

**Греца Я.В.**

ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

## ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІД ЧАС ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО ПЛАНУВАННЯ

*У статті висвітлюються правові аспекти застосування спрощеної системи оподаткування під час здійснення податкового планування. Наголошено, що вибір системи оподаткування є важливим елементом податкового планування, який обов'язково здійснюється на початку господарської діяльності. Розкрито сутність спрощеної системи оподаткування та її значення для розвитку малого та середнього бізнесу. Вказано на те, що вибір системи оподаткування слід здійснювати з огляду на оптимальне податкове навантаження на бізнес. Не зважаючи на невисокі ставки єдиного податку порівняно із податками, які сплачуються на загальній системі оподаткування, його об'єктом оподаткування для платників третьої групи є загальний дохід, тому для платників з високим рівнем витрат його застосування не завжди є виправданим. Також під час вибору спрощеної системи оподаткування необхідно враховувати встановлені законом обмеження щодо граничного обсягу доходу та щодо допустимих видів діяльності. Зазначено, що на початку 2020 року парламент збільшив допустимий ліміт граничного доходу платників податків, тим самим зробивши крок назустріч малому та середньому бізнесу. Внесено пропозицію на законодавчому рівні усунути встановлені для платників єдиного податку першої та другої групи обмеження щодо кількості осіб, які можуть з такими підприємцями перебувати у трудових відносинах, оскільки вони є не виправданими з точки зору захисту інтересів держави, натомість чинять перешкоди для створення робочих місць і розвитку малого підприємництва. Звернуто увагу на те, що спрощена система оподаткування повинна використовуватись для великого бізнесу, однак на практиці мають місце зловживання під час її застосування, зокрема, шляхом дроблення бізнесу на значну кількість платників єдиного податку чи шляхом штучного збільшення витрат на оплату послуг таких підприємців. Наголошено на тому, що однією із найбільш суттєвих переваг спрощеної системи оподаткування є простота адміністрування єдиного податку. Разом з тим держава робить кроки щодо ускладнення обліку для платників єдиного податку шляхом запровадження обов'язкового застосування реєстраторів розрахункових операцій. Попри дискусійність такого кроку, він буде сприяти детінізації економіки, однак держава повинна робити кроки для полегшення умов ведення бізнесу та боротьби з корупцією.*

**Ключові слова:** спрощена система оподаткування, єдиний податок, дохід, об'єкт оподаткування, облік, податкове планування, реєстратор розрахункових операцій.

**Постановка проблеми.** Під час здійснення податкового планування важливим етапом є вибір системи оподаткування. Для малого та середнього бізнесу в більшості випадків оптимальною є спрощена система оподаткування та обліку, яка передбачає сплату єдиного податку. Запроваджена ще у 1998 року, вона більш ніж за двадцять років існування довела свою ефективність та привабливість, сприявши розвитку малого та середнього бізнесу та його детінізації. З іншого боку, спрощена система є об'єктом постійної критики з огляду на легку можливість податкових зловживань і мінімізації доходів, що викликало дискусію про доцільність її існування з точки зору державних інтересів. Однак, не зважаючи на наявні

недоліки, повне скасування єдиного податку було б помилковим кроком, сама навіть ідея вкрай негативно сприймається малим бізнесом. Тому ми повинні далі йти по шляху удосконалення правового регулювання спрощеної системи оподаткування, знаходячи оптимальний баланс інтересів між малим бізнесом та державою.

**Стан дослідження.** Проблемам застосування спрощеної системи оподаткування в Україні були присвячені праці таких українських вчених, як В.А. Делас, В.І. Дмитрів, Т.П. Добрунік, М.К. Жужа, О.В. Коба, І.В. Колупаєва, Л.П. Ткачик та інші. Разом з тим багато з цих досліджень мали не правовий, а економічний характер, тому необхідними є подальші дослідження правових

аспектів застосування спрощеної системи оподаткування під час здійснення податкового планування.

**Метою статті** є розкриття юридичних аспектів вибору та застосування спрощеної системи оподаткування під час здійснення податкового планування, визначення проблемних аспектів під час сплати єдиного податку та внесення пропозицій щодо її удосконалення.

**Виклад основного матеріалу.** Як відомо, в Україні платники можуть обрати загальну систему оподаткування або спрощену систему, яка передбачає сплату єдиного податку. Крім того, платники на загальній системі оподаткування, а також платники єдиного податку третьої групи можуть зареєструватися платниками ПДВ (на загальній системі оподаткування під час досягнення визначеного законом обсягу оподаткованих операцій реєстрація платником ПДВ є обов'язковою). Визначення системи оподаткування обов'язково слід здійснювати на початку здійснення діяльності, під час реєстрації юридичної особи чи фізичної особи – підприємця, однак вибрана система оподаткування у процесі здійснення господарської діяльності може змінюватися (законодавство допускає таку можливість) залежно від зміни умов ведення бізнесу, його масштабів, законодавства тощо.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 Податкового кодексу України, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [1]. Запропонована єдина модель спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого бізнесу забезпечує рівність організаційно-правових форм підприємництва, передбачає можливість послідовного переходу від одного рівня до системи іншого за зміни показників відповідності, створює об'єктивні умови, за яких рівень податкового навантаження чітко відповідає можливостям суб'єкта господарювання сплатити податки. При цьому зберігається мотивація підприємців до легалізації діяльності та мотивація місцевих органів влади до створення сприятливих умов для розвитку малого бізнесу [2, с. 15].

Під час вибору системи оподаткування слід враховувати, яка з обраних систем буде оптимальною з точки зору податкового навантаження. Слід врахувати, що юридичні особи на загальній системі

оподаткування сплачують податок на прибуток за ставкою 18 відсотків, а платники єдиного податку на третій групі сплачують 5 відсотків (3 відсотки у разі сплати ПДВ) від загального доходу. Тобто відмінність полягає не тільки у ставці, але і в об'єкті оподаткування, тому за різних умов вигіднішим може бути сплата чи податку на прибуток (якщо платник має значний обсяг витрат, які зменшують фінансовий результат до оподаткування), чи єдиного податку (якщо платник у достатньому обсязі таких витрат не має).

Для застосування спрощеної системи оподаткування та сплати єдиного податку суб'єкт підприємницької діяльності має відповідати певним критеріям. Нормами Податкового кодексу України передбачено суттєве звуження кола осіб, що можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, також скорочується перелік видів підприємницької діяльності, на які поширюється спрощена система [3, с. 108].

Здійснюючи вибір системи оподаткування, необхідно враховувати наявні в законі обмеження щодо обсягу граничного річного доходу, який допускається на спрощеній системі. Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» від 16.01.2020 року збільшено обсяг граничного доходу для платників єдиного податку до одного мільйона для першої групи, п'яти мільйонів – для другої групи і семи мільйонів – для третьої групи [4]. Такий крок з боку держави є цілком обґрунтованим, як зазначає прес-служба Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства, протягом 2015–2019 років збільшився розмір мінімальної заробітної плати у 3,4 рази (з 2 019 грн. до 4 173 грн.), ставки податку для платників III групи збільшено з 2 до 3% (для платників ПДВ) та з 4 до 5% (для неплатників ПДВ), а також за період з 2015 року по 2019 рік індекс споживчих цін в Україні, за розрахунками Мінекономіки, становив 201,1%, тож попередні обмеження ліміту стримували розвиток малого та середнього бізнесу [5].

Приймаючи рішення про вибір спрощеної системи оподаткування, необхідно враховувати, чи достатні існуючі обмеження щодо суми доходу для суб'єкта господарювання, враховуючи його масштаби бізнесу. Природньо, що для великого бізнесу спрощена система оподаткування не підходить. Однак на практиці часто мають місце випадки, коли великий бізнес зловживає правом,

штучно дроблячи свою діяльність, здійснюючи її через значну кількість фізичних осіб – підприємців на спрощеній системі оподаткування. Тому на сучасному етапі завданням держави є реформувати податкову систему таким чином, щоб зберегти можливість для малих підприємств користуватися спрощеною системою, виключивши можливість для великих підприємств зловживати нею. Для цього необхідні заходи з попередження зловживань у спрощеній системі оподаткування з метою приховування доходів через подрібнення. Зокрема щодо використання кількох суб'єктами спрощеної системи оподаткування одного торгового приміщення, спільного користування сайтами і торговими марками [6, с. 762]. Через наявні зловживання ведеться дискусія щодо доцільності існування спрощеної системи оподаткування з точки зору інтересів держави. Однак суттєвий економічний і соціальний ефект функціонування спрощеної системи оподаткування доводить доцільність її подальшого застосування і розвитку в практиці оподаткування суб'єктів малого бізнесу, а зловживання і недоліки, виявлені у процесі застосування цього спеціального режиму оподаткування, викликають необхідність його удосконалення і реформування [7, с. 35].

Одним із видів обмежень, що застосовуються для першої та другої платників єдиного податку, є обмеження щодо кількості осіб, що можуть перебувати з ними у трудових відносинах. Так, для платників єдиного податку другої групи максимально дозволено мати десять найманих працівників, а платники податку першої групи взагалі позбавлені права використовувати найману працю. На наше переконання, таке обмеження є недоцільним і невинуватим, оскільки використання найманої праці платниками єдиного податку не має жодного негативного впливу на інтереси держави у сфері оподаткування, натомість відповідне обмеження стримує розвиток малого бізнесу, не сприяє створенню нових робочих місць, призводить до податкових втрат внаслідок ненадходження податків з доходів найманих працівників та внаслідок приховування трудових відносин. Тому ми пропонуємо усунути таке обмеження шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України.

Одним із важливих аспектів, що впливає на вибір системи оподаткування під час здійснення податкового планування, є зручність та простота ведення обліку та складання звітності, адміністрування податків і зборів. Простота та зручність адміністрування податків має не менш важливе

значення для платників, ніж рівень податкового навантаження. Податкова система України дуже часто є об'єктом критики не стільки через високий фіскальний тиск (рівень податкових ставок в Україні далеко не найвищий), скільки через недосконалість адміністрування податків. Слушною є думка про те, що однією з основних проблем податкової системи України є недосконалість управління податковими процесами та проблеми правозастосування, які притаманні усім суб'єктам податкових правовідносин, – як державі, так і платниками податків [8, с. 6]. Спрощена система обліку та звітності є однією з найбільш суттєвих переваг єдиного податку, що особливо важливо для малого і середнього бізнесу, які не мають таких організаційних та фінансових можливостей забезпечувати складний облік, як у великого бізнесу. Тому часто платники податків віддають перевагу єдиному податку через простоту його адміністрування, навіть якщо його застосування не є найбільш оптимальним з точки зору рівня податкового навантаження. Тривалий час спрощена система оподаткування приваблювала суб'єктів малого та середнього бізнесу тим, що платники єдиного податку у більшості випадків мали право не застосовувати реєстратор розрахункових операцій під час здійснення розрахунків у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг. Однак з часом ця преференція ставала дедалі більш обмеженою, обов'язок застосовувати реєстратор розрахункових операцій розповсюджувався на все ширше коло платників єдиного податку. Так, обов'язок застосовувати РРО поширили на підприємців, що перебували на другій – четвертій групі платників єдиного податку, у яких обсяг річного доходу перевищив один мільйон гривень, потім на підприємців, які здійснювали реалізацію технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту. Але найбільш суттєві обмеження правам платників єдиного податку не використовувати РРО платникам єдиного податку були прийняті парламентом 20 вересня 2019 року. Коли Верховна Рада України схвалила законопроекти «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо детінізації розрахунків у сфері торгівлі і послуг» (законопроект № 1073) та «Про внесення змін до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (законопроект № 1053-1). Ці закони поетапно розширюють сферу застосування РРО платниками єдиного податку у 2020 році для більш широкого спектру видів економічної діяльності

(реалізація лікарських, медичних, ювелірних виробів, уживаних товарів, діяльність ресторанів, кафе, туристичних агенств, готелів тощо), а з 2021 року взагалі поширюють обов'язок застосування РРО для всіх платників єдиного податку, крім першої групи. Такі нововведення викликали жваву дискусію у бізнес-середовищі, серед представників малого та середнього бізнесу, значна частина яких сприйняла ці нові обмеження критично, як певні утиски бізнесу, нівелювання переваг від застосування спрощеної системи оподаткування. Крім того, враховуючи, що для платників другої групи сума єдиного податку є фіксованою, ставилася під сумнів доцільність таких кроків. Однак ініціатори розширення сфери застосування РРО обґрунтовували це тим, що сьогодні немає дієвої системи контролю за обсягом виручки платників єдиного податку, внаслідок чого підприємці фактично отримують дохід у обсязі, що значно перевищує гранично допустимий ліміт, однак не декларують його, що суттєво розширює сферу тіньової економіки. Крім того, застосування РРО у сфері малого підприємництва відповідає світовій практиці. На нашу думку, дієві кроки щодо легалізації доходів є виправданими, але при цьому держава має робити кроки назустріч підприємцям, одним із яких, але не достатнім, є збільшення допустимих лімітів доходу для платників єдиного

податку. Поряд з цим бізнес очікує на подальші кроки з удосконалення адміністрування податків, спрощення умов ведення бізнесу, боротьбу з корупцією, що відновить довіру до держави.

**Висновки.** Спрощена система оподаткування була і залишається ефективним інструментом податкового планування зважаючи на невисокий податковий тиск та простоту адміністрування єдиного податку. При виборі даного інструменту слід враховувати визначені законом обмеження щодо обсягу граничного доходу та видів діяльності, які не можуть здійснюватися платниками єдиного податку. Частина з цих обмежень, зокрема щодо кількості найманих працівників, має невиправданий характер і повинна бути скасована. За діючих умов спрощена система оподаткування може використовуватися для агресивного податкового планування, що містить ознаки зловживання правом. Для протидії цього держава запроваджує обов'язок застосування реєстраторів розрахункових операцій для платників єдиного податку. Такий крок, з одного боку, ускладнює ведення обліку для малого бізнесу, однак з іншого боку, сприяє його детінізації. Для відновлення довіри підприємців до держави остання повинна робити дієві кроки щодо покращення умов ведення бізнесу та боротьби з корупцією.

#### Список літератури:

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI. *Голос України*. 2010. № 229–230.
2. Делас В.А., Грицаюк А.В. Актуальні проблеми та напрями реформування спрощеної системи оподаткування в Україні. *International Scientific Journal "Internauka"*. URL: <https://www.inter-nauka.com/uploads/public/15209421251472.pdf>.
3. Колупаєва І.В., Шелест О.Л. Спрощена система оподаткування: сучасний стан та вплив. *Економічний вісник Донбасу* № 2 (32), 2013. с. 107–111.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві. Закон України від 16.01.2020 року. URL: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4\\_1?pf3511=66520](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=66520).
5. В Україні підвищили ліміти річних доходів для фізосіб-підприємців. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/2857900-v-ukraini-pidvisili-limiti-ricnih-dohodiv-dla-fizosibpidpriemciv.html>.
6. Ткачик Л.П., Бешко О.Я. Спрощена система оподаткування як інструмент агресивного податкового планування. *«Молодий вчений»*. № 2 (54). 2018. с. 758–763.
7. Жужа М.К. Принципові ознаки малого підприємництва як суб'єкта оподаткування. *Європейські перспективи*. 2015. Вип. 5. С. 32–38.
8. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: монографія / С.М. Греца, Ю.М. Бисага, В.І. Ярема та ін. Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.

#### Hretsa Ya.V. LEGAL ASPECTS OF THE IMPLEMENTATION OF THE SIMPLIFIED SYSTEM OF TAXATION IN TAX PLANNING

*The article highlights the legal aspects of applying a simplified taxation system when performing tax planning. It is emphasized that the choice of the tax system is an important element of tax planning, which must be carried out in the beginning of business activity. The article reveals the essence of the simplified taxation system and its importance for the development of small and medium-sized businesses. It is pointed out that the choice of taxation system should be made on the basis of the optimal tax burden on business.*

*In spite of the low rates of the single tax compared to the taxes paid under the general taxation system, the object of taxation for the payers of the third group is the total income, so for high-cost taxpayers it is not always justified. Also, when choosing a simplified tax system, account should be taken of the statutory limits on marginal revenue and permissible activities. It is noted that the Parliament increased the allowable limit for taxpayers' marginal income at the beginning of 2020, thereby making a step towards small and medium-sized businesses. A legislative proposal was made to eliminate the restrictions on the number of persons that may be employed by single tax payers of the first and second groups as such restrictions are unjustified in terms of protection of the interests of the state; instead, they obstruct job creation and development of small business. Attention is drawn to the fact that the simplified taxation system should be used for big business. However, in practice there are abuses in its application, in particular by splitting the business by a large number of single taxpayers or by artificially increasing the costs of services to such entrepreneurs. It is emphasized that one of the most significant advantages of the simplified tax system is the ease of administration of the single tax. At the same time, the state is taking steps to complicate accounting for single tax payers by introducing mandatory use of registrars of settlement operations. Despite the controversy over such a move, it will help to unshade the economy, but the state must take steps to ease the conditions for doing business and fighting corruption.*

**Key words:** *simplified tax system, single tax, income, object of taxation, accounting, tax planning, registrar of settlement operations.*