деякі суттєві недоліки. Вважаємо, що законодавець має якнайшвидше ліквідувати ці недоліки, і це допоможе удосконалити існуючу наразі в Україні податкову систему. До зазначених недоліків мають бути віднесені: низька фіскальна ефективність; обмеження щодо кількості працівників, яких може залучити до своєї діяльності платник податку (для I та II груп); не врахування витрат платника, а лише доходу (для III групи); залежність ставки від органів

місцевого самоврядування (для I та II груп) тощо [59].

Наразі механізм справляння єдиного податку встановлено у Главі 1 Розділу XIV ПК України. Законодавець дав назву цій главі «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності», що не зовсім кореспондує з назвою «єдиний податок». Крім того, законодавець пропонує використовувати термін «спрощена система», який фактично застосовується до всіх трьох складових елементів податкового обов'язку – обов'язку з податкового обліку, обов'язку зі сплати податку та обов'язку з податкової звітності. При цьому маємо наголосити, що у складі податкового обліку доцільно виокремлювати облік платників податків та облік об'єктів оподаткування [60].

Порядок та суми справляння єдиного податку 1-3 групами платників єдиного податку у 2018 році визначено у таблиці 2.1.

Говорячи про правовий механізм податку, низка вчених ототожнює платника із суб'єктом оподаткування [23; 61]. В цілому такий підхід не викликає суттєвих заперечень, але, на наш погляд, варто дещо уточнити той аспект, в якому доцільно говорити про суб'єкт оподаткування, та визначити різницю між поняттями «платник податку», «суб'єкт оподаткування», «суб'єкт податку», «особа» тощо. На думку М. А. Пожидаєвої суб'єкт оподаткування доцільніше розглядати не як особу, а саме як учасника податкового правовідношення [23, с. 28]. В даному підході вбачається намагання вченої розрізнити статичний та динамічний підходи до платника податку як одного з елементів правового механізму податку. Справа в тому, що певна особа, навіть якщо в законодавстві визначені її риси, стає учасником податкових правовідносин тільки у разі виникнення певних юридичних фактів. Останні можуть мати суб'єктивний або об'єктивний характер. Так, для виникнення податкового обов'язку достатньою підставою зазвичай є наявність у платника об'єкта оподаткування. Разом із тим, як ми вже зазначали раніше, виникнення податкового обов'язку за цим податковим режимом характеризується складним характером та потребою виконання

активних дій з боку платників – постановки їх на облік як платників єдиного податку.

Таблиця 2.1.

Порядок та суми справляння єдиного податку 1-3 групами платників єдиного податку у 2018 році [62]

Показник	Характеристика груп єдиного податку		
	1	2	3
	Тільки ФОП	Тільки ФОП	ФОП і юрособи
Ставка податку	Не більше 10% прожиткового мінімуму (ПМ) виходячи з ПМ на 01 січня (у 2018 р. – 176,20 грн)	Не більше 20% мінімальної заробітної плати (МЗП) виходячи з МЗП на 01 січня (у 2018 р. – 744,60 грн)	3% доходу – для платників ПДВ; 5% доходу – для неплатників ПДВ
Періодичність сплати єдиного податку	Раз на місяць, авансом, не пізніше 20-го числа (включно) поточного місяця. Платити треба навіть коли немає доходу від діяльності.		Раз у квартал протягом 50 календарних днів після кінця кварталу.

Дещо інший підхід до співвідношення вказаних категорій пропонує М.О.Перепелиця. На її думку особа – це загальне поняття, яке має відношення до визначення суб'єктів у будь-якій галузі права [37, с. 43]. По-перше, термін «особа» в податково-правовому регулюванні набуває специфічного характеру, що обумовлено застосуванням переважно імперативного методу регулювання. В цих умовах первинними стають обов'язки платників податків, а вже потім закріплюються їх права. Ця концепція втілена в ПК України. По-друге, поняття особа в податкових правовідносинах застосовується саме до платників податків і зборів. Протилежна сторона податкових правовідносин представлена уповноваженими державною контролюючими органами, які в ПК України іменуються «контролюючі органи», а тому застосовувати до них термін «особа» недоречно і неправильно.

Говорячи про співвідношення понять суб'єкт податку та платник

податку, ми схильні приєднатися до позиції М.О. Перепелиці. Вчена вважає, що «суб'єкт податку» і «платник податку» – це тотожні поняття та їх зміст збігається. Суб'єкт або платник податку – це родові поняття, яке при дії принципу юридичного і фактичного обов'язку сплати податку включає у себе видове – юридичного платника і фактичного платника [37, с. 25]. Маємо звернути увагу при цьому на слушну пропозицію М.А. Пожидаєвої, яка пропонує виділити термін «суб'єкт оподаткування», який є родовим поняттям для юридичного та фактичного платників податку [62, с. 206].

Принциповим підходом законодавця при впровадженні нової конструкції єдиного податку, як зазначає С.А. Даніелян, стала диференціація платників єдиного податку на групи [60, с. 26]. При цьому кожна з визначених у ПК груп платників єдиного податку має специфічні риси, які можна визначити як специфічні різновиди вимог до кожної групи платників єдиного податку. Таких специфічних вимог можна виділити три окремі різновиди:

1) щодо виду діяльності. В цьому випадку специфічним критерієм для віднесення платника єдиного податку до певної групи слід вважати професійну діяльність платника єдиного податку. Цей критерій використовується саме стосовно фізичних осіб – підприємців, які складають першу та другу групу платників єдиного податку;

2) стосовно величини доходу, який було отримано платником єдиного податку. Цей дохід, відповідно до чинного законодавства, має вимірюватися виключно в національній валюті України, тобто в гривнях;

3) відповідна кількість працівників, яких наймає платник єдиного податку [22, с. 7].

Саме комбінація зазначених трьох критеріїв надає законодавцеві змогу визначити можливість для фізичної особи-підприємця, або (у певних випадках) юридичної особи стати платником єдиного податку та бути віднесеним до певної групи платників цього податку.

До складу першої групи, згідно із пп. 291.4.1 п. 291.4 ст. 291 ПК

України включаються 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 30000 гривень.

До складу другої групи, згідно із пп. 291.4.2 п. 291.4 ст. 291 ПК України належать 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:

- не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень.

До третьої групи, згідно із пп. 291.4.3 п. 291.4 ст. 291 ПК України належать фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень [6].

Отже, для першої та другої груп платників єдиного податку використовується додатковий критерій – вид діяльності, та в усіх групах використовуються критерії використання найманих працівників та їх кількості. Зокрема, платник єдиного податку першої групи має можливість провадити лише два види діяльності: 1) роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках; 2) надання побутових послуг населенню.

При цьому законодавець надає фізичній особі-підприємцеві, який є платником єдиного податку першої групи, можливість як одночасного здійснення цих видів діяльності, так і тільки одного з них.

Фізична особа-підприємець, яка є платником єдиного податку другої групи, може здійснювати такі види діяльності: 1) господарська діяльність з

надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, отже розширено коло суб'єктів – споживачів цих послуг; 2) виробництво та/або продаж товарів, отже розширено місце здійснення діяльності; 3) діяльність у сфері ресторанного господарства.

Для фізичних осіб-підприємців, які належать до другої групи платників єдиного податку, також встановлені певні обмеження діяльності. Зокрема, вони не можуть:

- надавати посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005);
- здійснювати діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння [6].

Якщо здійснення діяльності у формі торгівлі на ринках зрозуміле та не викликає особливих питань, то надання «побутових послуг населенню» потребує додаткових уточнень. Для цього слід здійснити аналіз переліку побутових послуг населенню, які надаються першою та другою групами платників єдиного податку. Цей перелік визначено законодавцем у п. 291.7 ст. 291 ПК України та він є доволі великим, проте суцільним. В ньому не виокремлено конкретні категорії побутових послуг, і це, на наш погляд, є помилкою, яку має бути виправлено.

Так, відповідно до ПК України під побутовими послугами населенню, які надаються першою та другою групами платників єдиного податку, розуміються такі види послуг: виготовлення взуття за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту взуття; виготовлення швейних виробів за індивідуальним замовленням; виготовлення виробів із шкіри за індивідуальним замовленням; виготовлення виробів з хутра за індивідуальним замовленням; виготовлення спіднього одягу за індивідуальним замовленням; виготовлення текстильних виробів та текстильної галантереї за індивідуальним замовленням; виготовлення

головних уборів за індивідуальним замовленням; додаткові послуги до виготовлення виробів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту одягу та побутових текстильних виробів; виготовлення та в'язання трикотажних виробів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту трикотажних виробів; виготовлення килимів та килимових виробів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту та реставрації килимів та килимових виробів; виготовлення шкіряних галантерейних та дорожніх виробів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту шкіряних галантерейних та дорожніх виробів; виготовлення меблів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту, реставрації та поновлення меблів; виготовлення теслярських та столярних виробів за індивідуальним замовленням; технічне обслуговування та ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту радіотелевізійної та іншої аудіо- і відеоапаратури; послуги з ремонту електропобутової техніки та інших побутових приладів, годинників, велосипедів; послуги з технічного обслуговування і ремонту музичних інструментів; виготовлення металовиробів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту інших предметів особистого користування, домашнього вжитку та металовиробів; виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням; послуги з ремонту ювелірних виробів; прокат речей особистого користування та побутових товарів; послуги з виконання фоторобіт; послуги з оброблення плівок; послуги з прання, оброблення білизни та інших текстильних виробів; послуги з чищення та фарбування текстильних, трикотажних і хутрових виробів; вичинка хутрових шкур за індивідуальним замовленням; послуги перукарень; ритуальні послуги; послуги, пов'язані з сільським та лісовим господарством; послуги домашньої прислуги; послуги, пов'язані з очищенням та прибиранням приміщень за індивідуальним замовленням [6]. Сам факт наявності такого вичерпного переліку має важливе практичне значення, адже формулювання «побутові послуги» надто загальне.

Вбачається доцільним виокремити дві класифікації побутових послуг населенню. Перша з них передбачає поділ вказаних послуг за характером діяльності виконавця. Такий підхід дозволяє виокремити три групи побутових послуг населенню: виготовлення продукції; ремонт речей; обслуговування (як речей, так і людей) [60, с. 27].

Проте тут варто зауважити, що така класифікація має переважно доктринальне значення та не може використовуватись на практиці, оскільки неможливо ефективно контролювати справляння єдиного податку, зазначаючи в документі «ремонт речей» або «обслуговування». Це відкриває шлях до певного роду зловживань. Водночас така класифікація може використовуватись в науці для теоретичних досліджень, пов'язаних з розумінням сутності єдиного податку як такого. Так, її існування вже породило низку цікавих дискусій.

Деякі дослідники стверджують, що складно погодитись із раціональністю включення до категорії «послуги населенню» безпосередньо виробництва, хоча і індивідуального. У Законі України «Про захист прав споживачів» під послугою розуміється «діяльність виконавця з надання (передачі) споживачеві певного визначеного договором матеріального чи нематеріального блага, що здійснюється за індивідуальним замовленням споживача для задоволення його особистих потреб» [63]. З цієї точки зору у ПК України законодавець не досить коректно застосував термін «побутові послуги населенню», включивши до його складу виробництво – наприклад, виготовлення взуття або головних уборів за індивідуальним замовленням.

Як зазначає С.А. Даніелян, серед різновидів діяльності платника єдиного податку лише обслуговування підпадає під визначення «побутові послуги населенню». В даному випадку, на думку вченого, слід у Главі 1 Розділу XIV ПК України термін «надання побутових послуг населенню» у відповідному відмінку замінити більш розширеним словосполученням «надання побутових послуг населенню, здійснення ремонту побутових речей та обслуговування» [60, с. 27].

Вважаємо з такою позицією не можна погодитись. Адже, по-перше, ремонт речей належить саме до категорії послуг. Це не вироблення товарів, це послуга по приведенню їх до стану повної функціональності. По-друге, не можна погодитись з тим, що виготовлення товарів на індивідуальне замовлення – це в економічному та правовому сенсі не «послуга», а «вироблення товарів». В даному випадку йде мова про специфічну послугу: надання споживачу можливості отримати річ саме такого дизайну та властивостей, які хоче він, а не виробник.

Варто зауважити, що принциповою вимогою законодавця для віднесення діяльності з виготовлення тієї або іншої продукції до категорії «надання побутових послуг населенню» є індивідуальний характер діяльності платника єдиного податку. Так, у разі встановлення якої-небудь виробничої лінії та виробництва, наприклад, взуття малими партіями така фізична особа формально втрачає право знаходитись у складі першої групи платників єдиного податку. Вважаємо, що це має логічне пояснення: виробляючи товари навіть малими партіями, виробник сам (нехай і спираючись на вивчення попиту) визначає всі їх характеристики та пропонує споживачам готовий товар. Здійснюючи індивідуальне замовлення, він пропонує споживачеві послугу з виготовлення саме того, що бажає, проте неспроможний самостійно відтворити споживач.

Згідно із іншою класифікацією, побутові послуги розподіляються залежно від характеру того матеріального об'єкта, який є кінцевою метою зазначених послуг, відповідної роботи або побутового обслуговування. Відповідно до цього підходу виокремлюються такі групи побутових послуг населенню, спрямовані на створення, ремонт або обслуговування: одягу; взуття; меблів; елементів інтер'єру; транспортних засобів; електронних приладів; інструментів; інших елементів [60, с. 27-28].

Отже, коли мова йде про фізичних осіб-підприємців, як суб'єктів справляння єдиного податку в контексті правового регулювання статусу таких платників податку, а також в контексті певних особливостей набуття

фізичними особами-підприємцями статусу платників єдиного податку та існуючих в чинному законодавстві вимог до таких платників, слід наголосити на певній кількості принципів моментів.

Перш за все, впроваджена ПК України модель єдиного податку значно відрізняється від тієї моделі, яка існувала до цього. Різниця полягає як в кількості груп платників податків, до яких можуть належати фізичні особи-підприємці, так і в певних вимогах відносно знаходження фізичних осіб-підприємців в тій або іншій групі, а також в конкретному порядку зміни фізичними особами-підприємцями у разі потреби групи єдиного податку.

По-друге, до платників єдиного податку – фізичних осіб-підприємців першої-третьої груп законодавцем висувається низка вимог. Вони стосуються як видів діяльності, які може здійснювати фізична особа-підприємець, так і кількості найманих працівників і обсягів річного доходу.

По-третє, закріплений у ПК України перелік тих вимог, які стосуються видів діяльності фізичних осіб-підприємців, що є платниками єдиного податку першої та другої груп, має бути, на нашу думку, не суцільним, а структурованим. Це дозволить якісніше та ефективніше використовувати спрощену систему обліку та звітності. Задля цього вважаємо за доцільне привести норми, викладені у п. 291.7 ст. 291 ПК України [6] у відповідність з іншими нормативно-правовими актами України, зокрема, із нормами Цивільного кодексу України та Закону України «Про захист прав споживачів». На нашу думку, єдиний термінологічний апарат сприятиме кращому виконанню фізичними особами-підприємцями чинного законодавства України.

Відповідно до чинного законодавства України об'єкт єдиного податку диференціюється за видом платника. Для фізичної особи-підприємця – об'єктом є дохід, отриманий протягом податкового періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формі. При цьому до суми доходу платника єдиного податку включається вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг). Водночас, до доходу не

включаються отримані фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності [6].

Згідно з п. 295.2 ст. 295 ПК України нарахування авансових внесків для платників єдиного податку першої і другої груп здійснюється контролюючими органами на підставі заяви такого платника єдиного податку щодо обрання групи єдиного податку та розміру обраної ставки єдиного податку, заяви щодо періоду щорічної відпустки та/або заяви щодо терміну тимчасової втрати працездатності.

Відповідно до п. 295.4 ст. 295 ПК України оплата єдиного податку платниками першої-третьої груп здійснюється за податковою адресою. Суми єдиного податку, сплачені відповідно п. 295.1 та п. 295.5 ст. 295 ПК України, підлягають зарахуванню в рахунок майбутніх платежів відповідно до заяви платника єдиного податку. Єдиний податок, нарахований за перевищення розміру доходу, сплачується протягом 10 календарних днів після кінцевого терміну подання податкової декларації за податковий (минулий) квартал. Ст. 110 ПК України зазначає, що платники податків, податкові агенти та/або їх офіційні особи несуть відповідальність в разі вчинення порушень, встановлених законами, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6].

Незважаючи на першопричину несплати податкових зобов'язань, зокрема, в разі порушення банком строків виконання завдань на перерахування, ПК України не знімає з фізичної особи - платника єдиного податку обов'язків сплатити усю потрібну суму податкового зобов'язання або наявного у цієї особи податкового боргу. Відповідно, органи Державної фіскальної служби повинні належним чином стягнути це податкове зобов'язання з платника.

На практиці виникає низка проблем, пов'язаних з розмежуванням груп єдиного податку. Так, відповідно до пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПК України не можуть бути платниками єдиного податку першої - третьої груп фізичні особи - підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів [6].

Основні положення, що регулюють правовідносини за договором найму (оренди), встановлено у главі 58 «Найм (оренда)» Цивільного кодексу. Відповідно до Класифікації видів економічної діяльності ДК 009:2010, затвердженої наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 р. № 457, діяльність, що пов'язана із наданням в оренду власного чи орендованого нерухомого майна належить до групи 68.20 КВЕД ДК 009:2010 [64].

Таким чином, фізична особа - підприємець, яка здійснює діяльність, пов'язану із наданням в оренду орендованого нерухомого майна (група 68.20 КВЕД ДК 009:2010), у разі здавання в суборенду нежитлового приміщення до 300 квадратних метрів, має право перебувати на другій групі платників єдиного податку за умови дотримання вимог пп. 291.4.2 п. 291.4 ст. 291 ПК України. Такі фізичні особи - підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи.

Сьогодні обіцяні Урядом України переваги нової податкової системи є невизначеними, тоді як негативні правові наслідки незакінченого реформування податкової системи є цілком реальні. Верховною Радою України було декларовано спрощення адміністрування, яке перетворилася на ускладнений документообіг та зниження податкового зобов'язання, яке суперечить запланованим збільшенням надходжень до бюджету. Зокрема, для суб'єктів господарювання, які є платниками єдиного податку, поряд з

паперовою впроваджено електронну книгу обліку доходів та витрат, форму якої затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 19.06.2015 № 579 «Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення». Книга обліку доходів та витрат потребує щоденного ведення. Фізична особа-підприємець, яка є платником єдиного податку повинна дбати про наявність всіх первинних документів так само, як і фізичні особи-підприємці, які є платниками на загальній системі оподаткування. Також вона повинна підтверджувати всі свої доходи та зберігати первинні документи, на підставі яких заповнювалася Книга обліку доходів і витрат і складалася декларація з єдиного податку. Також слід зберігати інші первинні документи, які використовуються суб'єктом господарювання для складання звітності з інших податків і зборів [65].

Цікавим з наукової точки зору є дослідження питань правового регулювання оподаткування фрілансерів, та вирішення питання, які саме кроки потрібно зробити для виходу фрілансерів з тіньового ринку економіки, яку суму податку повинен платити фрілансер та яким чином справляти податки. Відповідно до пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14 ПК України «самозайнята особа - платник податку, який є фізичною особою - підприємцем або провадить незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є працівником в межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності...» [6]. Фрілансери зобов'язані декларувати свої доходи як самозайняті особи, оскільки вони отримують додатковий дохід не за основним місцем роботи або ж платити податки відповідно до ставки обраної системи оподаткування, як фізичні особи-підприємці чи суб'єкти господарювання - особи, яка є платником єдиного податку або платником на загальній системі оподаткування. Окремо потрібно зауважити, що оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність відбувається згідно зі ст. 178 ПК України. Зокрема, п. 178.1 ст. 178 ПК України передбачено, що особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік у

контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік згідно із ст. 65 ПК України. Доходи громадян, відповідно до положень п. 178.2 ст. 178 ПК України, отримані протягом календарного року від провадження незалежної професійної діяльності, оподатковуються за ставкою, визначеною п. 167.1 ст. 167 ПК України. Оподатковуваним доходом вважається сукупний чистий дохід, тобто різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності. Важливо звернути увагу на те, що у разі неотримання довідки про взяття на облік особою, яка провадить незалежну професійну діяльність, відповідно до п. 178.1 ст. 178 ПК України, об'єктом оподаткування є доходи, отримані від такої діяльності без урахування витрат [6].

Найчастіше фрілансерами є ІТ-суб'єкти. Науковий інтерес дослідження становлять взаємовідносини між фрілансерами - ІТ-суб'єктами, на спрощеній системі оподаткування та іншими суб'єктами господарювання на спрощеній або загальній системі оподаткування. Для ІТ-суб'єктів, які мають надходження у безготівковому вигляді грошових коштів у великих розмірах при відносно невеликих витратах пріоритетною буде схема, коли один суб'єкт на загальній системі оподаткування, а інший суб'єкт, який є платником єдиного податку третьої групи. У випадку, якщо суб'єктами правовідносин є тільки фізичні особи-підприємці, які надають послуги та фізичні особи/населення або інші платники єдиного податку, цікавою є схема, коли суб'єкт котрий надає послуги є платником єдиного податку другої групи, а суб'єкт, який їх приймає є платником на загальній системі. Об'єктом таких правовідносин є надані послуги [65].

Отже, грошові кошти за виконану роботу та/або надані послуги, котрі були отримані фрілансером на його власний банківський рахунок, який відкрито не фізичною особою-підприємцем, а громадянином, потрібно вивести у готівку. Найпоширенішими варіантами, зокрема, є отримання

грошей на валютний картковий рахунок фізичної особи-громадянина в українському банку, переведення грошей на рахунок закордонного банку та поступове їх зняття в банку на території України або виведення грошових коштів на валютний рахунок суб'єкта господарювання в банку України чи використання карт Payoneer - Elance Prepaid MasterCard, PayPal і Skrill для отримання та зняття грошових коштів. Трохи складніше, але це можливо зробити, шляхом створення юридичної особи за кордоном, переведення грошових коштів на рахунок цієї юридичної особи і переведення грошей з її рахунку на рахунок юридичної особи, зареєстрованої в Україні або «переведення» грошових коштів на рахунок юридичної особи, зареєстрованої в офшорній зоні.

Досить серйозною проблемою справляння єдиного податку з фізичних осіб-підприємців на сьогодні є систематичне заниження ними доходів, аби не вийти за межі вимог, встановлених для платників єдиного податку або зменшити суму податкового зобов'язання. Навіть на відкритих інтернет-форумах або в соцмережах можна знайти пораду не вести книгу обліку, а потім заявити, що вона втрачена, адже штраф за її втрату складає 500 грн. Ефективного вирішення цієї проблеми на сьогодні немає, оскільки введення більш жорсткого контролю ускладнить (а подекуди навіть унеможливить) ведення малого підприємництва. Для успішного ведення господарської діяльності суб'єкти малого підприємництва повинні максимально спрощувати процедуру отримання споживачем послуги. Розуміючи це, законодавець, наприклад, дозволив укладання договорів підряду в усній формі або у максимально спрощеній формі. Практика показує, що більшість споживачів навіть не знає, що, отримуючи «талончик на замовлення», укладає договір. Такий порядок є для споживача простим та зрозумілим. Що ж стосується, наприклад, виготовлення плетеного одягу за індивідуальним замовленням, то нерідко споживачі взагалі не бажають нічого підписувати, вони домовились, описали своє замовлення і вважають, що цього достатньо. Також виникає багато питань щодо інтернет-торгівлі, яка сьогодні є дуже

поширеною. Якщо суб'єкт підприємницької діяльності має цифровий підпис, то споживач мати його не зобов'язаний. Отже, запровадження жорсткої звітності з наданням усіх підтверджуючих документів дуже негативно вплине на ведення господарської діяльності. Обираючи між значним недоотриманням бюджетних коштів та руйнуванням малого підприємництва, законодавець обирає недоотримання бюджетних коштів, проте проблема потребує системного вирішення.

Вважаємо за потрібне викласти пп. 291.4.2 п. 291.4 ст. 291 ПК України таким чином, щоб до другої групи платників податків належали фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, а також виробництво та/або продаж (у тому числі дистанційну) товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року вони мали б відповідати сукупності наступних критеріїв:

- вони не мають використовувати працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;

- вони не мають здійснювати:

- а) мережеву торгівлю, тобто торгівлю більш ніж з трьох місць на ринках чи в двох торговельних об'єктах, площа хоча б одного з яких перевищує 200 кв.м.;

- б) діяльність у сфері ресторанного господарства більш ніж на двох об'єктах, площа хоча б одного з яких перевищує 200 кв.м., чи більш ніж з трьох пересувних місць торгівлі;

- обсяг доходу цих фізичних осіб-підприємців не повинен перевищувати 1500000 гривень.

Вважаємо також таким, що не відповідає реаліям сучасності, заборону фізичним особам-підприємцям знаходитися у переліку платників податків першої групи і при цьому здійснювати Інтернет-торгівлю. Наразі дуже багато осіб здійснює торгівлю через Інтернет-сайти, отримуючи дохід менше ніж

300 000 грн. протягом календарного року, проте ці особи вимушені реєструватися, як платники єдиного податку другої або третьої груп. Вважаємо, що це питання має бути належним чином врегульоване у ПК України. Це сприятиме розвитку в Україні малого підприємництва і водночас надасть українським товаровиробникам можливість пропонувати свої вироби за кордон.

Задля вирішення цього питання пропонуємо внести певні зміни у ПК України. Зокрема, потрібно змінити пп. 291.4.1 п. 291.4 ст. 291 ПК України таким чином, щоб включити до першої групи платників єдиного податку фізичних осіб-підприємців, які не використовують працю найманих осіб, проте здійснюють роздрібний продаж товарів через Інтернет-сайти та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, у тому числі через Інтернет-сайти, і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень.

Також вважаємо доцільним внести зміни до п. 291.7 ст. 291 ПК України із тим, щоб для цілей цієї глави ПК України під господарською діяльністю з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництвом та/або продажем товарів, діяльністю у сфері ресторанного господарства, мали б розумітися такі види господарської діяльності:

- 1) господарська діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню;
- 2) виробництво та/або продаж товарів, у тому числі дистанційна продаж товарів;
- 3) діяльність у сфері ресторанного господарства.

При цьому детальний перелік усіх видів господарської діяльності, на наш погляд, має міститися у окремому нормативно-правовому акті, яким має стати відповідна постанова Кабінету Міністрів України.

Віднесення детального переліку у окрему Постанову, на нашу думку, дозволить більш ефективно та швидко реагувати на зміни в економічній

ситуації країни, дозволяючи підтримувати більш важливі сфери господарської діяльності.

2.2. Юридичні особи як платники єдиного податку III групи

Третя група – це категорія платників єдиного податку, яка має право здійснювати діяльність з надання посередницьких послуг щодо придбання, реалізації, оренди та оцінювання нерухомої власності, а крім того, діяльність з виготовлення, реалізації ювелірних та виробів з цінних металів, цінних каменів, цінних каменів органічного походження і напівкоштовних каменів. Разом із тим, вони не можуть бути платниками ПДВ. Водночас, слід зазначити, що такими платниками можуть бути як фізичні особи, так і юридичні, за винятком тих кому це прямо заборонено законом. Разом з тим, юридичні особи можуть бути платниками єдиного податку двох груп – третьої та четвертої. Юридичні особи-платники єдиного податку четвертої групи, незважаючи на те, що вони не є платниками податку на прибуток підприємств, у разі виплати дивідендів власникам корпоративних прав (засновникам цього платника єдиного податку) повинні нарахувати та сплатити авансовий внесок з податку на прибуток у порядку, передбаченому п. 153.3 ст. 153 ПК України.

Новоутворена юридична особа може обрати ставку єдиного податку, що передбачає сплату податку на додану вартість (3-тя група – три відсотки), лише після здійснення реєстрації платником податку на додану вартість на добровільних засадах. У такому випадку юридична особа здатна стати платником єдиного податку третьої групи зі ставкою 5% з дня загальнодержавної реєстрації і не пізніше, ніж за 15 діб до початку наступного кварталу подати заяву про перехід на сплату єдиного податку за ставкою 3% (для третьої групи) і подати заяву на реєстрацію платником податку на додану вартість [53].

Варто зазначити, що відповідно до цивільного законодавства філії, відділення, представництва та інші відокремлені підрозділи юридичних осіб є частиною останніх [64]. Саме тому ці структурні підрозділи не можуть перейти на сплату єдиного податку окремо від головного підприємства – юридичної особи незалежно від того, чи ведуть такі підрозділи відособлені баланси, чи ні. Це підтверджується і пп. 291.5.6 п. 291.5 ст. 291 чинного ПК України, відповідно до якого не можуть бути платниками єдиного податку представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку [6].

До 2012 року у разі, коли суб'єкт малого підприємництва разом з філіями переходили на спрощену систему оподаткування, то при поданні заяви до контролюючого органу про видачу свідоцтва про право сплати єдиного податку наводилася також інформація про ці філії. У даному випадку законодавством не передбачалося консолідованої сплати єдиного податку юридичною особою, яка мала відокремлені підрозділи. Трохи інша ситуація складалася з дочірніми підприємствами, які є самостійними юридичними особами. Якщо таке дочірнє підприємство відповідало критеріям суб'єкта малого підприємництва та платника єдиного податку, то воно мало право перейти на спрощену систему оподаткування окремо від материнського підприємства. Юридична особа – платник єдиного податку третьої групи, якій анульовано реєстрацію платника ПДВ з середини останнього місяця кварталу або в минулому кварталі, має право залишитись на спрощеній системі оподаткування і використовувати ставку єдиного податку в розмірі 3 % в кварталі, в якому анульовано реєстрацію платника ПДВ, і в наступному кварталі, в якому відповідно до ПК України встановлені строки, – має право подати заяву про перехід на сплату єдиного податку зі ставкою 5 % або заяву про припинення реєстрації платника спрощеної системи оподаткування.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку третьої групи є календарний квартал. Єдиний податок сплачується до місцевого

бюджету за місцем податкової адреси платника єдиного податку – юридичної особи (п. 295.4 ст. 295 ПК України). Податковою адресою юридичної особи є місцезнаходження такої юридичної особи, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань. Платники єдиного податку третьої групи платників сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після закінчення граничного строку подання податкової декларації за податковий квартал [26].

Реєстрація платником єдиного податку є безстроковою і може бути анульована за допомогою вилучення з реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу в разі припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою - підприємцем відповідно до закону – в день отримання відповідним контролюючим органом від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення; (пп. 299.10.2 п. 299.10 ст. 299 ПК України).

Відповідно до порядку ліквідації юридичної особи, введеного ст. 111 Цивільного кодексу України з 16 січня 2003 року № 435-IV [66] (далі – ЦК України), ліквідаційна робоча група (ліквідатор) по завершенню часу для пред'явлення умов позикодавцями формує проміжний ліквідаційний баланс, що містить дані про склад власності юридичної особи, ліквідаційний список пред'явлених позикодавцями умов і результати їхнього розгляду [67].

Податковою звітністю для платників єдиного податку третьої групи виступає податкова декларація платника єдиного податку (юридичної особи), затверджена наказом Мінфіну з 19.06.2015 р. № 578 (далі – наказ № 578) [68]. Звітним податковим періодом є календарний квартал (п. 294.1 ст. 294 ПК України). Останній день подання декларації за I квартал поточного року – 10 травня, а останній строк сплати єдиного податку – 19 травня. У декларації платники єдиного податку відображають загальний оподатковуваний дохід за звітний період та суму єдиного податку.

Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) використовують відомості спрощеного бухгалтерського обліку відповідно до прибутків і витрат з урахуванням положень п. 44.2, 44.3 ст. 44 ПК України згідно з методологією, затвердженою Міністерством фінансів України (пп. 296.1.3 п. 296.1 ст. 296 ПК України).

Отже, юридичними особами бухгалтерський облік здійснюється відповідно до державних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та/або інших нормативно-правових актів Міністерства фінансів України щодо питань бухгалтерського обліку. Наявність у юридичних осіб книги доходів не вимагається та не передбачена ПК України.

Визначення доходу здійснюється для цілей оподаткування єдиним податком та для надання права суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування.

Крім того, при визначенні обсягу доходу, що дає право суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування в наступному податковому (звітному) періоді, не включається дохід, отриманий таким суб'єктом господарювання як компенсація (відшкодування) за рішенням суду за будь-які попередні (звітні) періоди [6].

Отже нормами ПК передбачені певні особливості використання спрощеної системи для деяких видів діяльності, окремих суб'єктів господарювання тощо, встановлюються обмеження на форму проведення розрахунків між платниками єдиного податку та їх контрагентами. Так, у п. 291.6 ст. 291 ПК України зазначено, що «платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій)». Тлумачення терміна «розрахунки в грошовій формі» ні в ст. 291 ПК України, ні в розділі XIV «Спеціальні податкові режими» ПК України не згадується (хоча в диспозиції п. 291.6 ст. 291 ПК України

уточнюються види таких розрахунків - готівкові та/або безготівкові). Легітимне визначення цього поняття відсутнє і в ст. 14 ПК України. Щодо узагальнюючих податкових консультацій, то їх надає Міністерство фінансів України. Вони підлягатимуть оприлюдненню на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України протягом 5-ти календарних днів з дня їх надання. [6].

Аналізуючи положення ПК України, можна дійти висновку, що в податковому законодавстві під «розрахунками» розуміється отримання однією стороною від іншої певної грошової суми (за договором поставки) або будь-якого майна в обмін на відвантажені товарно-матеріальні цінності (за договором міни), плати за користування майном (за договором оренди), ренти тощо. Спільною особливістю в такому разі є наявність сплаченої (переданої) компенсації однією стороною на користь іншої сторони за здійснення певних дій. При цьому терміни «розрахунки в грошовій формі» і «грошові розрахунки» по суті є тотожними. Для уникнення неоднозначного тлумачення, вважаємо, що у ПК України слід використовувати єдиний термін: розрахунки в грошовій формі.

На практиці виникають проблеми із оподаткуванням операцій, пов'язаних з отриманням-поверненням фінансової допомоги; курсових різниць; а також здійсненням операцій за договорами комісії, доручення, агентськими та іншими подібними договорами. Згідно з роз'ясненнями, які надаються фахівцями податкових органів, зустрічається думка, що це є фінансова операція, і відповідно, здійснивши цю операцію, платник єдиного податку має перейти на загальну систему оподаткування (зокрема такі консультації є в Єдиній базі податкових знань) [69]. Там зазначено, що згідно з пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПК України не можуть застосовувати спрощену систему оподаткування суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у сфері фінансового посередництва.

Отже науковий інтерес становить з'ясування, чи є поворотна фінансова допомога фінансовим посередництвом. Стаття 1046.1 Цивільного кодексу

України [3] зазначає, що за договором позики одна сторона (позикодавець) передає у власність другій стороні (позичальникові) грошові кошти або інші речі, визначені родовими ознаками, а позичальник зобов'язується повернути позикодавцеві таку ж суму грошових коштів (суму позики) або таку ж кількість речей того ж роду та такої ж якості. Визначення поняття «фінансове посередництво» міститься, зокрема, в Господарському кодексі: «Фінансовим посередництвом є діяльність, пов'язана з отриманням та перерозподілом фінансових коштів, крім випадків, передбачених законодавством. Фінансове посередництво здійснюється установами банків та іншими фінансово-кредитними організаціями» [70]. Отже, операції, які здійснюються платниками єдиного податку і у межах договорів про надання поворотної фінансової допомоги, аж ніяк не можна ідентифікувати з фінансовим посередництвом.

Ще одним проблемним питанням при справлянні єдиного податку є оподаткування курсових різниць. У консультаціях, що надаються контролюючими органами, у деяких випадках пропонується курсові різниці включати до доходів платника єдиного податку [69]. Відповідно до п. 292.5 ст. 292 ПК України дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим НБУ на дату отримання такого доходу (причому законодавцем не конкретизовано, чим у такому випадку слід керуватися ст. 39-1 ПК України чи нормами П(С)БО 21 «Вплив змін курсових різниць» [4] при визначенні курсу, за яким перераховується валюта в гривню, – на сьогодні їх норми відрізняються. Так, з квітня 2014 року в Україні застосовується плаваючий курс НБУ – до 12 години діє курс, встановлений напередодні, після 12 години – встановлюється курс на поточний день). Податкові органи вважають, що оскільки до складу доходу платника єдиного податку не належать суми кредитів (пп. 292.11.3 п. 292.11 ст. 292 ПК України), то і грошові кошти, отримані у вигляді позитивної курсової різниці, яка виникла при продажу валюти на міжбанківському валютному ринку (різниця між курсом іноземної

валюти до гривні у день отримання кредиту та курсом, за яким продана така валюта), не належать до складу доходу [69].

Отже, курсова різниця, яка виникає при перерахунку за операціями, вираженими в іноземній валюті, не є доходом фізичної особи - підприємця — платника єдиного податку, при цьому у юридичних осіб – платників єдиного податку доходи виникають. Тим часом ПК України окремих норм щодо оподаткування єдиним податком курсових різниць для юридичних і фізичних осіб не містить. Це стосується не лише митних операцій, але й усіх видів подібної діяльності.

Вважаємо за потрібне включити до ПК України норму, яка передбачає, що прибуток, отриманий внаслідок курсової різниці має оподатковуватися в якості доходу платника єдиного податку. Відповідна норма буде відповідати принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, а також принципу нейтральності оподаткування.

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

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

свій розрахунковий рахунок кошти, які належать замовнику від третьої сторони в межах посередницьких договорів [71, с. 148].

Згідно з п. 292.4 ст. 292 ПК України, у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедитування або за агентськими договорами базою оподаткування єдиним податком є сума отриманої винагороди посередника. Слід зазначити, що раніше договір комісії не був зазначений у цій статті ПК України. Його було внесено згідно із Законом № 71-VIII від 28.12.2014 р. [6]. Отже, при використанні договору комісії вся сума, яка отримана на розрахунковий рахунок виконавця (посередника), раніше була доходом, тобто оподатковувалася єдиним податком. А при використанні договору доручення, транспортного експедитування, агентського договору кошти, які надійшли на розрахунковий рахунок виконавця (посередника) для виконання договору або для перерахування замовнику послуги, не вносилися в дохід виконавця (посередника), тобто не мали оподатковуватися єдиним податком.

Вважаємо, що внесення у 2014 році до згаданої статті договору комісії – це позитивна новела нашого законодавства.

Водночас податкові органи у своїх консультаціях вносять договір комісії до переліку посередницьких договорів, для яких базою оподаткування єдиним податком є тільки винагорода посередника [72]. Отже, наявна колізія між визначенням зазначених вище договорів в ПК України та роз'ясненням податкових органів.

При здійсненні посередницьких договорів сторони часто використовують схему взаєморозрахунків, при якій винагорода за надані послуги не перераховується посереднику окремо, а вноситься в кошти, які перераховуються посереднику від замовника або від третьої сторони. Але такі взаєморозрахунки підпадають під визначення бартерних операцій. Згідно з п. 291.6 ст. 291 ПК України платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) винятково в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій). Отже це є

порушенням умов застосування спрощеної системи оподаткування посередником (можливості бути платником єдиного податку).

За наявності такого порушення застосовується підвищена ставка 15 % (фізичні особи) або подвійна ставка (юридичні особи): до суми перевищення ліміту обсягів доходу; до доходу, отриманого із застосуванням іншого способу розрахунків, аніж грошового; до доходу всіх видів діяльності, що не надають права на застосування спрощеної системи оподаткування [73].

Ставки єдиного податку для юридичних осіб встановлюються у подвійному розмірі ставок:

- 1) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у пп. 291.4.3 п. 291.4 ст. 291 ПК України;
- 2) до доходу, отриманого при застосуванні іншого, ніж грошовий, способу розрахунків;
- 3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування (п. 293.5 ст. 293 ПК України).

Процедура скасування реєстрації платника єдиного податку встановлена ст. 295 ПК України. В загальному вигляді можна виокремити два шляхи скасування реєстрації платника єдиного податку: добровільний та примусовий. В першому випадку, коли платник єдиного податку має намір відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування, він не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) подає до контролюючого органу заяву про це. При цьому платники єдиного податку можуть самостійно відмовитися від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених ПК України, з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів [6]. Тобто законодавець закладає певний проміжок часу для обробки

заяв платників єдиного податку, які мають намір перейти зі спеціального податкового режиму на загальний.

В другому випадку на платника єдиного податку покладається обов'язок відмовитись від даного спеціального податкового режиму. Законодавець встановив низку підстав, при настанні яких провадиться примусове скасування свідоцтва платника єдиного податку. Так, платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів у разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку першої - третьої груп та нездійснення такими платниками переходу на застосування іншої ставки - з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення. Аналогічні заходи вживаються і до платників інших груп, що порушили правила користування спеціальним податковим режимом. Фактично це спеціальний різновид відповідальності, санкція якого полягає у неможливості користуватися спеціальним податковим режимом.

Окрім перевищення встановленого ліміту по розміру об'єкту єдиного податку до його платників застосовується санкція у вигляді обов'язкової відмови від застосування єдиного податку і при настанні інших підстав. До кола цих підстав належить, по-перше, застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж зазначені у п. 291.6 ст. 291 ПК України. При цьому такий платник має відмовитись від застосування єдиного податку з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків [6].

По-друге, підставою для обов'язкового позбавлення права на застосування спрощеної системи сплати, обліку та звітності, є здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати цей спеціальний податковий режим, або невідповідність вимогам організаційно-правових форм господарювання. При цьому платник позбавляється можливості сплачувати єдиний податок з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності

або відбулася зміна організаційно-правової форми. Схожою, але не тотожною вказаній підставі є здійснення видів діяльності, не зазначених у реєстрі платників єдиного податку, що тягне за собою аналогічні санкції. Нарешті, по-третє, платник позбавляється можливості сплачувати єдиний податок у разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку [6].

Негативним моментом у правовому регулюванні справляння єдиного податку є те, що механізм справляння єдиного податку з суб'єктів малого та аграрного підприємництва дає можливість оптимізувати податкове навантаження окремих структур господарювання через використання спрощеного режиму прямого оподаткування крупними фірмами (шляхом створення кількох афілійованих структур). Але вирішити цю проблему, запропонувавши окремі зміни до законодавства, навряд чи вдасться: це проблема скоріше правозастосовча, яка полягає в недостатній законослухняності осіб, що ведуть підприємницьку діяльність. Єдиний спосіб вирішити цю проблему на законодавчому рівні – це зробити єдиний податок не вигідним для суб'єкта господарювання, але це суперечить самій сутності цього податку. Вбачається, що вирішити цю проблему можна лише економічним, а не юридичним шляхом.

Система оподаткування малих підприємств із 2015 року зазнала суттєвих змін, зокрема:

- оптимізація груп платників єдиного податку до чотирьох із збільшенням максимального розміру доходу, що дає можливість перебувати на спрощеній системі оподаткування;
- платників фіксованого сільськогосподарського податку замінено окремою, четвертою групою єдиного податку;
- ставки єдиного податку для третьої групи знижено, для першої та другої груп ліквідовано нижній поріг ставок;
- обов'язок використовувати реєстратори розрахункових операцій поширено на більшість платників єдиного податку;

– обмеження за кількістю найманих працівників для третьої та четвертої групи платників єдиного податку знято. Для другої групи платників єдиного податку встановлено граничну чисельність найманих працівників, першій групі платників єдиного податку заборонено мати найманих працівників [74, с. 64-65].

Вказані зміни у ПК України справили неоднозначний вплив на розвиток підприємництва в Україні. З позитивних рис можна назвати те, що система справляння єдиного податку зробилася більш прозорою та виваженою. Однак, разом із тим кількість та швидкість одночасних змін сповільнили розвиток малого та середнього підприємництва, оскільки підприємці висловлювали багато побоювань відносно стабільності сучасного українського законодавства. Крім того, зростання податкового навантаження, викликане змінами у ПК України, зумовили нестабільність у підприємницькій сфері.

Разом з тим, як говориться у Пояснювальній записці до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо зменшення ставки податку на додану вартість, реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та підвищення прозорості розрахункових операцій з урахуванням європейської практики» від 01.03.2018 р. № 8089, протягом строку дії спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та внаслідок відсутності будь-яких змін до вимог щодо обсягів доходу та звільнення фізичних осіб - підприємців, які є платниками єдиного податку, від обліку отриманих товарів та витрат, спрощена система оподаткування почала масово використовуватися реальними великими платниками податків з метою ухилення від сплати податків, податкової оптимізації, а також з метою легалізації продажу товарів, отриманих без будь-яких первинних документів, товарів, ввезених на митну територію України контрабандним шляхом та без сплати будь-яких податків і зборів [75].

Отже головною проблемою під час застосування норм податкового

законодавства при справлянні єдиного податку є відсутність ефективного податкового контролю за діями великих платників податків, які, користуючись прогалинами у чинному законодавстві, уникають подвійного оподаткування та сплати податків. Крім того, механізм справляння єдиного податку не передбачає засобів ефективної протидії такому уникненню. Ст. 13 ПК України, де мова йде про усунення подвійного оподаткування, є досить декларативною та не передбачає дієвих заходів впливу на можливість подвійного оподаткування.

Щодо способів уникнення від сплати податків за допомогою спрощеної системи оподаткування, то існує кілька варіантів:

- 1) використання спрощеної системи юридичними особами для переведення коштів у готівку;
- 2) оформлення відносин з фізичними особами-підприємцями цивільно-правовими договорами, а не укладання трудових договорів;
- 3) продаж товарів через «спрошенців» із заниженням задекларованого річного доходу;
- 4) формальне подрібнення сфер господарювання [54, с. 761].

Законодавчо оформлена необхідність нарахування і сплати вищевказаними суб'єктами малого та аграрного підприємництва справляння одночасно як єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва, або єдиного податку для агропідприємств, так і декількох інших податків, зборів та внесків (єдиного соціального внеску, військового збору, тощо), піддавалася критиці багатьма теоретиками та практиками-податківцями [52, с. 16]. Вони висловлювали думку, до якої ми приєднуємось, що зазначені сплати мають входити до суми єдиного податку, і про це має бути зазначено у ПК України, або іншому законодавчому акті, де будуть визначатися відповідні податки та збори, що містяться у єдиному податку.

Також потрібно уточнити поняття «мікропідприємництво» та «мале підприємництво» у Господарському кодексі України, привівши їх у відповідність до законодавства ЄС, оскільки саме ці визначення досить часто

фігурують у законодавчих актах країн – членів ЄС, а також у відповідних законодавчих документах об'єднаної Європи, до якої бажає приєднатися наша держава. Отже можна, дослідивши досвід цих країн, запозичити вказані визначення та адаптувати їх до українських реалій. Це можна зробити, зокрема, надавши зазначені визначення у ПК України та відповідним чином пов'язавши із цими формами підприємств певні податкові преференції. Така законодавча реформа, на наш погляд, значно покращить економічну ситуацію в Україні, адже саме таке законодавство дозволяє країнам ЄС прийняти відповідні нормативно-правові акти щодо зайнятості та самозайнятості населення, а також зробити малі підприємства й мікропідприємства базисом економіки сучасних держав.

Вагомою проблемою також є те, що платники не декларують певні отримані доходи з метою відповідати обмеженням, які передбачені законодавством для певних груп, що поширює тінізацію економіки [59]. Міжнародний валютний фонд, згідно з оприлюдненими в січні 2018 року даними, оцінив розмір тіньового сектора в структурі економіки України в 44,8 % [75]. Це дуже значна цифра, яка свідчить про великі недоліки у правовому регулюванні податкової системи України, та зокрема правовому регулюванні справляння єдиного податку, який наразі стає реальною можливістю для уникнення від сплати податків.

Крім того, окремі дослідження також свідчать про широке використання фізичних осіб - підприємців третьої групи платників єдиного податку з метою оптимізації оподаткування при виплаті заробітної плати [75].

Сучасною проблемою реалізації податкового законодавства України є заниження податкового зобов'язання. Тому, детального вивчення потребує схема із заниженням податкового зобов'язання сплати податків в Україні, у яких використовується спрощена система оподаткування. Зокрема, це продаж товарів через суб'єктів господарювання, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, із заниженням задекларованого річного

доходу; використання спрощеної системи юридичними особами для виведення грошових коштів з-під оподаткування; оформлення трудових відносин шляхом укладення цивільно-правових договорів про надання послуг з фізичними особами-підприємцями, які є платниками єдиного податку, замість оформлення трудових відносин з найманими працівниками відповідно до чинного законодавства України [65]. У разі, коли буде встановлено, що відносини з надання послуг згідно з цивільно-правовим договором фактично є трудовими, а сторони договору можуть бути прирівняні до працівника чи роботодавця відповідно до пп. 14.1.195 п. 14.1 ст. 14 та 14.1.222 п. 14.1 ст. 14 ПК України, та їх доходи були оподатковані згідно з п. 177.8 ст. 177 ПК України [6].

Найбільш поширеною та ефективною серед проблем реалізації податкового законодавства на сьогодні є приховування обсягів продажу товарів, тобто викривлення бази оподаткування. Заниження суми сплаченого податку за її допомогою оцінюються десятками мільярдів гривень [76], в той час, як заниження суми сплаченого податку за допомогою інших схем є менш ефективними. Ще одним важливим питанням сьогодення залишається питання боротьби з заниженням податкових зобов'язань та тіньовою економікою.

Інститутом соціально-економічної трансформації було проведено дослідження «Як зменшити можливості для ухилення від сплати податків при імпорті та продажі товарів, зокрема через зловживання спрощеною системою оподаткування?», опубліковане 11 березня 2017 року, одним з ключових критеріїв якого є зв'язок між торговельною площею та річним доходом підприємців. Метою даного дослідження було виявлення зловживання спрощеною системою оподаткування платниками [16]. Цим дослідженням, також, було порівняно заходи та успіхи інших країн, які борються із зловживаннями великих суб'єктів господарювання, стимулюють підприємців виходити з тіні та намагаються не створити додаткових проблем для малого підприємництва. Дослідження дає доволі чітке розуміння, які

кроки здатні суттєво зменшити зловживання при продажу товарів або послуг. Ці кроки мають бути направлені на запровадження комплексу заходів, які б заохочували суб'єктів господарювання добровільно використовувати реєстратори розрахункових операцій.

Зокрема, запровадження заходів, які дозволять уникнути безподаткове ввезення товарів фізичними особами – платниками єдиного податку товарів в Україну через поштові відправлення або перевезення, коли власні закупівлі перетворюються на комерційну торгівлю, запровадження заходів з «декешезації» держави, обладнання фіскальними пристроями платників єдиного податку з ПДВ, які продають товари і послуги за готівку, а також тих, хто торгує на великих площах (після лібералізації ринку РРО та запровадження цифрових РРО) дозволять зменшити можливості для ухилення від сплати податків [76]. На сьогодні ввезення на митну територію України товарів у міжнародних поштових та експрес-відправленнях, несупроводжуваному багажі регулюється нормами Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році», Митного кодексу України та ПК України [6; 76]. Разом з цими заходами важливо почати реальне реформування митниці, щоб зменшити потрапляння на територію держави «сірого» та «чорного» товару. Реформа митниці мусить бути радикальною [77]. Ще в липні 2017 року Міністерство фінансів України декларувало намір розширити дію інформаційної системи «єдиного вікна» на операції з переміщення товарів у всіх митних режимах, а також внесення ряду інших змін в роботу системи з 1 лютого 2018 року. Також планувалося розширити роботу системи на періодичні митні декларації та попередні декларації, які містять повний обсяг даних.

Для вирішення вищезазначених проблем слід терміново почати реформування ДФС, створити дієву Службу фінансових розслідувань [78]. Міністерство фінансів України визначилось, з чого почати реформу Державної фіскальної служби, затвердило та оприлюднило 10 пріоритетних

завдань на найближчі два місяці, які повинні зробити роботу Державної фіскальної служби України більш ефективною [79]. Зокрема, Міністерство фінансів України пропонує зробити максимальну кількість послуг онлайн, підвищити рівень роботи call-центру гарячої лінії ДФС України, автоматизувати камеральні перевірки, підвищити результативність ризикової моделі податкових перевірок, впровадити сегментацію і пріоритезацію податкових боржників для подальшого впровадження стратегії прямих контактів з боржниками, розробити стратегію і дорожню карту підвищення рівня добровільної сплати податків, дослідити задоволеність працівників ДФС умовами праці і культурою організації (Organizational Health Index), реалізувати заходи щодо нематеріальної мотивації працівників ДФС – розробка і впровадження ініціатив щодо негрошового заохочення працівників, переглянути функціональний та регіональний розподіл працівників [65].

Необхідні заходи з попередження зловживань у спрощеній системі оподаткування з метою приховування доходів через подрібнення [80, с. 114]. Зокрема щодо використання кількома суб'єктами спрощеної системи оподаткування одного торгового приміщення, спільного користування сайтами і торговими марками. Також необхідними є заходи, які дозволять уникнути безподаткового ввезення фізичними особами товарів в Україну через поштові відправлення або перевезення. Мова йде про тих фізичних осіб, які перетворили власні закупівлі у комерційну торгівлю. Необхідно провести аналітичне дослідження, яке дозволить вирахувати та обґрунтувати річну суму таких посилок і перевезень до певного розміру [54, с. 762].

Також цілком логічним кроком на шляху вдосконалення механізму справляння єдиного податку буде звільнення його платників від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та податку на доходи фізичних осіб стосовно доходів, виплачених у формі дивідендів.

З метою недопущення використання механізму справляння єдиного податку в операціях, завданням яких є мінімізація податкових виплат самих

платників аналізованої податкової форми та їх контрагентів, необхідним є посилення відповідальності за проведення операцій, завданням яких є оптимізація податкового навантаження як таких структур господарювання, так і інших суб'єктів підприємництва.

В більшості європейських держав, які за рівнем економіки та доходів населення не є найбільш розвинутими, можливість використання спрощеної системи оподаткування передбачена лише для окремих видів діяльності та за умови невеликого обсягу реальної виручки [81, с. 123].

Ми не підтримуємо пропозицію виключити з ПК України третю групу платників єдиного податку, однак пропонуємо більш детально контролювати її діяльність. Це, на нашу думку, зробить більш прозорим як ведення бухгалтерії платників єдиного податку третьої групи, так і порядок перевірок цих платників податків контролюючими органами.

Також, з метою недопущення використання механізму справляння єдиного податку в операціях, завданням яких є мінімізація податкових виплат самих платників аналізованої податкової форми та їх контрагентів, необхідним є посилення відповідальності за проведення операцій, завданням яких є оптимізація податкового навантаження як таких структур господарювання, так і інших суб'єктів підприємництва [52, с. 17].

Підсумовуючи слід зазначити, що ПК України в цілому досить на високому рівні регулює всі питання, пов'язані з єдиним податком, визначає порядок, умови, наслідки його використання для кожної із груп платників. Проте існують певні проблеми, зокрема, через використання підприємцями спрощених видів оподаткування для відмивання доходів, а також через відсутність у ПК України деяких визначень, прийнятих у країнах ЄС. Також існують проблеми при визначенні сутності окремих податкових важелів. Задля їхнього вирішення до ПК України варто внести декілька змін, які зроблять податкове законодавство більш досконалим.

2.3. Особливості оподаткування сільськогосподарських виробників – платників єдиного податку IV групи

Єдиний податок є важливою і необхідною ланкою податкових відносин, які виникають у суспільстві між державою, органами місцевого самоврядування та його платниками. Крім того, він виступає головним знаряддям реалізації державної регіональної податкової політики та формується у зв'язку з іншими інструментами державного регулювання економічних процесів, які одночасно є невід'ємними елементами економічної системи держави. Проте не слід забувати, що всі податки, у тому числі єдиний податок, можуть бути ще й дуже небезпечним інструментом у розпорядженні держави, органів місцевого самоврядування. Адже без наукової концепції податкової політики загалом та регіональної в тому числі, вони можуть гальмувати соціально-економічний розвиток держави, регіону.

Існуючий податковий механізм не адаптований як до економічних процесів, що відбуваються в економіці України взагалі, так і до підприємств агропромислового комплексу, зокрема. У зв'язку з цим, питання оподаткування в АПК все більше привертають до себе увагу науковців, які прагнуть знайти оптимальне рішення для стабілізації ситуації, що склалася і є характерною для вітчизняної податкової системи. Зміни до ПК України зачепили і аграріїв. Адже фіксований сільськогосподарський податок, платниками якого була, мабуть, більша їх частина, з 1 січня 2015 року перестав діяти. Натомість для сільськогосподарських товаровиробників створено окрему (четверту) групу єдиного податку.

Відповідно до ПК України, вітчизняні сільськогосподарські товаровиробники мають право самостійно обирати режим оподаткування при дотриманні низки обов'язкових правил та характеристик. При цьому, якщо сільськогосподарський товаровиробник відповідатиме вимогам спеціального податкового режиму, то він матиме право або його використовувати, або

залишитись на загальній системі оподаткування.

Основна перевага єдиного податку – значне зменшення тиску на виробників сільськогосподарської продукції; фіксована величина податку стимулює ефективне і раціональне господарювання, що сприяє нарощуванню обсягів виробництва і зростанню рівня прибутковості їх діяльності; скорочення витрат на ведення бухгалтерського і податкового обліку і складання податкової звітності [70, с. 90].

Сільськогосподарські товаровиробники належать до четвертої групи платників єдиного податку, у яких частка сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 %. Відповідно до ПК України об'єктом оподаткування сільськогосподарських підприємств, які входять до IV групи єдиного податку є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, пасовищ, сіножатей та багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, ставків, озер, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надані йому в користування, у т. ч. на умовах оренди [82].

Базою оподаткування податком для платників IV групи – сільськогосподарських товаровиробників – є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, пасовищ, сіножатей та багаторічних насаджень). При цьому враховують коефіцієнт індексації, який визначається на 1 січня базового податкового року (відповідно до порядку, встановленого ПК України) [6, пп. 292.1.2 п. 292.1 ст. 292].

Для перебування на єдиному податку IV групи потрібно, щоб виконувалися наступні вимоги: наявність земельних ділянок відповідного призначення; частка продукції сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік не повинна бути меншою 75 відсотків. Отже, оскільки передбачається наявність певної продукції за попередній звітний рік, новостворена юридична особа не може бути платником єдиного податку четвертої групи.

Базою оподаткування для єдиного податку IV групи є не просто земля, а саме її нормативна грошова оцінка, на яку впливає індексація. Згідно з листом Міністерства фінансів України від 19.01.2017 р. № 31-11150-09-10/1342 з урахуванням особливостей, визначених п. 5 підрозділу 8 Розділу XX «Перехідні положення» ПК України, застосовуються такі коефіцієнти індексації: за 2015 р. – 100 %; за 2016 р. – 112,4 % (значення індексу споживчих цін) [83].

Платники єдиного податку IV групи звільнені від сплати наступних податків: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку I–III груп (фізичної особи) та оподатковані згідно з ПК України; податок на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України; податок на майно (у частині земельного податку), крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються платниками IV групи для виробництва сільськогосподарської продукції; рентна плата за спеціальне використання води платниками IV групи.

Спецрежим з ПДВ для сільгосптоваровиробників України відмінено з 1 січня 2017 р. Закладена ще змінами, здійсненими у 2016 році, норма пп. 4.2 розділу XIX ПК України, за якою з 01.01.2017 р. дія статті 209 ПК України припиняється (через її виключення з ПК України), не змінюється [6].

Держава вирішила надати сільгосптоваровиробникам бюджетні дотації на період з 1 січня 2017 р. до 1 січня 2022 р., щоб хоч якось підтримати їх у зв'язку з відміною спеціального режиму з ПДВ. Кошти для цього були передбачені в Держбюджеті на 2017 рік [84]. У 2018 році, зокрема, з Держбюджету на це заплановано виділити 6,3 млрд. грн. [85]

Підтримка розвитку підприємств АПК передбачається у наступних напрямках: здешевлення кредитів (300 млн грн); підтримка заходів в агропромисловому комплексі (55 млн грн); підтримка закладання молодих

садів, виноградників та ягідників і нагляд за ними (75 млн грн); надання кредитів фермерським господарствам (25 млн грн); підтримка тваринництва (210 млн грн); фінансова підтримка сільгоспвиробників (1,5 млн грн). [85]

Для отримання державних дотацій сільськогосподарські товаровиробники мають бути внесені до Реєстру отримувачів бюджетної дотації відповідно до Закону «Про державну підтримку сільського господарства України» у порядку та строки, встановлені п. 2.50 Розділу XX ПК України [6].

У платників єдиного податку четвертої групи (як і в минулих роках для платників фіксованого сільськогосподарського податку (далі - ФСП), єдиним податком оподатковується площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває в їх власності або в користуванні, у тому числі на умовах оренди. При цьому права власності та користування угіддями мають бути оформлені та зареєстровані відповідно до законодавства. Крім того, з'явилася норма, згідно з якою підставою для нарахування єдиного податку платникам четвертої групи є дані Державного земельного кадастру та/або дані з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Отже, до розрахунку єдиного податку потрібно буде включати лише земельні ділянки, право користування якими зареєстроване відповідно до норм земельного законодавства.

Ще одним негативним аспектом для сільгоспідприємств є підвищення втричі ставок єдиного податку четвертої групи порівняно зі ставками колишнього ФСП:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ ставку підвищено до 0,45 % (раніше ставка дорівнювала 0,15 %), а для тих, що розташовані в гірських зонах та на поліських територіях, – до 0,27 % (раніше ставка була 0,09 %);

- для багаторічних насаджень ставка становить 0,27 % (раніше – 0,09 %), а для тих, які розташовані у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,09 % (раніше – 0,03 %);

- для земель водного фонду ставка тепер становить 1,35 % (раніше –

0,45 %). [86]

Облік розрахунків за єдиним податком в умовах ринкової економіки посідає важливе місце в системі облікової інформації і вимагає ефективної й раціональної організації методики згідно з бухгалтерським та податковим законодавством. Чітка побудова документального відображення та організації аналітичного обліку єдиного податку на підприємствах АПК формує прозору інформацію щодо нарахування та сплати зобов'язань до бюджету [86, с. 324].

Результати наших досліджень методики обліку розрахунків за єдиним податком свідчать, що на практиці відсутній первинний документ для відображення суми нарахованого єдиного податку. Ця інформація отримується безпосередньо із Податкової декларації по єдиному податку. Відсутній також і первинний документ по розподілу єдиного податку на об'єкти обліку витрат в рослинництві. З цією метою складають бухгалтерську довідку довільної форми.

Згідно з чинним законодавством, суми нарахованого єдиного податку 4 групи відносять до складу витрат платника єдиного податку і включають до собівартості витрат виробництва галузі рослинництва. Нарахована сума єдиного податку – один із видів загальновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства.

Додатково зазначимо, що, на відміну від платників єдиного податку першої – третьої груп, сільгосппідприємствам – платникам єдиного податку четвертої групи можна здійснювати розрахунки також у негрошовій формі. На нашу думку це позитивний момент, оскільки розмір єдиного податку для цієї групи розраховується, як зазначено вище, виходячи із площі земель, що знаходяться в користуванні сільгосппідприємства, а не з розміру виручки.

Запровадження єдиного податку 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників має ще такі позитивні аспекти: зріс рівень сплати цього податку; суттєво спростився механізм нарахування та сплати податків; спростився порядок ведення податкового обліку, підвищилися його

прозорість і достовірність; стабілізовано базу оподаткування; оптимізовано строки сплати податків; створено умови оподаткування, за яких відсутня мотивація до приховування результатів господарювання, тощо [86].

Разом з тим, слід вказати і на недоліки єдиного податку 4 групи, такі як: підвищено ставки єдиного податку в порівнянні з фіксованим сільськогосподарським податком у 3 рази; практично весь податковий тиск перекладено на землю; сплата цього податку не залежить від фінансового стану платника; єдиний податок не враховує суму одержаного прибутку; визначення ставок податку здійснюється на недосконалій базі грошової оцінки угідь через нерозвиненість ринку землі; цей податок ставить у нерівні умови платників податків, які мають у валовому виробництві різне співвідношення рослинницької та тваринницької продукції.

Із вищезазначеного можна зробити висновок, що реформування системи оподаткування АПК неминуче, оскільки це одна з вимог ключового кредитора України – Міжнародного валютного фонду. На нашу думку з метою удосконалення єдиного податку 4 групи при його обчисленні слід враховувати суму одержаного прибутку платника єдиного податку за звітний період і здійснювати коригування нарахованої суми єдиного податку.

В контексті недоліків сучасного механізму пільгового режиму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств необхідно відмітити, що донедавна в Україні основним джерелом фінансування заходів щодо поліпшення та охорони земельних ресурсів була плата за землю, тобто земельний податок та плата за оренду земель державної і комунальної власності. Згідно з вимогами статті 22 нині відміненого Закону України «Про плату за землю», кошти від неї, що надходили на спеціальні бюджетні рахунки місцевих бюджетів, повинні були використовуватись виключно для фінансування заходів по раціональному використанню та охороні земель, підвищенню родючості ґрунтів, веденню державного земельного кадастру, землеустрою, моніторингу земель, створенню земельного інноваційного фонду, відшкодуванню витрат власників землі і землекористувачів,

пов'язаних з господарюванням на землях гіршої якості, економічному стимулюванню власників землі і землекористувачів за поліпшення якості земель, підвищенню родючості ґрунтів, наданню пільгових кредитів, частковому погашенню позичок та компенсації втрат доходів власників землі та землекористувачів внаслідок тимчасової консервації земель, порушених не з їх вини, проведенню земельної реформи, а також для земельно-господарського устрою, розробки містобудівної документації і розвитку інфраструктури населених пунктів [86; 87].

Поряд з цим, спочатку відміна цільового порядку використання мобілізованих сум плати за землю, а потім звільнення платників фіксованого сільськогосподарського податку, а пізніше – єдиного податку четвертої групи від сплати земельного податку за землі сільськогосподарського призначення зумовили дефіцит коштів в бюджетах муніципалітетів аграрних регіонів, необхідних їм на фінансування робіт, пов'язаних з охороною і відновленням земельних ресурсів. Безперечно, це істотна вада оновленого механізму спеціального режиму оподаткування суб'єктів малого та аграрного підприємництва [52, с. 17].

Ще одним недоліком порядку нарахування і сплати сучасного єдиного податку є те, що ПК України за базу справляння для сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті передбачено нормативну грошову оцінку земельних угідь сільськогосподарського призначення. Внаслідок цього зберігається суттєва диспропорція розмірів податкового навантаження тепличних комбінатів, що отримують з незначної за розмірами земельної площі на кілька порядків вищі прибутки, ніж інші (типові) сільськогосподарські підприємства. Тому, чинний порядок оподаткування їх доходів забезпечує суб'єктам тепличного підприємництва пільгові, порівняно з іншими платниками єдиного податку четвертої групи, умови оподаткування, чого, на нашу думку, допускати не слід [52, с. 17].

Для забезпечення надійного фінансування заходів з охорони і поліпшення земельних ресурсів, на наше переконання, необхідно зобов'язати платників єдиного податку четвертої групи сплачувати земельний податок за землі сільськогосподарського призначення, забезпечивши при цьому цільове використання мобілізованих сум земельного податку на фінансування робіт, пов'язаних з охороною і відновленням земельних ресурсів. Варто зазначити, що альтернативним напрямом вирішення проблеми фінансування заходів з охорони і поліпшення агроугідь в Україні може бути розробка і запровадження механізму бюджетного перерозподілу частини мобілізованого єдиного податку з суб'єктів аграрного підприємництва на фінансування зазначених робіт.

Крім того, з метою вирівнювання податкового навантаження на тепличні комбінати та типові організовані аграрні формування доцільним є запровадження ставки ФСП для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки.

Підводячи підсумки, зазначимо, що існуючий механізм оподаткування агровиробників не адаптований як до економічних процесів, що відбуваються в економіці України взагалі, так і до підприємств агропромислового комплексу, зокрема. Реформи в цій галузі не є закінченими.

На нашу думку з метою удосконалення єдиного податку 4 групи при його обчисленні слід враховувати суму одержаного прибутку платника єдиного податку за звітний період і здійснювати коригування нарахованої суми єдиного податку. Крім цього, слід запровадити ставки ФСП для тепличних комбінатів у розмірі 2 % від їх виручки та здійснити низку інших реформ податкового законодавства у цій галузі.

2.4. Правові засади контролю та відповідальності під час справляння єдиного податку

Дуже важливим у питанні наповнення місцевих бюджетів вважається податковий контроль під час справляння єдиного податку. Як справедливо зазначає Т.В. Мединська, така ліберальна система оподаткування також допускає багато зловживань з боку платників єдиного податку, при цьому схеми мінімізації та ухиляння від сплати податків фізичними особами-підприємцями та юридичними особами все більш видозмінюються та підлаштовуються під нові вимоги законодавства [88, с. 222].

Отже, недивно, що під час справляння єдиного податку за його платниками здійснюється податковий контроль.

Відповідно до п. 61.1 ст. 61 ПК України, податковий контроль – це система заходів, що вживаються контролюючими органами та координуються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [6]. При цьому відповідно до п. 41.1 ст. 41 ПК України, контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову, державну митну політику, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового та митного законодавства, законодавства з питань сплати єдиного внеску та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючий орган (далі - центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику), його територіальні органи [6]. Наразі таким контролюючим органом є державні фіскальні органи України, зокрема,

Державна фіскальна служба України та її обласні (територіальні) відділення. Саме до її компетенції чинним законодавством віднесено здійснення в межах повноважень, передбачених законом, контролю за надходженням до бюджетів податків і зборів, митних та інших платежів, у тому числі, контролю за справлянням єдиного податку.

Податковий контроль як особливий організаційно-правовий механізм можна трактувати як у широкому, так і у вузькому значенні. У широкому значенні податковий контроль охоплює всі сфери діяльності уповноважених органів, включаючи здійснення податкового обліку, податкових перевірок та інше, а також усі сфери діяльності контрольованих суб'єктів, пов'язані зі сплатою податків і зборів (облік об'єктів оподаткування, дотримання строків і порядку сплати податків і зборів, порядок надання податкової звітності тощо). У вузькому значенні під податковим контролем розуміється тільки проведення податкових перевірок уповноваженими органами. Відтак, державний податковий контроль є складовим елементом державного регулювання економіки [89].

Податковий контроль характеризується передусім тим, що всі його результати повинні постійно реєструватися у відповідних офіційних правових актах-документах. Акти контролюючих органів мають відповідати певним вимогам, а саме: суворого дотримання законодавства; обґрунтованості; виявлені факти повинні бути доведеними, мати ознаки належності, повноти й вірогідності. Отримані під час контролю відповідні дані та факти, їх аналіз є мотивом для внесення змін до економічної політики, розробки нових прогнозів, планів, переорієнтації грошових потоків, зміни форм фінансових відносин [90, с. 135].

Об'єктом податкового контролю слід вважати діяльність платників податків (податкових агентів), інших суб'єктів у процесі реалізації ними податкового обов'язку [90, с. 133]. Отже, об'єктом податкового контролю під час справляння єдиного податку є діяльність платників єдиного податку та інших суб'єктів, які виконують податкові обов'язки стосовно справляння

єдиного податку.

Предмет податкового контролю – це правильність нарахування, повнота та своєчасність сплати податків і зборів, правильність складання та своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків), а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства. Контролюючим органом є Державна фіскальна служба України. Функціями податкового контролю є правова, інформаційно-пізнавальна, превентивна, мотивуюча, контрольна-аналітична, фіскальна, мобілізуюча, карна, оперативно-розшукова, науково-творча [91].

Зміст податкового контролю характеризується такими особливостями:

1) це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти:

а) здійснюється спеціальними суб'єктами, наділеними державою особливою компетенцією саме у сфері оподаткування;

б) здійснюється відносно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів;

2) він включає контроль за дисципліною в сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю;

3) податковий контроль характеризується чіткою цілеспрямованістю;

4) податковий контроль пов'язаний не тільки із грошовими, але й з матеріальними ресурсами. Беруть участь останні в даному процесі побічно, опосередковано:

а) як об'єкт визначення грошових обов'язків (наприклад, в основі обчислення й сплати майнових податків лежить предмет оподаткування – певний майновий комплекс або його частина);

б) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів здійснюється погашення податкових боргів;

5) податковий контроль відображає відносини влади й

підпорядкування, що базуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер;

б) податковий контроль реалізується через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів [92, с. 52].

Відповідно до ст. 62 ПК України, податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог ПК України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків [6]

Як зазначає А.П. Миколаєць, цей перелік вочевидь не є вичерпним і окремі контрольні процедури залишаються не розкритими в повному обсязі, що в подальшому буде створювати певні конфліктні ситуації при проведенні податкового контролю [89].

Те, що за платниками єдиного податку здійснюється саме податковий контроль, підтверджується відповідними положеннями ПК України. Відповідно до ст. 300 ПК України, платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до ПК України за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання податкових декларацій [6]. Отже, ПК України встановлює відповідальність усіх платників єдиного податку за такі дії, які вони мають здійснювати: правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку; своєчасність подання податкових декларацій.

Основним способом податкового контролю, у тому числі щодо справляння єдиного податку, є перевірка. Об'єктивна передумова реалізації даного методу податкового контролю пов'язана з повноваженнями органів, наділених правом на проведення контролюючих дій. У широкому сенсі

подібними правами наділені всі органи, що контролюють надходження податків і зборів у бюджети [92, с. 52]. Проте спеціально для цієї мети створені органи Державної фіскальної служби України.

Здійснення перевірок припускає послідовну реалізацію дій, пов'язаних зі здійсненням податкового контролю органами державної фіскальної служби України щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних зі сплатою податків і зборів. Проведення перевірок передбачає певну підготовку до безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої перевірки й підведення її підсумків. Безпосереднім об'єктом дослідження й контролю в ході податкової документальної перевірки є грошові документи, бухгалтерські книги, звіти, кошториси, декларації, товарно-касові книги, показники реєстраторів розрахункових операцій і комп'ютерних систем, які використовуються для розрахунків за наявні кошти зі споживачами. Об'єктом податкового контролю можуть бути й інші документи, незалежно від способу надання інформації, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів [92, с. 52]. Окрім цього, існують й інші види перевірок, зокрема, електронна перевірка.

Електронна перевірка – це перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 ПК України, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки зокрема для платників єдиного податку.

Відповідно до пп. 75.1.2 п. 75.1. ст. 75 ПК України документальною невіізною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника податків вважається перевірка, яка проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеного згідно ПК України, до органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Таким

чином, по-перше, електронна перевірка буде проводитися у позаплановому порядку за ініціативою самого платника податків, що повинно бути оформлено його заявою. Така заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки. По-друге, право на ініціювання електронної перевірки мають тільки платники податків з незначним ступенем ризику. Платники єдиного податку, на відміну від інших платників, отримали право звертатися із заявою про проведення електронної перевірки з 01.01.2014 р.

Основна перевага електронної перевірки полягає в тому, що у разі виявлення заниження податкових зобов'язань органом Державної фіскальної служби України в результаті їх проведення, платник податків повинен буде сплатити лише передбачений п. 50.1 ст. 50 ПК України «самоштраф» і пеню. Відповідно до п. 129.9 ст. 129 ПК України у разі внесення змін до податкової звітності внаслідок самостійного виявлення платником податку помилок відповідно до статті 50 ПК України пеня, передбачена цією статтею, не нараховується, якщо зміни до податкової звітності внесені протягом 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання [6].

Сутність такої електронної перевірки полягає в тому, що контролюючі органи перевіряють діяльність суб'єкта підприємницької діяльності, не заважаючи його роботі, не змушуючи його надавати документи та пояснення, а лише аналізуючи наявну електронну звітність. Для платника єдиного податку така перевірка є більш легкою, оскільки контролюючі органи жодним чином не втручаються в його діяльність.

Слід зауважити, що податковий контроль здійснюється не лише стосовно фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб, що є платниками єдиного податку. Звісно, суб'єкти податкового контролю стосовно відносин із справляння єдиного податку охоплюють коло осіб, наділених як повноваженнями, так і правами й обов'язками у зв'язку із проведенням податкового контролю. Система відносин, що регулюють здійснення

перевірок стосовно відносин із справляння єдиного податку, передбачає виділення декількох груп. Насамперед, мова йде про контролюючих суб'єктів, осіб, наділених повноваженнями на здійснення контролюючих дій. Вони, фактично, організують і здійснюють проведення перевірки [92, с. 53]. Дії, пов'язані із проведенням перевірок, орієнтовані на оцінку поведінки контрольованих суб'єктів. Контрольованими суб'єктами є, по-перше, фізичні особи-підприємці, по-друге, юридичні особи, й по-третє, органи місцевого самоврядування. Спільне в цих суб'єктів те, що вони пов'язані відносинами з приводу справляння єдиного податку.

Отже, податковий контроль здійснюється за: фізичними особами-підприємцями, які є платниками єдиного податку; юридичними особами, які є платниками єдиного податку. Контролюючі органи, відповідно до ст. 75 ПК України, мають право проводити відносно платників єдиного податку камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки.

Камеральні та документальні перевірки проводяться контролюючими органами в межах їх повноважень виключно у випадках та у порядку, встановлених ПК України, а фактичні перевірки – ПК України та іншими законами України, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи.

Камеральна перевірка щодо платника єдиного податку проводиться у приміщенні контролюючого органу. Її підставами слугують дані, які зазначені у податкових деклараціях (розрахунках) платника єдиного податку.

Предметом камеральної перевірки щодо платника єдиного податку є:

- своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків);
- виправлення помилок у податкових накладних;
- своєчасність сплати узгодженої суми податкового (грошового) зобов'язання.

Камеральна перевірка проводиться виключно на підставі даних, що зберігаються (опрацьовуються) у відповідних інформаційних базах.

Документальна перевірка щодо платника єдиного податку – це перевірка, предметом якої слугують:

- 1) достовірність, повнота нарахування та сплати єдиного податку;
- 2) дотримання валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;
- 3) у випадку наявності в платника єдиного податку працівників (найманих осіб) – контроль за дотриманням роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин із цими працівниками (найманими особами).

Документальна перевірка щодо платника єдиного податку проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Документальною виїзною перевіркою вважається перевірка, яка проводиться за місцезнаходженням платника єдиного податку чи місцем розташування об'єкта права власності, стосовно якого проводиться така перевірка.

Документальною невиїзною перевіркою платника єдиного податку вважається перевірка, яка проводиться в приміщенні контролюючого органу.

Документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою за заявою платника єдиного податку (далі - електронна перевірка) є перевірка, що проводиться на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 ПК України, до контролюючого органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява

подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки зокрема для платників єдиного податку. Форма заяви, порядок її подання, прийняття рішення про проведення електронної перевірки встановлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику [6].

Фактична перевірка щодо платника єдиного податку – це перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником єдиного податку діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника. Фактична перевірка здійснюється контролюючим органом щодо дотримання норм законодавства з питань регулювання обігу готівки, порядку здійснення платниками єдиного податку розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, свідоцтв, у тому числі про виробництво та обіг підакцизних товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) [6].

Отже, контролюючі органи, здійснюючи відповідну перевірку відносно платників єдиного податку, мають діяти відповідно до принципів законності та суворо дотримуватися вимог ПК України. Кожний з видів перевірок може стосуватися лише відповідних питань, зазначених у чинному законодавстві у сфері справляння єдиного податку, та не може бути проведений з порушенням чинного адміністративно-процесуального законодавства. Також, відповідно до ст. 15 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг», органи доходів і зборів здійснюють контроль за додержанням платниками єдиного податку порядку проведення розрахунків за товари (послуги) шляхом проведення фактичних та документальних перевірок.

За порушення вимог ПК України, платники єдиного податку несуть

відповідальність. Законодавство України передбачає різні види відповідальності платників єдиного податку: фінансову, адміністративну та навіть кримінальну. Найбільш розповсюдженими є фінансова та адміністративна відповідальність платників єдиного податку.

Відносно фізичної особи-підприємця, що є платником єдиного податку, ПК України у ст. 122 передбачає конкретну відповідальність за несвоєчасну сплату єдиного податку. Так, у випадку, коли фізична особа – підприємець, яка є платником єдиного податку не сплачує (не перераховує) авансові внески єдиного податку у порядку та строки, визначені ПК України, такий платник притягується до відповідальності у вигляді штрафу в розмірі 50 % ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку [6]. У 2018 році ця сума складає: - 88,10 грн (1 група); - 372,30 грн (2 група) [62].

Підприємці, які відносяться до 3 групи, сплачують єдиний податок протягом 10 днів після закінчення граничного строку подання квартальної податкової декларації. У разі затримки сплати до них застосовуються наступні штрафні санкції: якщо термін затримки менше 30 днів — у розмірі 10 % погашеної суми боргу, більше 30 днів — у розмірі 20 %.

Крім штрафу також може бути нарахована пеня. Тут нюанси уже залежать від того, хто визначив податкове зобов'язання – сам платник податку чи орган ДФС. Якщо сума податкового зобов'язання визначена платником податку, то пеня починає нараховуватися після закінчення 90 календарних днів, що настають після закінчення строку сплати податкового зобов'язання [6, пп. 129.1.3 п. 129.1 ст. 129]. Пеня нараховується за кожний календарний день прострочення, включаючи день погашення з розрахунку 100 % річних облікової ставки НБУ, діючої на кожний такий день.

Якщо сума податкового зобов'язання визначена самим органом ДФС, то на його суму податковий орган має нарахувати пеню за період, що починається з першого робочого дня після закінчення строку сплати та закінчуючи днем сплати. Пеня нараховується за кожний день прострочення, включаючи день погашення боргу, виходячи з 120 % облікової ставки НБУ,

що діє на кожний такий день [6, п. 129.4 ст. 129, пп. 129.1.1 п. 129.1 ст. 129, п. 129.3 ст. 129].

Платник єдиного податку, який самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє факт заниження податкового зобов'язання минулих податкових періодів, може обрати один з 2-х варіантів (п. 50.1 ст. 50 ПК України):

- надіслати уточнюючий розрахунок і сплатити суму недоплати та штраф у розмірі 3-х % від такої суми до подання такого уточнюючого розрахунку;

- відобразити суму недоплати у складі декларації з цього податку, що подається за податковий період, наступний за періодом, у якому виявлено факт заниження податкового зобов'язання, збільшену на суму штрафу у розмірі 5 % від такої суми, з відповідним збільшенням загальної суми грошового зобов'язання з цього податку [62].

При поданні платником податку уточнюючого розрахунку до податкової декларації контролюючий орган має право визначити суму податкових зобов'язань за такою податковою декларацією протягом 1095 днів з дня подання уточнюючого розрахунку.

Певні особливості існують у відповідальності платників єдиного податку 4 групи. Так, у разі виявлення податковим органом під час проведення документальних перевірок невідповідності платника єдиного податку четвертої групи вимогам пп. 291.4.4 п. 291.4 ст. 291 ПК України (щодо 75 %-ої частки сільгоспвиробництва) та пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПК України (обмеження щодо реєстрації) у звітному році або в попередніх періодах, за такі періоди йому нараховуються (п. 299.11 ст. 299 ПК України):

- податки та збори, від сплати яких він звільнявся як платник єдиного податку;

- штрафні (фінансові) санкції, передбачені гл. 11 розд. II ПК України [6].

Це не є єдиним видом відповідальності платників єдиного податку 4

групи. Окрім вищезазначеного, такий платник зобов'язаний перейти на загальну систему оподаткування, починаючи з місяця, що настає за місяцем, у якому встановлено таке порушення [93].

Під час визначення відповідальності платників єдиного податку можуть виникнути певні проблеми, на які слід звернути увагу законодавця. Зокрема, наразі потрібно вносити зміни до ст. 52 ПК України, відповідно до положень якої «на звернення платника податків, що не відповідає вимогам, зазначеним у цій статті, податкова консультація не надається, а надсилається відповідь у порядку та строки, передбачені Законом України «Про звернення громадян». Слід максимально спростити кількість вимог до оформлення звернення платника податків для зменшення кількості відмов у наданні податкової консультації, підвищити рівень роботи call-центру гарячої лінії ДФС України, залучивши до надання телефонних консультацій більшу кількість кваліфікованих працівників.

Ще однією сучасною проблемою податкового законодавства України є те, що уповноважені особи контролюючого органу Державної фіскальної служби України на власний розсуд можуть перекваліфікувати цивільно-правовий договір в трудовий. Відповідно, слід внести зміни до ПК України, за допомогою яких відокремити ці два договори та встановити чіткі виключні умови для укладення кожного з цих договорів. З метою унеможливлення зловживань з боку роботодавця при змушуванні фізичних осіб переходити з укладення трудового договору на цивільно-правовий, потрібно впровадити норми, які б встановлювали рівень відповідальності для обох сторін таких договорів, які б передбачали не тільки особисту відповідальність працівника, в разі, якщо це фізична особа-підприємець або самозайнята особа – фрілансер, але й фінансову, адміністративну та кримінальну відповідальність роботодавця, наприклад у вигляді стягнення штрафу чи позбавлення волі.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Єдиний податок як частина системи оподаткування України відіграє значну роль в регулюванні діяльності суб'єктів господарювання, передусім таких, що належать до суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва, зокрема фізичні особи-підприємці та юридичні особи. Це дає можливості для розвитку малого бізнесу в різних сферах. Водночас, справляння єдиного податку досі, незважаючи на його тривале існування в законодавстві України, не позбавлене низки проблемних моментів, на які ми й звернули увагу в даному дослідженні.

На основі проведеного дослідження ми дійшли таких висновків:

1. Спрощена система оподаткування пройшла досить великий шлях від свого народження до сучасного стану, й на сьогодні є частиною загальної системи оподаткування нашої держави. Єдиний податок відповідає усім критеріям, встановленим Конституцією України та податковим законодавством для податків: він є обов'язковим, безумовним, сплачується відповідними, вказаними у чинному законодавстві платниками податків та врегульований ПК України. На сьогодні можна констатувати наявність тенденції до скорочення переліку податків і зборів, від сплати, ведення податкового обліку та надання податкової звітності по яких звільняється платник єдиного податку.

2. Історія виникнення та становлення правового регулювання єдиного податку в незалежній Україні охоплює такі етапи:

1) передісторія (до настання незалежності України) – вироблення поняття єдиного податку усією світовою правничою та економічною спільнотою; виникнення прообразу єдиного податку у Радянській Україні;

2) 1994 – 1998 р.р. – розбудова податкової системи незалежної України;

3) 1998 – 2012 р.р. – дія Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого

підприємництва», яким регулювалося справляння єдиного податку;

4) 2012 р. – набуття чинності Глави 1 Розділу XIV ПК України, яка встановлює правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку.

Водночас і на сьогодні відбуваються зміни у зазначеній сфері. Так у 2018 році фізичні особи набули права бути платниками єдиного податку четвертої групи.

3. На основі вивчення наукових підходів до вивчення сутності єдиного податку можна зробити висновок, що єдиний податок – це встановлений державою та уповноваженими нею суб'єктами – органами місцевого самоврядування податок для визначеної частини суб'єктів малого підприємництва, який замінює справляння певної сукупності передбачених законодавством податків та зборів, зараховується до місцевого бюджету, характеризується добровільністю обрання перебування на спрощеній системі оподаткування, має законодавчо встановлені обмеження та має на меті спрощення оподаткування, обліку і звітності суб'єктів господарювання.

4. Єдиний податок несе в собі такі обов'язкові риси:

1) платниками єдиного податку можуть стати лише ті фізичні особи-підприємці та юридичні особи, які відповідають певним вимогам, визначеним ПК України;

2) юридичний факт реєстрації особи як платника єдиного податку, зумовлює виникнення обов'язку регулярно та неухильно сплачувати єдиний податок в обсязі, встановленому актом представницького органу;

3) у випадку, якщо фізична особа-підприємець або юридична особа перестають відповідати цим вимогам, вони мають перереєструвати свої податкові відносини із державою відповідно до нових обставин;

4) сплата єдиного податку не позбавляє фізичну особу-підприємця або юридичну особу від інших, встановлених чинним законодавством, обов'язків перед державою.

5. Правовідносини, що виникають при справлянні єдиного податку, мають риси фінансових правовідносин, а також інші специфічні особливості. Так, їх поява можлива лише виключно на підставі норм права. Дані правовідносини мають публічний характер, державну підтримку (примус), є правовим виразником державного регулювання економічних відносин. Також для даного виду відносин характерна юридична нерівність сторін. Крім того, їм властивий грошовий характер (як і фінансовим правовідносинам).

6. У відносинах зі справляння єдиного податку можна виділити такий суб'єктний склад:

1) держава в особі Верховної Ради України, що встановлює загальний порядок справляння єдиного податку;

2) сільські, селищні, міські ради, ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад. Сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад приймають рішення, зокрема щодо встановлення фіксованої ставки єдиного податку, в межах ставок, визначених законодавством України, а також щодо надання пільг платникам місцевих податків та зборів. Органи місцевого самоврядування є суб'єктами інформаційно-аналітичних відносин щодо інформування податкових органів з приводу прийняття ними рішень у межах визначених законом повноважень;

3) платники єдиного податку – фізичні особи-підприємці та юридичні особи, які добровільно зареєструвалися як платники єдиного податку та зобов'язані сплачувати його у розмірі та в строки, встановлені чинним законодавством;

4) податкові органи України, що контролюють законність та своєчасність сплати єдиного податку відповідними фізичними особами-підприємцями та юридичними особами.

7. У законодавстві більшості розвинених країн мале підприємництво закріплене як особливий суб'єкт державного регулювання. Специфіка малого

підприємництва (соціальна значимість, масовість) визначила особливості його оподаткування, що орієнтоване на довгострокові цілі економічного розвитку та прив'язане до реально складних економічних пропорцій всередині даного сектору.

8. Сфера застосування єдиного податку визначається обмеженим колом суб'єктів малого підприємництва, які можуть обрати його сплату за наступних умов: а) одержання доходів від здійснення видів підприємницької діяльності, дозволених законодавством цим суб'єктам; б) неперевищення ними протягом року кількісних параметрів обсягу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та чисельності найманих осіб; в) відсутність податкової заборгованості за попередній звітний (податковий) період; д) належність виключно до резидентів України.

9. Досліджуючи відносини, які складаються між платником податків і контролюючим органом, можна зробити висновок, що вони являють собою вертикальні адміністративно-правові відносини, яким властиві реординаційні зв'язки. Також правовідносинам, які виникають при справлянні єдиного податку, властиві спеціальні ознаки, зокрема, неможливість окремими платниками обирати іншу групу (наприклад, ріелтори) та добровільність обрання шляху виконання податкового обов'язку платником податку.

10. На наш погляд, не слід виключати з ПК України третю групу платників єдиного податку, адже це призведе, до занепаду середнього підприємництва та ще більшого розшарування населення України за матеріальною ознакою. Проте вважаємо, що слід більш детально контролювати діяльність підприємців, що належать до третьої групи платників єдиного податку. Це, на нашу думку, зробить більш прозорим як ведення бухгалтерії платників єдиного податку третьої групи, так і порядок перевірок цих платників податків контролюючими органами.

На основі проведеного дослідження нами було вироблено пропозиції вдосконалення законодавства у зазначеній сфері:

1. З метою удосконалення законодавства в сфері справляння єдиного

податку, врахування сучасних реалій здійснення електронної торгівлі, пропонуємо внести такі зміни до ПК України:

- пп. 291.4.1 п. 291.4 ст. 291 ПК України викласти в такій редакції:

«перша група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках або через Інтернет-сайти та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, у тому числі через Інтернет-сайти, і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень».

- пп. 291.4.2 п. 291.4 ст. 291 ПК України пропонуємо викласти у такій редакції:

«друга група - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, а також виробництво та/або продаж (у тому числі дистанційну) товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

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

не здійснюють мережеву торгівлю, тобто торгівлю більш ніж з трьох місць на ринках чи в двох торговельних об'єктах, площа хоча б одного з яких перевищує 200 кв.м.;

не здійснюють діяльність у сфері ресторанного господарства більш ніж на двох об'єктах, площа хоча б одного з яких перевищує 200 кв.м., чи більш ніж з трьох пересувних місць торгівлі;

обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень».

2. З метою більш детального та розумного розподілу платників єдиного податку на відповідні групи, пропонуємо п. 291.7 ст. 291 ПК України викласти у такій редакції:

«Для цілей цієї глави під господарською діяльністю з надання послуг, у

тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництвом та/або продажем товарів, діяльністю у сфері ресторанного господарства, розуміються такі види господарської діяльності:

- 1) господарська діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню;
- 2) виробництво та/або продаж товарів, у тому числі дистанційний продаж товарів;
- 3) діяльність у сфері ресторанного господарства.

Детальний перелік усіх видів господарської діяльності міститься у окремій постанові Верховної ради України».

Віднесення детального переліку у окремий список, який визначатиметься Верховною радою України, на нашу думку, призведе до таких позитивних наслідків: 1) дозволить більш ефективно та швидко реагувати на зміни в економічній ситуації країни; 2) забезпечить підтримку більш важливих секторів економіки.

3. З метою збільшення можливості на отримання платниками єдиного податку іноземних інвестицій пропонуємо після введення певних змін у ПК України, зокрема, стосовно правового регулювання єдиного податку, вводити щонайменше п'ятирічний мораторій на подальші зміни у цій сфері. Це, по-перше, сприятиме більш виваженому введенню законодавчим органом нашої держави змін у чинне законодавство, а по-друге, привнесе прозорість у правове регулювання єдиного податку та надасть підприємцям впевненості у завтрашньому дні.

4. З метою уникнення неоднозначного тлумачення, вважаємо, що у ПК України слід використовувати єдиний термін: розрахунки в грошовій формі, виключивши термін «грошові розрахунки».

5. З метою вдосконалення механізму справляння єдиного податку вважаємо, що розумним та зваженим кроком під час реформ буде звільнення усіх платників цього податку від сплати єдиного соціального внеску, військового збору та деяких інших податків та зборів.

6. З метою забезпечення реалізації принципу рівності усіх платників перед законом, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, а також принципу нейтральності оподаткування вважаємо за потрібне включити до Податкового кодексу України норму, яка передбачає, що прибуток, отриманий внаслідок курсової різниці має оподатковуватися в якості доходу платника єдиного податку.

Сучасні наукові підходи до сутності єдиного податку свідчать про ефективність та доцільність існування такого виду податків, а також визначають низку окремих аспектів, які потребують додаткового наукового аналізу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Сідельникова Л.П., Костіна Н.М. Податкова система : навчальний посібник. 2-ге вид., випр. і доп. К.: Ліра-К, 2013. 604 с. URL: http://pidruchniki.com/1383100255164/ekonomika/podatkova_sistema.
2. Лукашева О. Конституційно-правова природа податкового обов'язку. Юридична Україна. 2010. №2. С. 47-52
3. Аністратенко Ю.І. Правове регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: дис. ... д-ра юр. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2017. 461 с.
4. Винницький Д.В. Суб'єкти податкового права Російської Федерації: Автореф. дис. на соискание ученої ступені кандидата юридических наук. Екатеринбург, 1999. 26 с.
5. Финансовое право: Учебник / Под ред. Н.И.Химичевой. М.: Бек, 1995. 524 с.
6. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 р. Верховна Рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
7. Конституція України: Закон від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. (остання редакція від 30.09.2016 р.) Верховна Рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
8. Сударенко О.В. Податок – категорія фінансового права. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія юридичні науки. 2016. № 1. С. 56-67.
9. Борисенко В.В. Поняття та ознаки місцевих податків та зборів за законодавством України. Науковий вісник Академії муніципального управління. Серія «Право». 2014. Вип.2. С. 221-226.

10. Державотворення і правотворення в Україні: досвід, проблеми, перспективи / За ред. Ю.С. Шемшученка: Монографія. К.: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2001. 656 с.
11. Байзулаев С.А., Азаматова Р.М., Шурдумова Э.Г. Теоретические основы возникновения налогов. Фундаментальные исследования. 2016. № 7 (часть 2). С. 309-313.
12. Дубовик О.Ю. Теоретичні основи оподаткування. Податкова система: навчальний посібник / за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. С. 8-47.
13. Сколотій І.В. Єдиний податок за спрощеною системою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, його облік та звітність. Вісник ХНАУ. 2015. № 4. С. 198-207.
14. Жужа М. К. Принципові ознаки малого підприємництва як суб'єкта оподаткування. Європейські перспективи. 2015. Вип. 5. С. 32–38.
15. Тихомиров Ю.А. Публичное право. М.: БЕК, 1995. 496 с.
16. Пожидаєва М.А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. К., 2005. 24 с.
17. Петрова Г.В. Общая теория налогового права. М.: ИД ФБК ПРЕСС, 2004. 224 с.
18. Маріхін К. В. Історіографія проблеми виникнення спрощеної системи оподаткування. Держава та регіони. 2014. № 2. С. 44-50.
19. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 (втратив чинність 01.01.2012 р.). Верховна Рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/727/98>.
20. Словник української мови / За ред. А. А. Бурячок, Г. М. Гнатюк. К.: Наукова думка, 1979. Т. X. 812 с.

21. Синчак В.П. Ставки єдиного податку як елементи спрощеної системи оподаткування в податковому регулюванні розвитку малого підприємництва України. Наука й економіка. 2015. №1(37). С.90-98.
22. Весельський М. М. Правові основи справляння податків в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. К., 2001. 24 с.
23. Пожидаєва М. А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2005. 204 с.
24. Коссе Д. Д. Значення та сутність правового режиму в правовій системі України. Часопис Київського університету права. 2010. №2. С.25-29.
25. Корень А.В. Зарубежный и отечественный опыт налогообложения субъектов электронной коммерции. URL: <http://www.vvsu.ru/files/501CA240-D94C-4DAA-9231-3A2D561DA97C.pdf>.
26. Петрусенко І. Платники єдиного податку – юридичні особи: особливості перебування на спрощеній системі. Бухгалтер і Закон. № 13. URL: http://bz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/BZ008800
27. Пожидаєва М.А. Особливості правовідносин, які складаються при справлянні єдиного податку. Актуальні проблеми держави і права: Збірник наукових праць. Вип. 19. Одеса: Юридична література, 2003. С. 329-334.
28. Щодо цільового використання коштів, що акумульовані сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках URL: <http://dp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print216033.html>.
29. Тихомиров Ю.А. Публично-правовое регулирование: динамика сфер и методов. Журнал российского права. 2001. № 5. С. 3-12.
30. Шуляк І.О. Особливості застосування спрощеної системи оподаткування URL: www.nbu.gov.ua/portal//soc_gum/ppei/2012_35/Sulak.pdf

31. Брызгалин А.В., Кудреватых С.А. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права. Государство и право. 2000. № 6. С. 61-67.
32. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М.: Юристъ, 2000. 256 с.
33. Карасева М.В. Финансовое право и деньги. Воронеж, 2006. 56 с.
34. Кучерявенко М.П. Податкове право: Підручник. Харків: Право, 2013. 536 с.
35. Юткина Т.Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. М.: ИНФРА, 1999. 292 с.
36. Пацурківський П.С. Чи можуть належати цивільні правовідносини до фінансово-правової юрисдикції. Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наукових праць. Правознавство. 2003. Вип. 200. С. 13-18.
37. Перепелица М.А. Правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине: Монография / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Х.: Легас, 2003. 116 с.
38. Бандурка О.М., Понікаров В.Д., Попова С.М. Податкове право. Навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
39. Авер'янов В.Б. Методологічні засади реформування українського адміністративного права. Правова держава: Зб. наук. пр. К.: Інститут держави і права ім. В.М. Корецького НАН України, 2001. Вип. 12. С. 292-300.
40. Авер'янов В., Андрейко О., Полюхович В., Хорошак Н. Академічні дослідження проблем державного управління та адміністративного права: результати та перспективи. Юридический журнал. 2004. № 5. С. 52-56.
41. Юридичні факти: Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. 2-ге вид., переробл. і доповн. К.: Алерта, 2011. – 558 с.

42. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин. – Чернівці: Рута, 2000. – 280 с.
43. Озеров И.Х. Основы финансовой науки Вып. 1 Учение об обыкновенных доходах М.: Тип. И. Д. Сытина, 1908. – 544 с.
44. Сударенко О.В. Об'єднані територіальні громади як суб'єкт фінансового права. Право і суспільство. 2017. №4. Ч.2. С.124-129.
45. Sudarenko O. V. The Powers of Local Councils in the Field of Taxes. Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції. 2018. № 1. С. 169-173.
46. Куций О.А. Адміністративно-правові засоби забезпечення прав фізичних осіб у податкових правовідносинах: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Одеса, 2004. 20 с.
47. Guida fiscale per i residenti all'estero. URL: https://conssydney.esteri.it/consolato_sydney/resource/doc/2015/12/guida_fiscale_per_i_residenti_allestero.pdf.
48. Льготный режим налогообложения для малого и среднего бизнеса в Италии в 2018 году. Trade & Consulting SAS. 2018. URL: <http://liveitaly.ru/info/regime-forfettario>.
49. Аністратенко Ю.І. Зарубіжний досвід застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Legea si Viata. Молдова, 2015. С. 7–11.
50. Кодекс Республики Казахстан О налогах и других обязательных платежах в бюджет. URL: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637.
51. Налоговый кодекс Российской Федерации: від 31.07.1998 года № 146-ФЗ. Консультант Плюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.
52. Боровик П., Колотуха С., Бечко В. Проблеми адміністрування та напрями вдосконалення механізму справляння єдиного податку. Бухгалтерський облік і аудит. – 2015. – № 2-3. – С. 14-19.

53. Ткаченко А. Щодо обрання ставки єдиного податку для новоствореної юридичної особи. Ліга. Блоги. 13.03.2017 р. URL: <http://blog.liga.net/user/atkachenko/article/26347>
54. Ткачик Л.П., Бешко О.Я. Спрощена система оподаткування як інструмент агресивного податкового планування. Молодий вчений. 2018. №2(54). С. 758-763.
55. Аністратенко Ю.І. Концептуалізація правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні: монографія. К.-П.: Рута, 2016. 397 с.
56. Ксьондз С.М., Бочуля Н.О. Досвід застосування податку на додану вартість у зарубіжних країнах та можливості його використання в Україні. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». 2009. Вип. 11. С. 74-79.
57. Амбрик Л. П. Вітчизняний та зарубіжний досвід функціонування спрощених систем оподаткування. Інвестиції: практика та досвід. 2015. № 15. С. 28-33.
58. Кміть В.М., Жук Ю.І., Чеботарь О.А. Зарубіжний досвід податкового стимулювання підприємництва. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2017. № 3. С. 265-269.
59. Безклуба О. Проблемні питання застосування спрощеної системи оподаткування в Україні. TaxLink. 20 лютого 2018 р. URL: <https://taxlink.ua/ua/work/scientificwork/17/>.
60. Даніелян С.А. Оподаткування платників єдиного податку першої групи. Право та державне управління. 2013. №4(13). С. 26-29.
61. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира. – М.: Правовая культура, 1995. – 242 с.
62. Штраф за несвоєчасну сплату єдиного податку 2018. Головбух. 2018. 19 березня. URL: <https://www.golovbukh.ua/article/7169-shtraf-zanesvochasnu-splatu-dinogo-podatku>.

63. Про захист прав споживачів: Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-XII. Верховна Рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1023-12>
64. Національний класифікатор України. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010. Верховна Рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10>.
65. Камишанська А. В. Сучасні проблеми реалізації законодавства України про єдиний податок // Правове забезпечення підприємницької діяльності: Збірник наукових статей студентів (частина I) КНТЕУ. 2018. С. 141-148.
66. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. Верховна Рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
67. Платники єдиного податку-юридичні особи: запитували – відповідаємо Державна фіскальна служба України. 11.05.2017 р. URL: <http://lv.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/295791.html>.
68. Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку: Наказ Міністерства фінансів України від 19.06.2015 № 578. Верховна Рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0799-15>.
69. Єдина база податкових знань: Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс Інформаційно-довідковий департамент ДФС. URL: <http://zir.sfs.gov.ua/>.
70. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. Верховна Рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
71. Проскура К.П., Горбуненко Л.В. Особливості і проблемні аспекти практичного застосування спрощеної системи оподаткування. Економічний аналіз: зб. наук. праць / Тернопільський національний

економічний університет; редкол.: В.А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету “Економічна думка”. 2014. Том 17. № 1. С. 146-159.

72. Лист ДФС від 14.11.2017 № 2613/6/99-99-15-02-02-15/ІПК. Державна фіскальна служба України. Офіційний портал. // База даних «Законодавство України». URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/print-72622.html>.
73. 3 група платників єдиного податку – 2018 [Електронний ресурс] // Бухучет. – Режим доступу: <http://www.buhoblik.org.ua/nalogi/edynyj-nalog-fizicheskie-licza/614-3-grupa-platnikov-edinogo-podatku.html>
74. Плаксієнко В.Я. Єдиний податок: особливості оподаткування у контексті нормативно-правових змін. Актуальні проблеми інноваційної економіки. 2016. №4. С. 61-67.
75. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів щодо зменшення ставки податку на додану вартість, реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та підвищення прозорості розрахункових операцій з урахуванням європейської практики» від 01.03.2018 р. № 8089. ЛігаЗакон. 2018. // База даних «Законодавство України». URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/GH68P00A.html
76. Митний кодекс України: Закон № 2177-VIII від 07.11.2017 року Офіційний веб-портал Верховної Ради України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>.
77. Мінфін пропонує розширити дію «єдиного вікна» на всі митні операції з 1 лютого 2018 р. Офіційний веб-портал «Фінанс.Юа». URL: <https://news.finance.ua/ua/news/-/409601/minfin-proponuye-rozshyryty-diyu-yedynogo-vikna-na-vsi-mytни-operatsiyi-z-1-lyutogo-2018-r>.

78. Дроговоз Ю., Черніков Д., Як та навіщо реформувати державну фіскальну службу України (Policy Paper). Європейський інформаційно-дослідницький центр. К. 2015. 17 с.
79. 10 ініціатив Мінфіну: з чого почнеться реформа податкової. Офіційний веб-портал «Фінанс.Юа». URL: <https://news.finance.ua/ua/news/-/411478/10-initsiatyv-minfinu-z-chogo-rochnetsya-reforma-podatkovoyi>.
80. Слюсар А. Сутність та особливості спеціальних податкових режимів. Зб. наук. пр. НАДУ за заг. ред. Ю. В. Ковбасюка. К.: НАДУ, 2010. Вип. 1. С. 112–120.
81. Макаров В.В., Пилипенко Н.М. Єдиний податок: умови використання та перспективи розвитку. Вісник Хмельницького національного університету. 2011. № 2. Т. 1. С. 121-124.
82. Особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств – платників єдиного податку IV групи. URL: <http://devisu.ua/uk/taxes/6571-osoblivostiopodatkuvannjasilskogospodarskih-pidpriemstv--platnikov-edinogo-podatku-iv-grupi>.
83. Щодо індексації у 2017 році нормативної грошової оцінки землі для платників єдиного податку 4 групи: Лист Міністерства фінансів України від 19.01.2017 р. №31-11150-09-10/1342. // База даних «Законодавство України». URL: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkovozakonodavstvo/listi-dps/print-71093.htm>.
84. Дотація сільгоспвиробникам: хто та як може її отримати? Дебет-кредит. 2017. 5 липня. URL: <https://news.dtk.ua/taxation/pdv/44242>.
85. Програма держпідтримки аграріїв на 2018 рік виконана лише на 12% Укрінфом. 2018. 16 жовтня. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2559585-programa-derzpidtrimki-agrariiv-na-2018-rik-vikonanalise-na-12-eksperti.html>
86. Тофан І.М. Перспективи платників єдиного податку. Бізнес Інформ. 2014. № 3. С. 321-325.

87. Про плату за землю: Закон України від 03.07.1992 р. (втратив чинність 01.01.2011). Верховна рада України. // База даних «Законодавство України». URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12>.
88. Мединська Т.В. Єдиний податок у формуванні доходів місцевих бюджетів та податковий контроль за його сплатою. Сталий розвиток економіки. 2014. № 2. С. 218-224.
89. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. Державне управління: удосконалення та розвиток. 2016. №12. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1073>.
90. Буглаєва О.Ю. Податковий контроль: теоретичний аспект. Наукові праці НДФІ. 2009. №4(49). С.131-137.
91. Комарова І.В. Податковий контроль в Україні. Конференції Житомирського державного технологічного університету. 2016. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/04/185.pdf>.
92. Васюк Ю. Податковий контроль в Україні в умовах дії Податкового кодексу: реалії, практичні проблеми та шляхи модернізації. Актуальні проблеми державного управління. 2012. Вип. 4. С. 51-56.
93. Жураковська О. Все про четверту групу єдиного податку. Uteka. 2016. 13 травня. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Vse-o-chetvertoj-gruppe-edinogo-naloga>.