

Є. Ю. Шапгала,
*здобувач кафедри фінансового права
Національного університету Державної
фіскальної служби України*

ЄДИНИЙ ПОДАТОК ЯК ЗАСІБ СТИМУЛЮВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

В умовах соціально-економічної кризи все більшої актуальності набувають питання, пов'язані із тим, яким чином держава може забезпечити наповнення бюджетів й сприяти стимулюванню підприємництва, тим самим здійснюючи позитивний вплив на національну економіку. У цьому сенсі вагоме значення мають засоби податкового стимулювання, одним з яких є спеціальний податковий режим – єдиний податок. Вказаний податок врегульовано розділом XIV Податкового кодексу України.

Законодавець поділяє всіх суб'єктів господарювання, які можуть застосовувати розглядуваний спеціальний податковий режим на чотири групи платників єдиного податку. До першої належать фізичні особи - підприємці, які: (а) не використовують працю найманих осіб, (б) здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, (в) обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень.

Друга група платників єдиного податку включає в себе фізичних осіб - підприємців, які: (а) 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: (б) не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб; (в) обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень. У той же час виключенням із наведеної групи є фізичні особи - підприємці, які на-

дають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005), а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та напівдорогоцінного каміння. Такі фізичні особи - підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи.

До третьої віднесено, по-перше, фізичних осіб - підприємців: (а) які не використовують працю найманих осіб або (б) кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена; по-друге, юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 5000000 гривень.

Четверта група платників єдиного податку охоплює сільськогосподарських товаровиробників, при чому вони поділяються на дві підгрупи: а) юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%; б) фізичні особи - підприємці, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», за умови виконання сукупності таких вимог: 1) здійснюють виключно вирощування, відгодовування сільськогосподарської продукції, збирання, вилов, переробку такої власновирощеної або відгодованої продукції та її продаж; 2) провадять господарську діяльність (крім постачання) за місцем податкової адреси; 3) не використовують працю найманих осіб; 4) членами фермерського господарства такої фізичної особи є лише члени її сім'ї у визначенні ч. 2 ст. 3 Сімейного кодексу України; 5) 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 га [1, п. 291.4 ст. 291].

Зазначимо, що віднесення фізичних осіб – підприємців до платників єдиного податку четвертої групи є новацією у податковому за-

конодавстві України. Так, віднесення фізичних осіб - підприємців, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства до четвертої групи передбачено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств» [2]. Звісно, фізичні особи - підприємці і раніше могли здійснювати свою господарську діяльність в аграрному секторі економіки. Більше того, вони могли використовувати єдиний податок як вид стимулюючого оподаткування й до вказаних змін. Проте, вказані суб'єкти належали інших груп платників єдиного податку (з дотриманням встановлених законодавством обмежень для кожної з цих груп) й мали відповідне обмеження обсягу доходів, отриманих за звітний податковий період. Як видиться, такі зміни сприятимуть детінізації підприємницької діяльності в аграрній сфері, що позитивно вплине на зростання надходжень до місцевих бюджетів від сплати податків й забезпечить створення нових робочих місць у сільській місцевості.

Зважаючи на наведене, можемо зробити висновок про те, що для віднесення платників єдиного податку до відповідних груп залежить від сукупності певних умов, зокрема, таких як-от: 1) категорія платника (юридичні особи та/або фізичні особи-підприємці), 2) наявність найманих працівників; 3) вид діяльності, 4) обсяг отриманого доходу протягом календарного року. Для четвертої групи платників єдиного податку встановлено більш широкий перелік умов, що мають бути дотримані для застосування спеціального податкового режиму. На нашу думку, це зумовлено специфічністю такого типу суб'єктів господарювання як сільськогосподарські товаровиробники й виду їх діяльності.

У п. 291. 5 ст. 291 Податкового кодексу України [1] закріплено перелік суб'єктів господарювання, які не можуть належати до платників єдиного податку у зв'язку з наявністю у останніх відповідної специфіки (приміром, здійснення ними відповідних видів діяльності, наявність податкового боргу на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку тощо), такий перелік є вичерпним і не підлягає розширеному тлумаченню.

Підбиваючи певний підсумок, підкреслимо, що перелік суб'єктів, які можуть застосовувати спеціальний податковий режим, є достатньо розгалуженим. Це свідчить про те, що законодавець за допомогою закріплення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності залучає різних суб'єктів господарювання до використання такого виду податково-правових стимулів.

Показово, що наразі серед науковців відсутній однотайний підхід стосовно визначення об'єкта оподаткування за єдиним податком. На переконання А. М. Котенка, для платників єдиного податку першої-третьої групи таким об'єктом слід вважати провадження господарської діяльності [3, с. 481]. Вчений порівнює об'єкт єдиного податку та податку на доходи фізичних осіб й приходиться до висновку, що на відміну від сплати останнього, сплата єдиного податку не є наслідком провадження господарської діяльності (отримання доходу). Це свідчить про те, що обрання платником спрощеної системи оподаткування обліку і звітності породжує обов'язок сплати єдиного податку [3, с. 481]. Навряд чи такий підхід можна вважати конструктивним.

Обрання платником податків спеціального податкового режиму (єдиного податку) замість загальної системи оподаткування породжує не лише його сплату, а й спрощений порядок обліку і звітності. Разом із тим, суттєвою відмінністю вищевказаного виду податкових стимулів є відсутність традиційного підходу до визначення та закріплення його елементів. На підставі аналізу вищенаведених законодавчих приписів можемо констатувати, що фактично єдиного, «родового» об'єкта оподаткування для всіх платників єдиного податку (першої-четвертої груп) немає. Як вбачається, такий, так би мовити, неklasичний підхід до закріплення елементів правового механізму і є особливістю, яка притаманна саме аналізованому спеціальному податковому режиму – єдиному податку.

Незважаючи на відсутність єдиного об'єкта для платників єдиного податку, можна вести мову про наявність спільної характеристики для платників зазначеного податку першої-третьої груп. Зокрема, йдеться про відповідний обсяг доходу, який може отримати платник податку для того, аби сплачувати єдиний податок, тобто, законода-

вещь закріпив певний граничний обсяг сум доходів за звітний період. Для платників першої групи він становить 300000 грн, для другої – 1500000, для третьої – 5000000. При перевищенні вказаного обсягу доходу платник податку має або переходити до іншої групи платників єдиного податку (з відповідним обсягом дозволеного доходу), або переходити на загальний режим оподаткування.

Дослідивши деякі аспекти правового регулювання єдиного податку, можемо констатувати, що єдиний податок як засіб стимулювання суб'єктів підприємницької діяльності передбачає полегшений порядок реалізації податкового обов'язку платниками податків. При цьому на підставі розгляду правового регулювання окремих елементів правового механізму єдиного податку можемо стверджувати про наявність певних законодавчо встановлених обов'язкових умов для віднесення суб'єктів господарювання до відповідної групи платників єдиного податку. Зокрема, серед таких умов слід позначити вид діяльності відповідного платника, можливість використання найманої праці (кількість найманих осіб), граничний обсяг доходу протягом звітного періоду тощо.

Література

1. Податковий кодекс України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran8438#n8438>.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо стимулювання утворення та діяльності сімейних фермерських господарств: Закон України від 10 лип. 2018 р. № 2497-VIII. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2497-19>.
3. Податкове право України: підручник; за ред. М. П. Кучерявенка. Харків: Право, 2018. 512 с.