

**ВИДАВНИЧИЙ ДІМ «ІНЖЕК»**

---



MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE  
KHARKIV NATIONAL UNIVERSITY OF ECONOMICS

Yu. B. IVANOV  
K. V. PETROSYANTZ

# ALTERNATIVE SYSTEMS OF TAXATION

Guide study

Kharkiv  
«ENGEС» PH  
2007

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Ю. Б. ІВАНОВ  
К. В. ПЕТРОСЯНЦ

# АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Навчальний посібник

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів*

Харків  
ВД «ІНЖЕК»-  
2007

УДК 336.226  
ББК 65.9(2)30-2  
I-20

*Гриф надано Міністерством освіти і науки України  
(лист № 1.4 / 18 – Г – 197 від 05.06.2006 р.)*

**Рецензенти:** Брюховецька Н. Ю. – д-р екон. наук, професор, зав. кафедри фінансів Донецького університету економіки і права;

Калінеску Т. В. – д-р екон. наук, професор, зав. кафедри оподаткування Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля; (Луганськ);

Ковальчук К. Ф. – д-р екон. наук, професор, зав. кафедри фінансів Національної металургійної академії України, декан економічного факультету (Донецьк)

*Авторський колектив:* Іванов. Ю. Б. – д-р екон. наук, професор (загальна редакція, вступ, розд. 1, 2.1 – 2.4, 2.6, 3, 5), Петросянц К. В. – викладач (розд. 2.5, 2.7, 4).

**Іванов Ю. Б., Петросянц К. В.**

**I-20 Альтернативні системи оподаткування:** Навчальний посібник. – Х: ВД «ІНЖЕК», 2007. – 272 с. Укр. мова

**ISBN 978-966-392-135-8**

У навчальному посібнику розглянуто місце і роль альтернативних систем оподаткування в системі інструментів податкової політики держави. Визначено сферу та особливості застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, фіксованого податку та фіксованого сільськогосподарського податку. Розглянуто практичні проблеми визначення суб'єктів альтернативних систем оподаткування, податкової бази, організації податкового обліку та адміністрування єдиного, фіксованого та фіксованого сільськогосподарського податків.

Рекомендовано для використання в навчальному процесі та самостійної підготовки студентів спеціальності «Оподаткування», інших економічних спеціальностей. Видання призначене також для викладачів, аспірантів, науковців, слухачів системи післядипломної освіти, фахівців-практиків, працівників податкових органів, аудиторів, податкових консультантів.

ББК 65.9(2)30-2

**ISBN 978-966-392-135-8**

© Іванов Ю. Б., Петросянц К. В., 2007  
© ВД «ІНЖЕК», 2007

## **ЗМІСТ**

Вступ..... 11

### **Розділ 1. АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ**

#### **ОПОДАТКУВАННЯ У РОЗБУДОВІ**

**ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ .....14**

1.1. Податкові засоби впливу на розвиток підприємництва .. 14

1.2. Передумови виникнення альтернативних систем  
оподаткування в Україні ..... 24

1.3. Загальні риси та особливості альтернативних систем ..... 35

### **Розділ 2. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ,**

#### **ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ –**

**СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА .....47**

2.1. Загальна характеристика та законодавче  
врегулювання спрощеної системи оподаткування  
для юридичних осіб..... 47

2.2. Сфера застосування єдиного податку..... 58

2.3. Порядок переходу на єдиний податок  
і повернення на звичайну систему оподаткування ..... 77

2.4. Податкові ставки, об'єкт і база оподаткування..... 81

2.5. Податки та збори, в рахунок яких сплачується  
єдиний податок..... 102

2.6. Податковий облік і звітність. Порядок визначення  
та погашення податкових зобов'язань ..... 135

2.7. Оцінка доцільності застосування спрощеної  
системи оподаткування ..... 141

### **Розділ 3. ЄДИНИЙ ПОДАТОК З ФІЗИЧНИХ ОСІБ –**

**СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА ..... 158**

3.1. Сфера застосування та обмеження..... 158

3.2. Порядок переходу на спрощену систему  
оподаткування та варіанти відмови від її застосування..... 169

3.3. Ставки єдиного податку, порядок їх встановлення  
та коригування..... 173

//////

3.4. Податки та збори, що сплачуються громадянином-підприємцем при роботі за спрощеною системою оподаткування .....	175
3.5. Податковий облік, звітність і порядок сплати єдиного податку .....	185
3.6. Оцінка доцільності переходу фізичної особи на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності .....	192
<b>Розділ 4. ФІКСОВАНИЙ ПОДАТОК З ДОХОДІВ ВІД ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ .....</b>	<b>196</b>
4.1. Обмеження та вимоги щодо застосування фіксованого податку .....	196
4.2. Ставки фіксованого податку .....	204
4.3. Особливості оподаткування платників фіксованого податку іншими податками і зборами .....	206
4.4. Порядок сплати податку з доходів від здійснення підприємницької діяльності у фіксованому розмірі .....	210
<b>Розділ 5. ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК .....</b>	<b>218</b>
5.1. Сутність і законодавча база фіксованого сільськогосподарського податку.....	218
5.2. Критерії платників фіксованого сільськогосподарського податку.....	221
5.3. Порядок переходу на фіксований сільськогосподарський податок і реєстрації платників податку.....	228
5.4. Об'єкт оподаткування та ставки податку .....	231
5.5. Порядок обчислення податку.....	235
5.6. Фіксований сільськогосподарський податок та інші податки і збори.....	238
5.7. Порядок сплати та відповідальність платників .....	241
Література .....	254
Додатки .....	263

## **CONTENTS**

Introduction .....	11
<b>Chapter 1. ALTERNATIVE SYSTEMS OF TAXATION IN BUILDING THE ECONOMY OF UKRAINE.....</b>	<b>14</b>
1.1. Taxation methods of influence on the development of business .....	14
1.2. Preconditions of alternative systems of taxation appearance in Ukraine.....	24
1.3. General characteristics and peculiarities of alternative systems .....	35
<b>Chapter 2. SIMPLIFIED SYSTEM OF TAXATION, ACCOUNTING AND REPORTING OF LEGAL ENTITIES – SUBJECTS OF SMALL BUSINESS .....</b>	<b>47</b>
2.1. General characteristic and legal regulation of simplified system of taxation for legal entities .....	47
2.2. Sphere of application of single tax .....	58
2.3. Procedure of transition to single tax and return to usual system of taxation.....	77
2.4. Tax rates, object and taxable base .....	81
2.5. Taxes and duties, on account of which single tax is paid .....	102
2.6. Tax accounting and reporting. Procedure of determination and extinction of tax obligations.....	135
2.7. Assessment of expediency and use of simplified tax system .....	141
<b>Chapter 3. SINGLE TAX FROM INDIVIDUALS – SUBJECTS OF SMALL BUSINESS .....</b>	<b>158</b>
3.1. Sphere of usage and limitation.....	158
3.2. Procedure of transition to simplified system of taxation and variants of refusal from its application.....	169
3.3. Simplified tax rates. Procedure of their fixing and correcting.....	173

3.4. Taxes and duties paid by individuals according to simplified system of taxation .....	175
3.5. Tax accounting, reporting and procedure of payment .....	185
3.6. Assessment of expediency of transition to simplified system of taxation, accounting and reporting for individuals.....	192
<b>Chapter 4. FIXED TAX FROM BUSINESS ACTIVITY INCOME.....</b>	<b>196</b>
4.1. Limitations and requirements as to the use of fixed tax .....	196
4.2. Fixed tax rates .....	204
4.3. Peculiarities of taxation of fixed tax payers by other taxes and duties.....	206
4.4. Procedure of payment of tax from business activities income in fixed amount .....	210
<b>Chapter 5. FIXED AGRICULTURAL TAX.....</b>	<b>218</b>
5.1. Essence and legislative base of fixed agricultural tax .....	218
5.2. Criteria of payers of fixed agricultural tax.....	221
5.3. Procedure of transition to fixed agricultural tax and registration of payers .....	228
5.4. Object of taxation and tax rates .....	231
5.5. Procedure of tax accounting.....	235
5.6. Fixed agricultural tax and other taxes and duties .....	238
5.7. Procedure of payment and responsibility of payers.....	241
Literature .....	254
Supplements.....	263





Розвиток ринкових відносин в Україні вимагає створення дієвого економічного механізму регулювання національного господарства. Одним з найбільш ефективних важелів економічної політики держави є система оподаткування, раціональна побудова якої дозволяє гармонізувати інтереси громадян, суб'єктів господарської діяльності, регіонів і держави на основі зваженого застосування фіскальної і регулюючої функцій податків.

Нині, за необхідності прискореного розвитку малого підприємництва, для створення конкурентного середовища, подальшого формування середнього класу, забезпечення ефективної зайнятості населення і соціальної стабільності особливо важливе місце посідає застосування таких систем оподаткування, які враховують особливості суб'єктів підприємницької діяльності і певною мірою виступають альтернативою традиційній системі оподаткування.

Саме малі підприємства та фізичні особи є сьогодні найчисленнішою групою платників, оподаткування яких вимагає комплексного застосування нетрадиційних механізмів податкового регулювання, детальне вивчення яких є необхідним для студентів спеціальності 8.050114 «Оподаткування».

У цьому контексті поява першого в Україні навчального посібника з курсу «Альтернативні системи оподаткування» є помітною подією.

У навчальному посібнику з позицій системного підходу узагальнено результати теоретичних досліджень та практичних розробок автора в галузі застосування та подальшого розвитку альтернативних систем оподаткування, до яких віднесено спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва – юридичних і фізичних осіб, здійснення громадянами-підприємцями підприємницької діяльності зі сплатою прибуткового податку з громадян у фіксованому розмірі, а також фіксований сільськогосподарський податок.

Можна погодитися з авторами, які розглядають альтернативні системи оподаткування не просто як сукупність пільг для окремих платників, а як такі цілісні системи оподаткування, що застосовуються окремими групами платників як альтернатива до звичайної системи при додержанні визначених законодавством загальних вимог. Системний характер єдиного та фіксованого податків проявляється в тому, що традиційні взаємозв'язки і взаємозалежність податків і зборів, які склалися в рамках традиційної системи оподаткування, замінюються принципово новими взаємозв'язками, що викликає як у теорії, так і на практиці комплекс різнопланових питань.

Саме ці питання, а також проблеми функціонування альтернативних систем в умовах дії загальних податкових законів та подальшого розвитку системи оподаткування України і складають основний зміст роботи.

Важливою перевагою навчального посібника є детальний аналіз діючої законодавчої та нормативної бази альтернативних систем оподаткування з урахуванням численних роз'яснень, що містяться в листах ДПА України, Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва, Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності та інших органів центральної законодавчої і виконавчої влади.

У роботі окремо досліджуються особливості застосування альтернативних систем для юридичних осіб і для фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, що дозволило авторам не тільки провести їх порівняльний аналіз, але й розробити методичні підходи до визначення найбільш ефективної, з позиції платника, системи оподаткування.

Книжка, яку Ви тримаєте в руках, є підсумком роботи, виконаної під керівництвом відомого фахівця у сфері суспільних фінансів доктора економічних наук, професора, заслуженого економіста України Ю. Б. Іванова у цьому напрямку, логічним розвитком та практичною реалізацією у навчальному процесі його наукових досліджень, що увійшли до монографії «Альтернативні системи оподаткування», виданої у 2003 році, та численних публікацій у фахових періодичних виданнях. Тому вона може бути цікавою і корисною не лише студентам спеціальності «Оподаткування», а й студентам інших економічних спеціальностей, науковцям, аспірантам, а також підприємцям і фахівцям органів податкової служби України, всім тим, хто цікавиться сучасними проблемами оподаткування і податкового регулювання підприємницької діяльності у нашій державі.

## **В. П. Вишневський**

член-кореспондент НАН України, доктор економічних наук,  
старший науковий співробітник, завідувачий відділу  
фінансово-економічних проблем використання виробничого потенціалу  
Інституту економіки промисловості НАН України

## ВСТУП

Формування ринкових відносин в економіці України передбачає створення адекватних механізмів державного регулювання економічних і соціальних процесів, одним з найважливіших з яких є оподаткування.

Унаслідок податкових реформ 90-х років минулого сторіччя в Україні сформована сучасна податкова система, яка в цілому забезпечує потреби бюджету, але в цій системі ще не вдалося реалізувати регулюючу функцію оподаткування. До того ж чинна система оподаткування є занадто складною, а податкове законодавство характеризується неузгодженістю та недосконалістю. За таких умов платники податків несуть значні витрати, пов'язані з податковим адмініструванням. Ця проблема посилюється внаслідок розмежування з 1997 року податкового та бухгалтерського обліків, що значно підсилило навантаження на бухгалтерів та підвищило вірогідність помилок у податкових та бухгалтерських розрахунках.

Таким чином, застосування альтернативних систем оподаткування в Україні наприкінці 90-х років ХХ століття було певним кроком уперед і сьогодні ще залишається одним із перспективних напрямків податкової політики держави.

Основні принципи альтернативних систем оподаткування базуються на ідеї єдиного податку, яка є утопічною для загальної системи оподаткування, але має право на обмежене існування за наявності двох умов. *По-перше*, сфера застосування альтернативних систем оподаткування має бути обмеженою тільки тими групами платників, податкова підтримка яких є пріоритетом економічної політики держави. *По-друге*, її використання має бути обмеженим у часі: адже з виконанням покладених на цей системний засіб податкового регулювання завдань альтернативні системи оподаткування вичерпують себе і потребують скасування.

Як свідчить практика застосування альтернативних систем оподаткування в Україні та деяких інших пострадянських країнах,

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

потенціал альтернативних систем оподаткування ще далеко не вичерпаний, тому їх подальший розвиток та адаптація до існуючих соціального економічних умов залишаються актуальним завданням не лише сьогодні, але й у найближчій перспективі.

Нині значення альтернативного оподаткування настільки вагоме, що вивченню особливостей їх застосування присвячена окрема професійно-орієнтована навчальна дисципліна, включена в навчальний план підготовки магістрів з оподаткування за спеціальністю 8.050 114. Однак, на жаль, внаслідок динамічності податкового законодавства підручники та навчальні посібники з цієї дисципліни відсутні.

Навчальний матеріал дисципліни «Альтернативні системи оподаткування» потребує попереднього опанування знаннями та навичками з таких навчальних дисциплін циклу професійної підготовки як: «Податкова система», «Податкове право», «Податковий облік і звітність», «Адміністрування податків» та «Податковий контроль». У свою чергу, ця дисципліна є базою для засвоєння матеріалу навчальних дисциплін «Податкове планування» та «Податковий менеджмент».

У запропонованому навчальному посібнику викладено результати наукових досліджень та практичних публікацій авторів з основних проблем застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва та інших альтернативних систем оподаткування

Розглянуті у навчальному посібнику проблемні питання, методичні та практичні розробки в області оподаткування суб'єктів малого бізнесу будуть корисні для викладачів вищих навчальних закладів, наукових робітників і фахівців, що займаються консультаціями та практичною діяльністю у сфері малого бізнесу.

При підготовці даного посібника використано законодавчі та нормативно-правові акти, що діють станом на 1 лютого 2007 року.

Автори виражають щирі вдячність рецензентам: Брюховецькій Н. Ю, доктору економічних наук, професору, зав. кафедри фінансів Донецького університету економіки і права; Калінес-

Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України  
////////////////////////////////////  
ку Т. В., доктору економічних наук, професору, зав. кафедри оподаткування Східноукраїнського національного університету ім. В. Даля; Ковальчуку К. Ф., доктору економічних наук, професору, зав. кафедри фінансів, декану економічного факультету Національної металургійної академії України – за змістовні зауваження та конструктивні пропозиції щодо викладеного матеріалу.

## **Розділ 1. АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У РОЗБУДОВІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ**

### **1.1. Податкові засоби впливу на розвиток підприємництва**

Ефективне функціонування ринкової економіки а тим більш, соціально-орієнтованої ринкової економіки, неможливе без втручання держави в регулювання економічних і соціальних процесів на рівні суспільства, регіонів та суб'єктів господарювання.

Державне регулювання економіки являє собою вплив держави на хід економічних процесів шляхом їх коригування відповідно до поставлених цілей соціально-економічного розвитку в інтересах суспільства.

Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності є одним з найважливіших та найефективніших важелів державного регулювання ринкової економіки. Саме за допомогою податкової політики держава не лише формує джерела фінансування суспільно-необхідних витрат, реалізуючи фіскальну функцію податків, а й забезпечує створення необхідних передумов до структурної перебудови національної економіки та її зростання.

Гармонізація і підтримання балансу інтересів держави та регіонів з інтересами суб'єктів господарювання і громадян – платників податків дозволяє створити необхідні умови для забезпечення зростання економіки, соціальної стабільності в суспільстві та підвищення добробуту населення.

Об'єктивною основою використання оподаткування як одного з найважливіших важелів економічної політики держави виступає властива податкам та системі оподаткування в цілому регулююча функція.

У загальному вигляді під податковим регулюванням розуміється цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин

Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України  
шляхом використання засобів та інструментів податкової політики. Проводячи певну податкову політику, держава змінює структуру сукупного попиту в країні (вилучення за допомогою податків частини індивідуальних доходів приводить до зменшення витрат на споживання та індивідуальних інвестиційних витрат) і збільшує державний попит на продукцію окремих галузей і компаній, а отже, створюючи для них ринки збуту, стимулює їх розвиток. Крім того, держава сама організовує виробництво суспільних товарів і послуг, фінансуючи це виробництво за рахунок податкових надходжень. Певні елементи оподаткування (ставки, податкові пільги та ін.) можуть використовуватися як важелі прискорення розвитку виробництва в суспільно необхідних напрямках.

Податкове регулювання економічних і соціальних процесів має суттєву специфіку на макро- та на мікрорівні.

До найважливіших завдань, які розв'язуються за допомогою податкового регулювання на макрорівні, належать:

- ▶ *регулювання попиту та пропозиції.* Вирішення цього завдання забезпечується зміною співвідношення прямих і непрямих податків, стримуванням попиту на певні групи товарів за допомогою введення спеціальних податків та зборів (акцизного збору, збору на розвиток садівництва, виноградарства та хмелярства тощо). Іншим напрямом державного регулювання попиту та пропозиції є забезпечення умов для демонополізації економіки, зокрема шляхом податкового стимулювання розвитку малого підприємництва, що найбільш ефективно забезпечується впровадженням спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу;
- ▶ *формування раціонального співвідношення між накопиченням і споживанням.* Зниження податкового тягаря, як правило, призводить до випереджального зростання накопичення;
- ▶ *вплив на темпи інфляційних процесів.* З одного боку, податки розглядаються як засіб вилучення зайвої маси коштів, а з іншого – зміна ставок податків впливає на рівень цін. Разом з тим збільшення податкового навантаження на доходи грома-

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

дзян стримує платоспроможний попит, що може певною мірою протидіяти підвищенню цін виробниками;

- ▶ *формування раціональної галузевої структури.* Введення галузевих податкових пільг (пільги для суб'єктів видавничої справи, підприємств автомобілебудівних, суднобудівних галузей і т. ін.), а також спеціальних галузевих податкових режимів призводить до зменшення податкових вилучень у підприємств, які працюють у цих галузях, що забезпечує збільшення рентабельності та підвищення на цій основі інвестиційної привабливості зазначених галузей і, в кінцевому рахунку, їх прискорений розвиток;
- ▶ *стимулювання інвестиційних процесів.* Найбільш характерними інструментами, які можуть використовуватися для податкового стимулювання інвестиційної діяльності є: податковий інвестиційний кредит (у формі відстрочки або розстрочки погашення податкових зобов'язань на період реалізації відповідного проекту); спеціальні механізми оподаткування дивідендів; застосування прискореної амортизації; введення спеціальних режимів оподаткування (у рамках спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку) і т. ін.;
- ▶ *підтримка інноваційної діяльності.* Цей напрямок податкового регулювання став особливо популярним у податкових системах більшості розвинених держав і стосується інтересів не тільки інноваційних підприємств, а й усіх платників податків. Для стимулювання інноваційної активності використовуються податкові інструменти, аналогічні тим, що застосовуються для створення сприятливого інвестиційного клімату. Специфічними засобами податкової політики, спрямованими на прискорення інноваційних процесів у країні, є прямі пільги інноваційним підприємствам, а також спеціальні режими оподаткування інноваційних проектів у технопарках. Останній напрямок реалізується і в Україні, де державною підтримкою (у вигляді податкових пільг з податку на прибуток та відстрочки сплати імпортного ПДВ при ввезенні нового устаткування, обладнання і комплектуючих, а також ма-



теріалів, які не виробляються в Україні) користуються 16 технопарків. Щоправда, призупинення в 2005 р. надання податкових пільг цим суб'єктам призвело до того, що на сьогодні діє тільки 8 технопарків, якими станом на 01.12.2006 р. виконувалося 34 інноваційні проекти з 53 зареєстрованих, а сума залучених технопарками інвестицій з 2005 р. по III квартал 2006 р. у рамках виконання інвестиційних та інноваційних проектів склала лише 13 млн грн;

- ▶ *насичення ринку соціально значущими товарами та послугами.* Так, зокрема, спеціальні пільги щодо податку на прибуток і податку на додану вартість встановлені в Україні для вітчизняних виробників продуктів дитячого харчування; від ПДВ звільнені операції з поставки лікарських засобів, медичних виробів, товарів спеціального призначення для інвалідів тощо; торгівля деякими товарами першої необхідності здійснюється з придбанням пільгового торгового патенту;
- ▶ *забезпечення ефективної зайнятості населення.* У цьому плані найбільш важливими є податкові заходи щодо стимулювання підприємницької активності фізичних осіб, що сприяє як створенню нових робочих місць, так і підвищенню рівня самозайнятості населення;
- ▶ *прискорений розвиток депресивних регіонів.* Вирішення цього завдання здійснюється за рахунок таких засобів податкового регулювання, як введення спеціальних режимів оподаткування окремих територій, а також реалізація регіональної податкової політики органами місцевого самоврядування (до їх компетенції входить не тільки введення та скасування більшості місцевих податків і зборів, а й надання пільг щодо загальнодержавних податків і зборів, що надходять до місцевих бюджетів). Разом з тим надмірне використання засобів податкового регулювання в регіональному аспекті через перетік капіталу і робочої сили може призвести до деформації соціально-економічного стану тих регіонів, які досягли позитивних економічних результатів унаслідок виваженої соціально-економічної політики місцевих органів влади без застосування пільг і преференцій.

Реалізація податкового регулювання на мікрорівні проявляється через зміну податкового навантаження на конкретних платників, що відповідають встановленим критеріям.

Серед завдань, які розв'язуються засобами податкового регулювання на рівні суб'єктів господарювання, можна відзначити такі як:

- 1) *створення зацікавленості в розвитку підприємницької ініціативи.* Серед заходів цього напрямку у вітчизняній та закордонній практиці оподаткування заслуговують на увагу такі як: звільнення новостворених суб'єктів господарювання від оподаткування на певний період (так звані податкові канікули); введення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва; застосування «порогу» обов'язкової реєстрації платників ПДВ тощо;
- 2) *збільшення обсягів діяльності, що забезпечує розвиток конкурентного середовища.* Найбільш радикальним засобом впливу на суб'єктів господарювання в цьому напрямку є введення єдиного податку з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, податкові зобов'язання за яким не пов'язані з розмірами виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- 3) *стимулювання раціонального використання ресурсів.* На вирішення цього завдання певною мірою спрямовано саме введення таких загальнодержавних податків та зборів, як плата за землю, збір за забруднення навколишнього природного середовища та деяких інших податків і зборів. Крім того, практика оподаткування в європейських країнах свідчить про доцільність використання в цих цілях спеціальних податкових інструментів, спрямованих на впровадження екологобезпечної техніки, технології, стимулювання виробництва екологічної продукції тощо;
- 4) *забезпечення економічної зацікавленості підприємств у підвищенні науково-технічного рівня виробництва.* Це завдання вирішується шляхом стимулювання: підвищення освітнього рівня працівників підприємств (віднесення витрат на професійну підготовку та перепідготовку кадрів до валових витрат, що дозволяє зменшити податкове навантаження з по-

датку на прибуток); розвитку наукової та науково-технічної діяльності суб'єктів господарювання (витрати на наукові дослідження також дозволено включати до складу валових витрат) тощо;

- 5) *стримування зростання обсягів виробництва товарів, у збільшенні споживання яких держава не зацікавлена.* Найбільш характерним прикладом у цьому плані є введення або підвищення ставок акцизного збору, що збільшує кінцеву ціну підакцизного товару. При високій еластичності попиту це негативно впливає на обсяги його споживання, наслідком чого є посилення конкуренції та відповідне обмеження виробництва таких товарів.

Взагалі будь-які заходи податкової політики безпосередньо або опосередковано несуть в собі певний регулюючий вплив на платників. Разом з тим сфера ефективного застосування податкового регулювання обмежена певними обставинами.

*По-перше*, регулюючий вплив далеко не завжди приводить до гарантованого одержання очікуваного результату. Крім того, не слід забувати про те, що податкове регулювання є тільки одним із множини факторів, що обумовлюють економічну поведінку суб'єктів господарювання. Негативний вплив інших факторів може звести нанівець доцільність тих чи інших податкових нововведень. Виходячи з цього, будь-який регуляторний вплив у сфері оподаткування спочатку має оцінюватися не тільки з позиції пов'язаних з ним витрат та очікуваного результату, але й з погляду імовірності отримання останнього.

*По-друге*, проблема ефективності податкового регулювання пов'язана з відповідними витратами, які держава в особі контролюючих та інших органів виконавчої влади несе не тільки у зв'язку з розробкою та реалізацією регулюючого впливу, але й у зв'язку з необхідністю здійснення адміністрування та контролю. На практиці такі витрати можуть перевищити очікуваний результат, що призводить до неефективності відповідних заходів податкового регулювання. Характерним прикладом такої ситуації в українській практиці оподаткування є збір з власників собак. Незважаючи на те, що

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

цей місцевий збір є обов'язковим до застосування на всій території України, він введений далеко не в усіх територіальних громадах саме у зв'язку з тим, що витрати на його адміністрування перевищують суми збору від нього.

*По-третє*, застосування конкретних інструментів податкового регулювання має бути ретельно прораховано та чітко регламентовано на законодавчому рівні для попередження можливих зловживань. Теоретично ефективні заходи податкового регулювання на практиці можуть не привести до очікуваного результату виключно у зв'язку з відсутністю чіткого та однозначного механізму їх реалізації.

*По-четверте*, практично будь-який засіб у сфері податкового регулювання має певний часовий термін застосування, який визначається тривалістю життєвого циклу відповідного регулятивного інструменту. Тому оцінка ефективності його використання повинна враховувати результати і витрати за весь період його дії з урахуванням різночасності очікуваних витрат і результатів, причому величина часового лага значною мірою обумовлюється характером регуляторного впливу.

Регулююча функція оподаткування реалізується за допомогою спеціальних інструментів, вбудованих в систему оподаткування в цілому і в кожен податок – окремо, які саме й забезпечують бажану мотивацію платників податків. Загальну структуру системи інструментів податкового регулювання наведено на *рис. 1.1*.

З точки зору характеру дії механізми податкового регулювання можуть бути розділені на три групи – локальні; комплексні та системні.

**Локальні** інструменти податкового регулювання пов'язані з реалізацією регуляторного потенціалу кожного окремого податку або збору, який обумовлюється обраним сполученням елементів податку та відповідним порядком обчислення податкових зобов'язань. Найбільш типовими інструментами цієї групи є податкові пільги, що застосовуються до окремих елементів конкретного податку. Так, прикладом податкової пільги за елементом «суб'єкт оподаткування» може бути звільнення від сплати податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів сільськогоспо-

Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України  
 дарських товаровиробників, які мають статус платника фіксованого податку.



**Рис. 1.1. Класифікація інструментів податкового регулювання**

**Комплексний характер** мають інструменти податкового регулювання, які одночасно стосуються кількох основних податків і зборів та створюють спеціальний режим оподаткування для певних груп платників. До них можуть бути віднесені: спеціальні податкові режими, які вводяться за територіальною (спеціальні економічні зони та території пріоритетного розвитку) або за галузевою ознакою (спеціальний режим оподаткування суб'єктів космічної діяльності, експеримент для підприємств гірничо-металургійного комплексу і т. ін.).

Відмітними рисами спеціальних режимів оподаткування від локальних інструментів податкового регулювання є такі:

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

1. Введення спеціальних режимів оподаткування має комплексний характер. У рамках кожного спеціального режиму застосовується комплекс взаємозв'язаних податкових пільг, що відносяться до різних податків і зборів (здебільшого – податок на додану вартість, податок на прибуток, мито та плата за землю) і застосовуються одночасно.
2. Спеціальні податкові режими, на відміну від локальних інструментів, період дії яких не обмежений, вводяться на визначений відповідним законодавчим актом період. Тимчасовий період застосування спеціальних режимів свідчить про їх експериментальний характер.
3. Метою введення спеціальних податкових режимів є стимулювання розвитку окремих регіонів (територіальна ознака) або галузей національної економіки (галузева ознака), що й визначає коло суб'єктів пільгового оподаткування.
4. Спеціальні режими спрямовані на стимулювання розвитку регіонів або галузей за допомогою створення відповідних умов для інтенсифікації інвестиційної та інноваційної (переважно в рамках технопарків) діяльності. Інші цілі податкового стимулювання (наприклад, заохочення виробництва окремих видів товарів, створення сприятливих умов для окремих соціальних груп платників та ін.), які вирішуються шляхом застосування локальних інструментів, спеціальним податковим режимам не притаманні.
5. Для засобів податкового стимулювання цієї групи характерним є поєднання власне комплексу податкових пільг з іншими заходами неподаткового регулювання підприємницької діяльності.

До інструментів **системного характеру** належать регулятивні механізми, які вбудовані в систему оподаткування і стосуються всіх податків і зборів, що входять в податкову систему країни. Системний характер цих інструментів податкового регулювання виявляється в тому, що у випадку їх застосування принципово змінюється структура податкових платежів платників та об'єктів оподаткування.

Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України

Саме в цій групі можуть бути позиційовані й альтернативні системи оподаткування, до яких належать: фіксований сільськогосподарський податок, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, а також фіксований податок з фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

Перша з цих систем має галузеву спрямованість і є інструментом державної підтримки сільгосптоваровиробників.

Друга та третя – спрямовані на стимулювання розвитку малого підприємництва й вирішення на цій основі комплексу соціальних та економічних проблем.

Альтернативність наведених систем оподаткування обумовлена такими обставинами:

- ▶ *по-перше*, перехід на будь-яку з цих систем оподаткування обумовлюється лише рішенням платника, що обирає одну з існуючих альтернатив;
- ▶ *по-друге*, та ж сама діяльність, здійснювана суб'єктом підприємства, може обкладатися податком тільки за однією системою оподаткування – звичайною або альтернативною;
- ▶ *по-третє*, кожна з цих систем є альтернативою звичайній системі оподаткування, тобто передбачає відповідний перелік податків і зборів, які є обов'язковими до сплати. При цьому вибір однієї з цих систем звільняє платника від сплати деяких податків і зборів, які передбачені загальною податковою системою.

Крім того, найпоширеніший із альтернативних систем оподаткування – спрощеній системі – властива також «внутрішня альтернативність». Так, платники єдиного податку (як юридичні, так і фізичні особи) можуть самостійно прийняти рішення щодо доцільності реєстрації платниками ПДВ, а для юридичних осіб це означає можливість самостійного вибору ставки податку.

## 1.2. Передумови виникнення альтернативних систем оподаткування в Україні

Формування податкової системи в Україні відбувається шляхом поєднання емпіричних та наукових знань із запозиченням окремих елементів податкових систем різних країн. Адаптація форм та механізму оподаткування до вимог життя відбувається в більшості випадків без відповідного наукового обґрунтування, методом спроб і помилок.

У розбудові національної системи оподаткування відчувається відсутність серйозної теоретичної основи. Саме з цієї причини більшість прийнятих протягом останнього періоду законів України з питань оподаткування була спрямована не на системне вдосконалення податкової системи в цілому, а переважно на розв'язання конкретних поточних проблем, у тому числі проблем окремих галузей економіки.

За таких історичних умов податкова система України, що формувалась до того ж у відносно короткий термін (перша редакція Закону України «Про систему оподаткування» була прийнята в 1991 році, тобто майже 16 років тому), має багато недоліків і не відповідає сучасним вимогам до систем оподаткування. З одного боку, діючи податкова система не забезпечує достатній, надійний і стабільний рівень доходів бюджету, що спричиняє негативні наслідки на макрорівні, а з іншого – підриває фінансову базу підприємницьких структур, а це уповільнює економічне зростання.

Тому *перша група* передумов виникнення й розвитку альтернативних систем оподаткування пов'язана із суттєвими **недоліками чинної податкової системи**, до яких можна віднести такі:

- 1) переважно фіскальна спрямованість податкової системи та неефективність податкового регулювання. Сама побудова податкової системи, конструкція основних податків і зборів та застосовувані підходи до організації контрольно-перевірочної роботи і податкового адміністрування мають відверто фіскальний характер. Акцент у забезпеченні реалізації фіскальної



функції оподаткування має бути перенесений з донарахування податкових зобов'язань і стягнення штрафних санкцій на забезпечення повного погашення податкових зобов'язань платників. Зовсім неприйнятним, з огляду на світовий досвід, є планування штрафних санкцій у дохідній частині бюджету і доведення планових завдань по додатковому залученню коштів до працівників податкових інспекцій. У певному сенсі такий підхід є відображенням «презумпції винності» платників податків і однією із причин зловживань в органах податкової служби. Разом з тим історія розвитку податкової системи України свідчить про явно недостатній рівень реалізації регулюючої функції оподаткування, безсистемність та неефективність застосовуваних локальних регулятивних інструментів і, в першу чергу, податкових пільг. Крім того, відсутність пріоритетів податкового регулювання призводить до розпилення державних фінансових ресурсів, що надаються платникам податків, без отримання бажаного результату;

- 2) велика кількість податків і зборів (обов'язкових платежів), що справляються в Україні. Відповідно до Закону України «Про систему оподаткування» [21], податкова система налічує 28 загальнодержавних і 15 (без врахування введених в АР Крим як експеримент) місцевих податків і зборів. Правда, частина загальнодержавних податків і зборів, що міститься у ст. 14 Закону, на практиці не справляється (податок на нерухоме майно, збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, збір до Державного інноваційного фонду, гербовий збір), але кількість обов'язкових платежів залишається досить великою. Кожен з цих податків і зборів має свою специфіку визначення об'єктів оподаткування та податкових баз, звітності, особливості розрахунку податкових зобов'язань, що потребує наявності у платників висококваліфікованого персоналу та відповідних витрат. Тому скорочення обов'язкових до сплати податків і зборів у рамках застосовуваних альтернативних систем значно спрощує організацію роботи з обчислення та сплати податкових

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

- зобов'язань і зменшує вірогідність податкових помилок і відповідних штрафних санкцій;
- 3) недосконала та трудомістка система податкового обліку. Починаючи з 1997 року податковий облік за основними системоутворюючими податками (податок на прибуток та ПДВ) був остаточно відокремлений від бухгалтерського. Внаслідок цього, а також у зв'язку з недосконалістю або відсутністю реєстрів податкового обліку трудомісткість роботи бухгалтерів, на яких у більшості випадків покладено його ведення, зростає майже вдвічі. Відмінності в обчисленні доходу, витрат амортизації в бухгалтерському та податковому обліку настільки суттєві, що це призвело до неспівставності податкової та фінансової звітності. Цілком зрозуміло, що паралельне ведення двох видів обліку за різною методологією одними й тими ж службами підприємства значно збільшує ймовірність порушень. Однак якщо неточності бухгалтерського обліку загрожують лише адміністративними штрафами, то помилки в податковому обліку спричиняють додаткові фінансові втрати суб'єктів підприємницької діяльності. Тому спрощення податкового обліку при застосуванні альтернативних систем оподаткування за рахунок заміни податку на прибуток альтернативним податком (фіксованим сільськогосподарським або єдиним) дозволяє якщо не повністю зняти, то суттєво зменшити гостроту цієї проблеми;
- 4) порівняно високі витрати на податковий контроль та адміністрування податків. Організація податкового контролю та податкового адміністрування при існуючому рівні податкової культури та відсутності усталених традицій сплати податків (які формувалися в розвинених країнах протягом століть), потребує значних витрат. Це зумовлено необхідністю суцільного контролю за кожним платником, який до того ж має проводитися з високою періодичністю. Спрощення податкового обліку та зменшення кількості податків у рамках альтернативних систем оподаткування відповідно зменшує обсяги контрольно-перевірочної роботи. Особливу актуальність ця

проблема набуває у зв'язку зі збільшенням кількості платників податків за рахунок зростання кількості суб'єктів малого підприємництва, оскільки витрати на контроль та адміністрування податків для них можуть перевищувати загальні податкові надходження. Зменшення витрат контролюючих органів особливо відчувається у випадку введення альтернативного податку в фіксованій сумі (спеціальний торговий патент, який застосовувався в Україні до 2003 року, фіксований прибутковий податок, єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності), що потребує контролю не за обчисленням, а виключно за погашенням податкових зобов'язань;

- 5) необґрунтовано занижена тривалість базових податкових (звітних) періодів за основними податками та відносно велика кількість податків і зборів, для яких податковий період дорівнює одному календарному місяцю. Так, в більшості країн з розвинутою економікою податкові зобов'язання з податку на доходи (прибуток) корпорацій обчислюються за календарний рік. Що стосується інших податків та зборів – більшість з них (за винятком ПДВ та акцизного збору) мають квартальні базові податкові періоди. Встановлення коротких податкових періодів в Україні зазвичай вмотивовується необхідністю забезпечення рівномірності наповнення бюджетів, але це збільшує витрати платників та відволікає їх обігові кошти. На відміну від такого підходу, в розвинених країнах акцент ставиться не на рівномірність надходжень, а на планування раціонального та рівномірного використання коштів бюджетів і державних цільових фондів. Різні податкові періоди за різними податками та зборами, а також особливості визначення дат подання звітності та сплати податків вимагають від платника введення спеціального «податкового календаря», який дозволяє контролювати своєчасність цих дій. Введення альтернативних систем оподаткування сприяє якщо не скороченню, то уніфікації податкових періодів за тими податками та зборами, які замінюються альтернативним податком.

*Друга група* передумов виникнення альтернативних податкових систем пов'язана з **недосконалістю законодавчого врегулюван-**

*ня оподаткування.* Значущість цієї проблеми полягає в тому, що порівняно з іншими сферами економічної науки оподаткування об'єктивно вимагає найбільшого ступеня законодавчої та нормативної регламентації. За таких умов якість законодавчих і нормативних актів стає одним з визначальних факторів ефективності функціонування податкової системи. До таких недоліків податкового законодавства слід віднести:

1. Складність податкового законодавства та неоднорідність правового поля оподаткування. За оцінкою О. Дудорова податкове законодавство України на початок 2005 року налічувало 1925 нормативно-правових актів, не враховуючи роз'яснень, листів і т. п. різних уповноважених на те організації [37]. Цілком зрозуміло, що наявність такої кількості законодавчих і нормативних актів суттєво ускладнює роботу платників податків. Питання оподаткування в теперішній час регламентовані законами України (як загальними, що стосуються системи оподаткування в цілому, так і спеціальними – по окремих податках і зборах), декретами Кабінету Міністрів України, які мають силу законів, а також указами Президента України, прийнятими відповідно до Перехідних положень Конституції України. Якщо перші два види законодавчих актів досить однорідні (насамперед завдяки тому, що у видані в 1992 – 1993 рр. декрети Кабінету Міністрів України протягом наступних років були внесені численні зміни законами України), то укази Президента України явно «випадають» із законодавчого поля.
2. Порушення визначеної сфери застосування нормативно-правових актів. У чинному податковому законодавстві непоодинокими є випадки, коли норми одного спеціального закону з конкретного податку втручаються у сферу регулювання іншого законодавчого акта того ж рівня. Так, наприклад, проблема включення сум ПДВ, сплаченого (нарахованого) при придбанні легкових автомобілів, у валові витрати покупця врегульована не Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» [13], який є спеціальним, з точки зору формування валових витрат, а Законом України «Про податок

на додану вартість» [19]. Іншим прикладом такого недоліку є заборона застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктами малого підприємництва, які є дилерами з продажу предметів мистецтва, антикваріату та колекціонування. Це обмеження було введено Законом України «Про внесення змін в деякі закони України щодо оподаткування виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату» [5], хоча ці питання вже врегульовані відповідним Указом Президента [25] та Законом України «Про державну підтримку малого підприємництва» [8]. Такі випадки породжують неоднозначні роз'яснення, які суттєво ускладнюють застосування податкового законодавства платниками.

3. Відсутність однакових і однозначних визначень основних податкових термінів. Так, наприклад, у діючих податкових законах відсутні загальні для всієї системи оподаткування визначення таких термінів, як «збір», «податкова пільга», «профіль діяльності», «торгівля». Спеціальні визначення останнього терміну (щодо торгівлі підакцизними товарами: алкогольними та тютюновими виробами, а також щодо патентування торговельної діяльності) не можуть бути застосовані для інших податків і зборів, які також оперують цим поняттям. Деякі інші базові визначення, такі як «платник податків, зборів (обов'язкових платежів)», «товар», «давальницька сировина» та ін. мають різні трактування в різних законодавчих актах. У результаті як у платників, так і в органів податкової служби відсутнє єдине розуміння тих самих норм податкових законів. Крім того, відсутність єдиної податкової законодавчої термінології змушує використовувати наявні визначення термінів з тих законодавчих актів, які до оподаткування взагалі відношення не мають («реклама», «науково-технічне забезпечення», «гарантійний ремонт» та ін.). Еволюція законодавчої бази оподаткування останніми роками привела до зникнення із законів і нормативних актів визначень ряду термінів, пов'язаних з об'єктами оподаткування та інших елементів податків. Так, сьогодні відсутнє визначення використовуваного в оподаткуванні прибутку підприємств поняття

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

«основна діяльність». Заповнення таких пробілів на практиці здійснюється фіскальними органами з усіма наслідками, що випливають.

#### 4. Суперечливість законодавчої та нормативної бази оподаткування.

*По-перше*, існують суперечності між нормами законодавчих актів одного рівня. Як приклад можна навести Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» і Указ Президента України «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору», в яких основні елементи цього місцевого збору врегульовані по-різному. Це ж стосується наведеного вище прикладу податкового обліку ПДВ, сплаченого при придбанні легкових автомобілів, та деяких інших випадків.

*По-друге*, нормативні акти, видані для роз'яснення порядку застосування податкових законів та затверджені постановами Кабінету Міністрів України, наказами ДПА України та інших центральних органів виконавчої влади, нерідко входять в суперечність з цими законами, обмежуючи дію відповідних норм. Ця ситуація є наслідком надмірного застосування в спеціальних податкових законах норм непрямої дії.

Найбільш класичним (але далеко не єдиним) прикладом у цій сфері є розбіжність між Декретом Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок із громадян» [31] та Інструкцією про оподаткування доходів фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю, затвердженою ДПА України [51] щодо віднесення до складу витрат громадянина-підприємця видатків, що підлягають амортизації. Відповідно до частини третьої ст. 13 Декрету «до складу витрат, безпосередньо пов'язаних з одержанням доходів, відносяться витрати, які включаються до складу валових видатків виробництва (обігу) або підлягають амортизації відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». У додатку 7 до Інструкції це формулювання істотно скориговане: «У відповідності зі ст. 8 («Амортизація») можливо додатково зменшити валовий дохід виключно на суми витрат, які підлягають амортизації й не перевищують розмір амортизаційних відрахувань, нарахованих

Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України  
шляхом застосування норм амортизації до балансової вартості груп основних фондів».

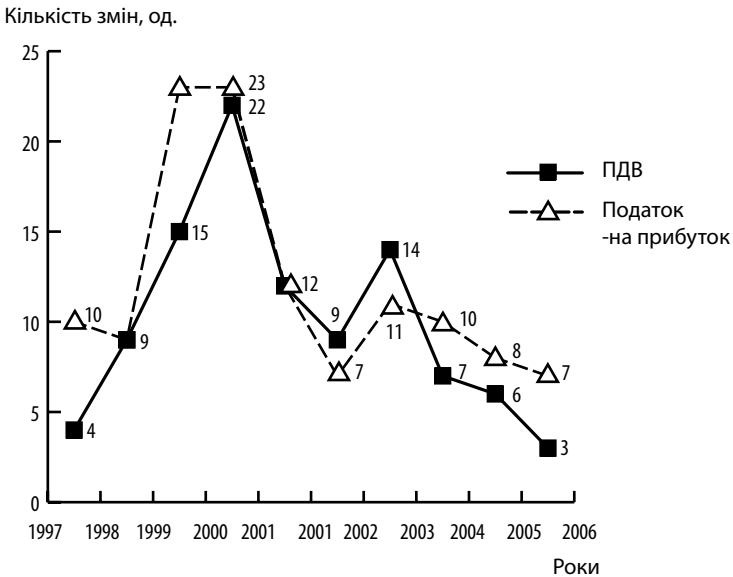
Різниця між законодавчим і нормативним актом цілком очевидна. Якщо в першому випадку мова йде про видатки, що підлягають амортизації (а згідно зі ст. 8 Закону [13] амортизації підлягають: витрати на придбання основних фондів і нематеріальних активів, витрати на самостійне виготовлення основних фондів, витрати на всі види ремонтів і інших поліпшень основних фондів та ін.) то в другому – про ці ж витрати, але в розмірі, що не перевищує суми амортизаційних відрахувань. Тобто замість повної суми таких витрат пропонується зменшувати базу оподаткування лише на суму нарахованої амортизації.

Ще одним прикладом аналогічної ситуації є протиріччя Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку й звітності суб'єктів малого підприємництва» [25] і Порядком ведення книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємства – юридичної особи, що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку й звітності [63]. У своєму наказі ДПА України намагається неправомірно розширити базу оподаткування, включивши в нього не передбачені Указом позареалізаційні доходи та виручку від іншої реалізації.

5. Нестабільність, мінливість законодавчої бази, що не сприяє поліпшенню економічної ситуації, а навпаки, спричиняє як податкові правопорушення, так і розгортання тіньового сектора економіки. Мінливість податкового законодавства, яка лише частково може пояснюватися змінами соціально-економічної політики держави та мінливістю кон'юнктури ринку, *по-перше*, робить непрогнозованими податкові наслідки виробничо-господарської діяльності в перспективі, а *по-друге*, ускладнює життя бухгалтерам, які мають присвячувати значну частку свого робочого часу на відстеження змін законодавчих та нормативних актів з оподаткування. Невраховання цієї оперативної інформації призводить до помилок в обчисленні податкових зобов'язань та інших податкових правопорушень.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Аналіз динаміки змін до двох основних спеціальних законодавчих актів – Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» та Закону України «Про податок на додану вартість» (рис. 1.2) свідчить про тенденцію до стабілізації законодавства. Але це кількісне вимірювання не враховує якості внесених коригувань. Так, наприклад, відносно невелика кількість змін ПДВ у 2005 році «компенсована» тим, що ці зміни мали принциповий характер та стосувалися практично всіх елементів цього загальнодержавного податку.



**Рис. 1.2. Динаміка внесення змін до законів України «Про податок на додану вартість» та «Про оподаткування прибутку підприємств»**

У випадку застосування альтернативних систем оподаткування загальна кількість податків і зборів, що сплачуються таким платником, зменшується, а тому звужується й законодавча база, якою користується суб'єкт відповідної альтернативної системи, що дозволяє зменшити негативний вплив зазначених проблем.



Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України

І нарешті, *третья група* передумов лежить за межами власне оподаткування та пов'язана з **пріоритетами державної соціально-економічної політики**, вирішення яких потребує використання всього арсеналу важелів державного регулювання економіки, в тому числі й системних засобів податкової політики.

Такими пріоритетами були визначені державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників та стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва.

Перший напрямок пов'язаний з необхідністю ослаблення податкового навантаження на виробників сільськогосподарської продукції та врахування специфіки виробничо-господарських процесів цієї галузі (сезонність виробництва, підвищена залежність від зовнішнього середовища господарювання, зокрема від природно-кліматичних чинників, тощо). Підтримка і розвиток сільськогосподарського виробництва є одним із стратегічних завдань, оскільки втрата позицій цих виробників на національному ринку становить загрозу для національної безпеки та до того ж матиме критичні соціальні наслідки.

Досвід зарубіжного оподаткування свідчить про те, що практично в усіх країнах використовуються спеціальні заходи податкової підтримки, частіш за все у вигляді спеціальних податкових режимів з основних прямих та непрямих податків.

Але з урахуванням стану підприємств галузі, наявності жорсткої конкуренції з боку іноземних товаровиробників та особливостей сучасного етапу розвитку національної економіки необхідною є саме системна податкова підтримка сільського господарства, яка може бути забезпечена при застосуванні альтернативної системи оподаткування – фіксованого сільськогосподарського податку.

Іншим пріоритетом державної економічної політики є стимулювання розвитку малого підприємництва, причому йдеться не про підтримку, а саме про розвиток таких суб'єктів господарювання.

Роль і можливості малого підприємництва підтверджує досвід промислово розвинутих країн, таких як США, Італія, Японія, Великобританія, Німеччина, Франція, в економіці яких за низкою показників йому належить значне, а часом провідне місце. На малий

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

бізнес у цих країнах припадає до 90 – 95% усіх підприємств, 50 – 60% виробництва валового національного продукту, він є роботодавцем для більш ніж 50 % працездатного населення.

Сектор малого підприємництва в Україні, незважаючи на суттєве (35,4%) збільшення кількості малих підприємств протягом 2000 – 2005 рр. (табл. 1.1) ще не відіграє такої ролі в національній економіці, як в економічно розвинених країнах.

Таблиця 1.1

### Основні показники розвитку малих підприємств [56]

Роки	Кількість малих підприємств, одиниць	Кількість малих підприємств у розрахунку на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць	Середньорічна кількість зайнятих* працівників на малих підприємствах, тис.осіб	Середньорічна кількість найманих** працівників на малих підприємствах, тис.осіб	Частка найманих працівників на малих підприємствах у загальній кількості найманих працівників на підприємствах-суб'єктах підприємництва	Частка малих підприємств у загальному обсязі реалізованої продукції, робіт, послуг
2000	217 930	44	1730,4	1709,8	15,1	8,1
2001	233 607	48	1818,7	1807,6	17,1	7,1
2002	253 791	53	1932,1	1918,5	18,9	6,7
2003	272 741	57	2052,2	2034,2	20,9	6,6
2004	283 398	60	1978,8	1928,0	20,2	5,3
2005	295 109	63	1890,4	1834,2	19,6	5,5

\* включаючи штатних, позаштатних та неоплачуваних (власників, засновників підприємства та членів їх сімей) працівників.

\*\* включаючи штатних та позаштатних працівників.

Кількість малих підприємств на 1000 осіб населення в Україні в 2005 році дорівнював 6,3. Цей показник приблизно в 14,3 разу менший, ніж у країнах ЄС і майже у 23,5 разу менший, ніж у США. Якщо частка працівників малих і середніх підприємств у загальній кількості зайнятих у країнах ЄС в 2000 році становила 72%, в Японії – 78%, США – 54%, Росії – 25%, в Україні цей показник у 2005 році становив майже 20%. При цьому частка малого підприємництва України у валовому внутрішньому продукті у 8 – 13 разів менша, ніж у згаданих країнах.

Суттєве відставання в розвитку малого підприємництва вимагало від держави впровадження системних регулятивних заходів, провідна роль в яких відводилася оподаткуванню.

Саме в цих двох пріоритетних напрямках і були застосовані альтернативні системи оподаткування, що були запроваджені в Україні у 1998 – 1999 рр. наприкінці 90-х років минулого сторіччя.

### **1.3. Загальні риси та особливості альтернативних систем**

Чинне законодавство передбачає можливість використання трьох альтернативних систем оподаткування:

- ▶ спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства зі сплатою єдиного податку. Потенціальними суб'єктами цієї системи оподаткування є як юридичні, так і фізичні особи. Але умови застосування спрощеної системи для цих двох груп платників настільки різняться, що, по суті справи, на практиці паралельно існують дві різні спрощені системи, хоча врегульовані вони тими самими законодавчими актами;
- ▶ фіксований податок (сплата податку з доходів фізичних осіб від здійснення підприємницької діяльності у фіксованому розмірі). Суб'єктами фіксованого податку можуть бути виключно громадяни-підприємці;
- ▶ фіксований сільськогосподарський податок, який може сплачуватися тільки юридичними особами, що відповідають критеріям сільгосптоваровиробників, тобто ця система має чітко виражений галузевий характер.

Слід зазначити, що до 2003 року в Україні в порядку експерименту на обмежених територіях застосовувалася ще одна альтернативна система оподаткування – здійснення діяльності з придбанням спеціального торгового патенту, яка була єдиною, що передбачала встановлення податкових зобов'язань для юридичних осіб у фіксованій сумі, але вона існувала лише чотири роки, після чого була скасована.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Порівняльну характеристику основних параметрів альтернативних систем оподаткування, що можуть бути застосовані юридичними особами, наведено в *табл. 1.2*.

Таблиця 1.2

### Основні характеристики альтернативних систем оподаткування юридичних осіб

Класифікаційна ознака	Фіксований сільгосподаток	Єдиний податок
1	2	3
Взаємодія із загальною системою оподаткування	застосовується замість загальної системи оподаткування на вибір платника	
Кількість існуючих податків зборів та інших обов'язкових платежів, які не сплачуються суб'єктом альтернативної системи оподаткування: загальнодержавних / місцевих	5 / 1	8 (7*) / 2
Період дії	застосовується до 01.01.2009 р.	обмеження відсутні
Територія застосування	обмеження відсутні	
Обмеження щодо застосування	відповідність кількісному критерію платника, обмеження, пов'язані зі спеціальними режимами та спрощеною системою оподаткування	обмеження за обсягом податкової бази, чисельністю робітників, видом підприємницької діяльності, структурою статутного фонду, формою розрахунків та наявністю податкової заборгованості
Момент переходу на альтернативну систему	з початку календарного року	з початку календарного кварталу не більше одного разу на рік
Мінімальна тривалість застосування	1 рік	1 квартал
Залежність від кінцевих результатів діяльності платника	не залежить	залежить від обсягу виручки
Суб'єкти оподаткування	юридичні особи - сільгосптоваровиробники	юридичні особи – суб'єкти малого підприємництва

1	2	3
Об'єкт оподаткування	право власності або користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення	підприємницька діяльність, що підпадає під сферу дії спрощеної системи оподаткування
Податкова база	площа земельної ділянки	виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та основних фондів
Збільшення або зменшення ставки	зменшення ставок передбачене для платників, розташованих в регіонах з важкими умовами сільгоспвиробництва	платник має право самостійного вибору ставки єдиного податку (6 або 10%)
Вид податкової ставки	адвалерна	
Спосіб встановлення ставок	окладний	
Ведення обліку доходів і витрат	не регламентоване	ведеться в Книзі обліку доходів і витрат і є обов'язковим
Податковий період	календарний рік	календарний квартал
Періодичність сплати	щомісячно	
Джерело сплати	власні кошти	

\* – у випадку вибору 6-відсоткової ставки єдиного податку.

Спільними рисами фіксованого сільськогосподарського податку та єдиного податку з юридичних осіб є такі:

- 1) обидві альтернативні системи передбачають сплату відповідного альтернативного податку в рахунок частини податків і зборів, передбачених загальною системою оподаткування. Але в цьому плані більш привабливою нині є спрощена система оподаткування, яка, по-перше, передбачає звільнення від сплати більшої кількості податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а по-друге – в одному із своїх варіантів звільняє суб'єкта малого підприємництва від сплати ПДВ, що суттєво спрощує податковий облік і звітність;

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

- 2) і фіксований сільгосподаток, і спрощена система оподаткування застосовуються замість загальної системи, тобто платник не може одночасно застосовувати дві системи оподаткування для різних об'єктів оподаткування або різних відокремлених підрозділів;
- 3) перехід на будь-яку з цих двох систем (за умови відповідності встановленим обмеженням) не є обов'язковим, а здійснюється виключно за власним рішенням платника. Повернення на загальну систему оподаткування також може здійснюватися добровільно, але в обох системах передбачений і обов'язковий варіант повернення – у випадку порушення встановлених обмежень;
- 4) витрати, пов'язані із здійсненням підприємницької діяльності не враховуються при формуванні бази оподаткування. Внаслідок цього суб'єкти обох систем позбавлені хибного стимулу завищувати витрати задля зменшення суми податкових зобов'язань, що характерно для звичайної системи оподаткування;
- 5) перехід на будь-яку з цих альтернативних систем не може здійснюватися частіше ніж один раз на календарний рік, хоча мінімальна тривалість періоду застосування єдиного податку дорівнює одному кварталу;
- 6) обидва альтернативні податки сплачуються щомісячно, але якщо при спрощеній системі сума податкових зобов'язань розраховується кожен місяць окремо, у випадку застосування фіксованого сільськогосподарського податку податкові розрахунки здійснюються один раз на рік з розбивкою по кварталах та місяцях;
- 7) в обох альтернативних системах встановлена адвалерна ставка податку, що дозволяє обмежити вплив інфляційних процесів на суму податкових зобов'язань, але для фіксованого сільгосподатку в цьому плані принциповою є своєчасний і об'єктивний перегляд грошової оцінки вартості земельної ділянки;
- 8) окладний спосіб встановлення ставок в обох випадках не дозволяє врахувати можливі втрати бюджету від застосування альтернативної системи. У цьому плані цікавим був досвід за-

стосування спецпатенту, сума якого розраховувалася виходячи з сум податків та зборів, які він замінював.

Наявність зазначених спільних характеристик єдиного і фіксованого сільськогосподарського податку не робить ці системи оподаткування ідентичними внаслідок існування принципових відмінностей цих двох альтернативних систем:

- 1) сфери дії двох аналізованих альтернативних систем суттєво різняться: якщо фіксований сільгосподаток має чітку галузеву спрямованість, єдиний податок може застосовуватися юридичними особами будь-якої галузевої приналежності;
- 2) тривалість дії спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва чинним законодавством не обмежена, а фіксований сільгосподаток введений на період до 2009 року;
- 3) на відміну від фіксованого сільгосподатку, спрощена система оподаткування має розгалужену систему обмежень для застосування, які містяться не в одному, а в декількох законодавчих актах;
- 4) фіксований сільгосподаток враховує специфіку сільськогосподарського виробництва, зокрема сезонний характер виробничих процесів. Унаслідок цього між двома альтернативними системами існують відмінності в частині мінімальної тривалості застосування (що визначається податковим періодом) та рівномірності погашення податкових зобов'язань;
- 5) принциповим критерієм, що розмежовує ці дві альтернативні системи, є залежність суми податкових зобов'язань від кінцевих фінансових результатів, що є наслідком застосування різних податкових баз. Сума фіксованого сільгосподатку залежить виключно від площі земельної ділянки сільськогосподарського призначення, тому використання цієї альтернативної системи оподаткування спрямоване, *по-перше*, на ефективне використання сільгоспугідь, *по-друге* – на раціональне використання наявних ресурсів і, *по-третє* – на збільшення обсягів сільськогосподарського виробництва, причому

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

без будь-яких обмежень. Податкові зобов'язання з єдиного податку для юридичних осіб визначаються виходячи з обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Тому використання спрощеної системи перш за все зацікавлює платників у раціональному використанні ресурсів та відповідному зменшенні продуктивних і непродуктивних витрат. Стимулювання збільшення обсягів діяльності суб'єкта малого підприємництва обмежено, *по-перше*, граничними рівнями обсягу реалізації та чисельності найманих робітників, а *по-друге* – тим, що сума податку збільшується пропорційно зростанню виручки (хоча це збільшення при середньому та високому рівнях рентабельності залишається більш вигідним порівняно із загальною системою оподаткування за рахунок відносно невеликої ставки податку);

- б) фіксований сільгосподаток передбачає зменшення ставки у випадку розташування сільгосптоваровиробника в регіонах зі складними умовами сільськогосподарського виробництва, що можна розглядати як податкову пільгу. При спрощеній системі оподаткування будь-які пільги не застосовуються;
- 7) принциповою відмінністю спрощеної системи оподаткування від фіксованого сільгосподатку є можливість самостійного вибору ставки оподаткування та визначення статусу платника відносно ПДВ. Це збільшує ступінь свободи суб'єкта малого підприємництва та створює додаткові можливості в управлінні податковими платежами;
- 8) застосування фіксованого сільгосподатку не передбачає обов'язкового ведення податкового обліку та документального підтвердження доходів і витрат (що значно спрощує діяльність сільгосптоваровиробника), на відміну від спрощеної системи, де податковий облік цих показників ведеться в Книзі обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва за затвердженою формою;
- 9) платники фіксованого сільгосподатку зобов'язані подавати додаткову форму податкової звітності, в якій наводиться попередній розрахунок податкових зобов'язань на поточний рік,



Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України

а платники єдиного податку представляють податкову звітність після закінчення податкового (звітного) кварталу.

Альтернативні системи оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, до яких відноситься фіксований та єдиний податки, також мають схожі риси і принципові відмінності. Для їх аналізу необхідно використати порівняльну характеристику цих двох варіантів альтернативного оподаткування, наведену в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Основні характеристики альтернативних систем оподаткування фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності**

Характеристики	Фіксований податок	Єдиний податок
1	2	3
Взаємодія із загальною системою оподаткування	застосовується паралельно із загальною системою оподаткування	застосовується замість загальної системи оподаткування на вибір платника
Кількість існуючих податків зборів та інших обов'язкових платежів, які не сплачуються суб'єктом альтернативної системи оподаткування: загальнодержавних / місцевих	3 / 0	7 (6) / 1
Період дії	обмеження законодавством не передбачені	
Територія застосування	може застосовуватися на всій території України	
Обмеження щодо застосування	обмеження за обсягом доходу, чисельністю робітників, асортиментом товарів, видами діяльності, місцем її здійснення	обмеження за обсягом виручки, чисельністю робітників, асортиментом товарів, видом підприємницької діяльності та наявністю податкової заборгованості
Момент переходу на альтернативну систему	з будь-якого місяця, мінімальна тривалість застосування	з початку календарного кварталу, не більше одного разу на рік
Мінімальна тривалість застосування	1 місяць	1 квартал

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Закінчення табл. 1.3

1	2	3
Залежність від кінцевих результатів діяльності платника	не залежить	
Суб'єкти оподаткування	фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, що здійснюють певні види діяльності на ринках	фізичні особи – суб'єкти малого підприємництва
Об'єкт оподаткування	здійснення дозволених видів підприємницької діяльності	
Податкова база	відсутня	
Вид податкової ставки	фіксована, в діапазоні від 20 до 100 грн на місяць	фіксована, в діапазоні від 20 до 200 грн на місяць
Спосіб встановлення ставок	окладний	
Критерії диференціації ставок	територіальне розташування місця торгівлі	вид здійснюваної підприємницької діяльності
Збільшення або зменшення ставки	розмір податку збільшується на 50 відсотків за кожну найману особу	
Ведення обліку доходів і витрат	платник звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат	ведеться в Книзі обліку доходів і витрат і є обов'язковим
Податковий період	календарний місяць	календарний квартал
Звітний період	календарний квартал	
Періодичність сплати	щомісячно, з попередньою оплатою	
Джерело сплати	власні кошти	

Об'єднує ці альтернативні системи оподаткування те, що:

- ▶ обидва податки замінюють собою частину податків, зборів і обов'язкових платежів, передбачених загальною системою оподаткування. Це є характерною ознакою всіх альтернативних систем незалежно від кола осіб, на які вони поширюються;
- ▶ і фіксований, і єдиний податок можуть бути класифіковані як прямі та сплачуються за власні кошти підприємця;

## Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України

- ▶ у чинному законодавстві не встановлений граничний термін дії обох альтернативних систем оподаткування;
- ▶ обидві альтернативні системи можуть бути застосовані в будь-якому регіоні України і на всій її території;
- ▶ загальні обмеження щодо чисельності найманих працівників (включаючи членів сім'ї підприємця) та обсягів діяльності є більш жорсткими для платників фіксованого податку;
- ▶ встановлення фіксованої ставки альтернативного податку в абсолютній сумі забезпечує незалежність податкових зобов'язань від кінцевих результатів, а збільшення доходу в обох системах не оподатковується;
- ▶ ставки обох альтернативних податків встановлюються органами місцевого самоврядування, що обумовлює підвищену залежність цих систем від місцевої влади та диференціацію ставок за регіонами при здійсненні одного й того ж виду підприємницької діяльності;
- ▶ однаковим для двох аналізованих систем оподаткування є залежність податкових зобов'язань від кількості працюючих на умовах трудової угоди: за кожного найманого працівника підприємець сплачує додатково 50% встановленої ставки податку;
- ▶ для обох альтернативних податків встановлена щомісячна попередня оплата, тобто підприємець попередньо має оплатити своє право на застосування відповідної альтернативної системи оподаткування.

Різниця між фіксованим податком та спрощеною системою оподаткування громадян – підприємців полягає в тому, що:

- ▶ єдиний податок дійсно є альтернативою загальній системі оподаткування громадян-підприємців, оскільки оподаткування їх доходів від здійснення підприємницької діяльності може здійснюватися або єдиним, або прибутковим податком. У цьому плані фіксований податок є більш ліберальним, бо він передбачає можливість альтернативного оподаткування частини доходів, а решта може оподатковуватися за звичайною системою. До речі, це є єдиним випадком паралельного

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

- застосування двох систем оподаткування одним платником в один податковий період;
- ▶ кількість податків і зборів, які не сплачуються суб'єктом альтернативної системи оподаткування, у випадку застосування фіксованого податку є значно меншою, ніж для платників єдиного податку, причому всі місцеві податки сплачуються платником фіксованого податку на загальних підставах;
  - ▶ додатковою перевагою єдиного податку для громадян-підприємців, порівняно зі сплатою прибуткового податку за фіксованим розміром, є можливість добровільної реєстрації платником ПДВ, що є особливо важливим у випадку, коли одержувачі товарів (робіт, послуг) зареєстровані платниками ПДВ;
  - ▶ фіксований податок є найбільш жорстко обмеженим з погляду місця здійснення підприємницької діяльності. Цей варіант оподаткування може бути обраний тільки в тому випадку, коли підприємницька діяльність здійснюється на ринках, а сам підприємець є платником ринкового збору. Додатковими умовами для платників єдиного податку (порівняно із фіксованим) є більш широкі асортиментні обмеження, а також заборона переходу на цю систему оподаткування у випадку наявності податкової заборгованості;
  - ▶ платники фіксованого податку можуть здійснювати тільки два види діяльності продаж товарів і надання супутніх такому продажу послуг, ніякі інші види діяльності під цей варіант оподаткування не підпадають. При застосуванні спрощеної системи оподаткування регламентовані тільки ті види діяльності, які не можуть здійснюватися платником єдиного податку;
  - ▶ перехід на фіксований податок можливий з будь-якого місяця року (для платників єдиного податку – тільки з початку календарного кварталу). Такий порядок є суттєвою перевагою фіксованого податку, тим більше що кількість змін системи оподаткування протягом року в цьому випадку нормативно-правовими актами не регламентований. У результаті при тимчасовому припиненні діяльності платник, на відміну від

## Розділ І. Альтернативні системи оподаткування у розбудові економіки України

спрощеної системи, може заощадити гроші за рахунок зменшення податкових платежів;

- ▶ законодавчими актами для фіксованого податку встановлено більш вузький діапазон ставок, що робить цю систему більш привабливою (порівняно з єдиним податком) для підприємців, що здійснюють торговельну діяльність та надання послуг на ринках, за умови відповідності іншим встановленим обмеженням;
- ▶ за цими двома системами встановлені різні критерії диференціації податкових ставок, причому територіальне розташування місця здійснення підприємницької діяльності не впливає на рівень ставки єдиного податку;
- ▶ принциповим моментом є встановлене законодавством звільнення платників фіксованого податку від обов'язкового ведення обліку доходів і витрат, пов'язаних із здійсненням підприємницької діяльності. Платники ж єдиного податку зобов'язані вести облік доходів і витрат, хоча витрати взагалі ні на що в оподаткуванні не впливають, а доходи є цікавими тільки з огляду на встановлене обмеження за розміром річної виручки.

Таким чином, альтернативні системи оподаткування є своєрідним проявом демократизації суспільства. За їх наявності суб'єкти підприємницької діяльності – платники податків можуть самостійно вибирати податкові умови господарювання, тобто мають змогу активно впливати на цей фактор зовнішнього середовища, що суттєво збільшує ступінь їх свободи у прийнятті господарських рішень. Тому можливість застосування альтернативних систем оподаткування на рівні суб'єктів підприємницької діяльності слід розглядати як один із резервів підвищення ефективності їх господарювання.

### Контрольні питання

1. У чому полягає сутність податкового регулювання економічних і соціальних процесів?
2. Поясніть різницю між локальними, комплексними та системними інструментами податкового регулювання.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

3. У чому полягає сутність альтернативних систем оподаткування?

4. Назвіть види альтернативних систем оподаткування, що діють в Україні.

5. У чому полягає тимчасовий характер альтернативних систем оподаткування?

6. Яку роль відіграє мале підприємництво в створенні конкурентного середовища та вирішенні соціальних питань?

7. У чому причини застосування альтернативної системи оподаткування у вигляді фіксованого сільгосподатку?

8. Які вади податкової системи спричинили появу альтернативного оподаткування?

9. Розкрийте зв'язок між якістю податкового законодавства та введенням альтернативного оподаткування.

10. У чому полягають переваги та недоліки єдиного податку з фізичних осіб порівняно з фіксованим прибутковим податком?

## **Розділ 2. СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ – СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

### **2.1. Загальна характеристика та законодавче врегулювання спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб**

Зростання національної економіки, створення конкурентного середовища та забезпечення ефективної зайнятості й самозайнятості населення висувають на передній план проблему створення необхідних умов для активізації підприємницької активності та інтенсивного розвитку малого підприємництва.

Об'єктивна необхідність збільшення кількості малих підприємств в Україні, яка за цим показником суттєво відстає від розвинених країн, обумовлена тими перевагами, які мають малі підприємства порівняно з великими, а саме:

- ▶ малий бізнес дає можливість подолати галузевий монополізм виробництва, що є особливо важливим, оскільки монополія призводить до зростання цін;
- ▶ за рахунок малого бізнесу створюються додаткові робочі місця, а це, у свою чергу, сприяє забезпеченню ефективної зайнятості населення в умовах недостатності бюджетного фінансування відповідних державних програм;
- ▶ підприємства малого бізнесу оперативно реагують на зміну споживчого попиту і можуть з мінімальними витратами та в найкоротший термін перейти на випуск нової продукції;
- ▶ малі підприємства забезпечують конкуренцію на ринку, допомагають наповнити ринок товарами й послугами, які мають попит, забезпечити швидку окупність витрат, своєчасне реагування на зміну попиту;

- ▶ саме за рахунок малих підприємств можуть бути заповнені відносно невеликі ринкові ніші та вузькі сегменти ринку, де великі підприємства не можуть функціонувати з необхідною ефективністю, та ін.

Серед основних напрямів державної підтримки малого підприємництва особливе значення має створення сприятливого податкового середовища для таких платників податків. А основним напрямком реалізації податкового стимулювання цих процесів є спрощена система оподаткування, обліку та звітності, введена в нашій країні з 1999 року.

Основна ідея такого системного інструменту податкового регулювання полягає в заміні цілої низки податків і зборів загальної системи оподаткування одним податком який, до того ж обраховується за спрощеними правилами.

Єдиний податок, сплачуваний суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, **має синтетичний характер**, поєднуючи в собі характеристики податків і зборів, які він замінює.

Перш за все, єдиний податок можна класифікувати як **оборотний**, тобто податкові зобов'язання платника збільшуються в разі підвищення обсягів продажу продукції (товарів, робіт, послуг). Разом з тим негативні наслідки кумулятивного ефекту, що притаманний оборотним податкам, при застосуванні спрощеної системи оподаткування мають обмежений характер. Це пов'язано з тим, що єдиний податок сплачується на кожному етапі – від виробництва до кінцевого споживання товарів, а вибірково – тільки тими суб'єктами малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Інші суб'єкти підприємництва, які беруть участь у просуванні товару, застосовують звичайну систему оподаткування.

З точки зору форми оподаткування єдиний податок можна віднести до **прямих податків**. Він сплачується суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою за рахунок власних коштів і включається в ціну товарів не у вигляді надбавки до неї, а на стадії виробництва у виробників. Тому єдиний податок регулює перш за все виробництво, хоча він непрямо впливає і на споживання. Разом



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
з тим єдиний податок (у разі сплати його за ставкою 10%) замінює поряд з іншими і податок на додану вартість (ПДВ), який є класичним прикладом непрямих податків. Таким чином, впровадження спрощеної системи суттєво змінює структуру оподаткування на користь підвищення питомої ваги прямих податків.

Єдиний податок сплачується незалежно від фінансового та майнового стану платників, тому він не може бути віднесений до реальних податків і класифікується як податок **особистий**.

За економічним змістом об'єкта оподаткування єдиний податок однозначно належить до **податків на доходи**, тобто він справляється саме в момент виникнення доходу, а не при його використанні.

За критерієм рівня державних структур, що встановлюють податки, єдиний податок, платниками якого є юридичні особи, може бути класифікований як **загальнодержавний**. Він встановлений Указом Президента України, а його стягнення обов'язкове на всій території країни. Хоча частина податкових надходжень від єдиного податку направляється в місцеві бюджети, органи місцевої влади не можуть скасовувати єдиний податок і навіть (на відміну від цього податку для фізичних осіб) змінювати його ставки.

За способом стягнення єдиний податок належить до **окладних**, тому що загальна сума надходжень формується як сума платежів окремих платників і не залежить від потреб бюджету.

Спрощена система оподаткування юридичних осіб передбачає встановлення однакової ставки незалежно від розміру бази оподаткування. Тобто єдиний податок для юридичних осіб за способом встановлення податкової ставки відноситься до **пропорційних** податків.

З точки зору встановленого порядку використання податкових надходжень єдиний податок не можна віднести ні до загальних (які надходять до бюджету без чітко визначеної цільової спрямованості), ні до спеціальних (які використовуються виключно для проведення цільового фінансування окремих заходів). Це пояснюється особливим порядком перерозподілу коштів між державним бюджетом, місцевими бюджетами, а також державними цільовими фондами. Тому за подібною класифікаційною ознакою єдиний податок класифікується як **змішаний**.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Головною причиною впровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва була необхідність стимулювання прискороного розвитку цього сектора економіки, а також складність звичайної системи оподаткування, що вимагало від суб'єктів малого підприємництва порівняно великих витрат на адміністрування податків. До того ж аналогічна система оподаткування була введена в Російській Федерації, тому перша редакція Указу [28] була певною адаптацією російської спрощеної системи до українських умов.

До переваг спрощеної системи оподаткування як інструменту податкового регулювання розвитку малого бізнесу, з точки зору загальнодержавних інтересів, відноситься те, що її використання сприяє розв'язанню ряду таких важливих проблем як:

- ▶ виведення значної частини господарських операцій з тіньового сектора економіки за рахунок зниження податкового навантаження та спрощення адміністрування податків при застосуванні альтернативних систем;
- ▶ позитивні структурні зміни у валовому національному доході на користь збільшення питомої ваги малого бізнесу за рахунок стимулювання розвитку тих, що вже діють, і створення нових суб'єктів підприємницької діяльності;
- ▶ розвиток конкурентного середовища та демонополізація економіки;
- ▶ спрощення адміністрування податків і зменшення відповідних витрат контролюючих органів унаслідок скорочення переліку податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються суб'єктами малого підприємництва, і зменшення кількості перевірок за окремими напрямками оподаткування. Це дозволяє підвищити ефективність справляння податків;
- ▶ поліпшення соціальної ситуації за рахунок забезпечення додаткових робочих місць та розвитку самозайнятості;
- ▶ створення можливості для збільшення податкових платежів за рахунок розширення кола платників і бази оподаткування (ліквідація пільг з податків, що замінюються альтернативним податком);

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

- ▶ зменшення обсягів заборгованості платників перед бюджетами та державними цільовими фондами;
- ▶ ефективне податкове стимулювання раціонального використання наявних ресурсів, оскільки спрощена система є єдиним режимом прямого оподаткування, в якому ресурсні витрати не зменшують податкові зобов'язання платників;
- ▶ зменшення обсягу бартерних операцій, що сприяє оздоровленню фінансового клімату в країні;
- ▶ сприяння формуванню середнього класу, що знижуватиме гостроту проблеми стратифікації суспільства за рівнем доходів.

Як і будь-яке економічне явище, спрощена система оподаткування не є однозначно позитивною з точки зору інтересів держави. До недоліків цієї альтернативної податкової системи належать:

- ▶ порушення цілісності податкової системи країни та принципу рівності в оподаткуванні;
- ▶ певне зниження можливостей та ефективності податкового регулювання цього сектора економіки за рахунок зменшення кількості податків, відповідно, й об'єктів оподаткування;
- ▶ зменшення податкових надходжень, оскільки перехід на спрощену систему оподаткування здійснюється виключно на добровільних засадах і відповідне рішення приймається платником тільки за умови зменшення податкового навантаження;
- ▶ зменшення надходжень з такого «звичайного» джерела формування дохідної частини бюджету, як штрафні санкції внаслідок зменшення кількості перевірок і кількості податків, що сплачуються при звичайній системі оподаткування;
- ▶ відсутність законодавчого врегулювання деяких суттєвих аспектів застосування єдиного податку та наявність численних внутрішніх суперечностей нормативно-правової бази спрощеної системи та її неузгодженість з іншими законодавчими актами у сфері оподаткування, що призводить до наявності різних трактувань одних і тих самих норм;

Наявність цих недоліків визначає, *по перше*, необхідність обмеження сфери застосування єдиного податку, виходячи з інтересів держави у відповідний період, а *по-друге* – тимчасовий характер

### АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

спрощеної системи, яка має бути замінена іншими механізмами податкового регулювання малого бізнесу в міру вирішення тих проблем, що спричинили її появу.

Оскільки процес оподаткування стосується інтересів не лише держави, але й платників податків, слід також розглянути позитивні та негативні риси єдиного податку з точки зору суб'єктів малого підприємництва (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

#### Переваги та недоліки спрощеної системи оподаткування з позиції юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

Сфера переваги (недоліку)	Характеристика	Можливі наслідки
1	2	3
<b>Переваги</b>		
Законодавча і нормативна бази	У зв'язку із скороченням кількості податків і зборів (обов'язкових платежів) скорочується і кількість обов'язкових до застосування, складних і суперечливих законодавчих та нормативних актів	Скорочення втрат робочого часу працівників економічних служб підприємств. Зменшення вірогідності застосування штрафних санкцій
	Зменшується вплив нестабільності податкового законодавства (у частці тих податків і зборів, що замінюються єдиним податком) на господарську діяльність та її кінцеві результати	
Розрахунки, пов'язані з обчисленням податкових зобов'язань	Значно спрощуються, оскільки замість податків, зборів та внесків, платником яких перестав бути суб'єкт малого підприємства (а об'єкти оподаткування і порядок обчислення сум податкових зобов'язань за кожним з них – специфічні), розраховується єдиний об'єкт оподаткування – виручка від реалізації продукції	
Ведення податкового обліку	Податковий облік з єдиного податку надзвичайно простий. За податками і зборами, які не сплачує платник єдиного податку, не ведеться. Особливо сильно відчувається пов'язана з цим економія часу у малих підприємств, які переходять на єдиний податок за ставкою 10%. Для них не тільки спрощено податковий облік з податку на прибуток (хоча валові витрати все-таки доведеться враховувати), а й скасовано вельми трудомісткий податковий облік з ПДВ	

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

Продовження табл. 2.1

1	2	3
Можливість вибору	Рішення про застосування спрощеної системи приймається платником самостійно	Можливість вибору економічно доцільного варіанта оподаткування
	Платник має право обрати одну з двох ставок єдиного податку: 6% або 10%	
Складання податкової звітності	Замість різноманітних форм податкової звітності за податками і зборами, що «заміщуються» єдиним податком, один раз на квартал необхідно заповнювати одну (та ще й нескладну) форму	Зниження трудомісткості підготовки звітності. Економія на бланках звітності
Подання податкової звітності	Скорочення кількості дат подання звітності. Зникає потреба суворо контролювати терміни подання звітності за тими податками й зборами, платником яких перестає бути суб'єкт підприємства	Зниження ймовірності несвоєчасного подання звітності. Зниження втрат робочого часу, пов'язаних з поданням звітності
Терміни сплати	Замість різних строків сплати податків і зборів, які замінюються єдиним податком, вводяться уніфіковані строки	Полегшення контролю за дотриманням строків сплати. Можливість маневрування фінансовими ресурсами між черговими платежами
Сума платежів до бюджету та державних цільових фондів	Можливе зменшення сум платежів за податками і зборами в результаті переходу на спрощену систему оподаткування	Збільшення власних оборотних коштів платників
Застосування фінансових санкцій та адміністративних штрафів за порушення у сфері оподаткування	Ймовірність застосування штрафних санкцій знижується у зв'язку із скороченням кількості форм податкової звітності підприємства; суттєвою уніфікацією термінів подання звітності та сплати податків і зборів; скорочення кількості перевірок та їх тривалості, оскільки при альтернативних способах оподаткування скорочується	Збільшення власних обігових коштів платників

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Продовження табл. 2.1

1	2	3
	кількість параметрів, які контролюються органами державної податкової служби та іншими відомствами	
Бухгалтерський облік	Платники єдиного податку можуть застосовувати спрощену форму ведення бухгалтерського обліку та спрощений План рахунків бухгалтерського обліку	Зниження трудомісткості ведення обліку. Зменшення можливості бухгалтерських помилок
Фінансова звітність	Платники єдиного податку звільнені від щоквартального складання й подання проміжної фінансової звітності, а за підсумками року подають фінансову звітність відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [294] у вигляді балансу й звіту про фінансові результати, причому структура та склад показників у цих формах звітності значно спрощені	Зниження трудомісткості підготовки звітності. Економія на бланках звітності
Законодавче врегулювання	Невідповідність законодавчих актів за спрощеною системою оподаткування іншим законодавчим і нормативним актам. Єдиний податок введено Указом Президента України, і в більшості податкових законів він не згадується. Немає згадки про нього і в Законі України «Про систему оподаткування» (зі змінами та доповненнями) [21]	Неоднозначне трактування контролюючими органами спірних питань оподаткування. Необхідність звернення до судових органів для вирішення спірних питань
	Відсутність «перехідних» положень, що регламентують особливості податкового обліку операцій, які починають при одному способі оподаткування, а завершують при іншому	Підвищений ризик подвійного оподаткування одних і тих же операцій та застосування фінансових санкцій

1	2	3
Сфера застосування	Відсутність чітких законодавчих визначень критеріїв суб'єктів підприємницької діяльності і платників єдиного податку породжують її суперечливі трактування органами податкової служби	Можлива необґрунтована відмова щодо можливості застосування спрощеної системи
Обмежений період дії	Тимчасовий характер спрощеної системи оподаткування та незрозумілі перспективи її застосування. Указ № 746 діє на період «до законодавчого врегулювання цього питання». Тому, <i>по-перше</i> , існує пряма загроза прийняття відповідного закону з іншими параметрами єдиного податку, а <i>по-друге</i> , у проекті Податкового кодексу закладено інші (причому не такі прийнятні) принципи обчислення та сплати єдиного податку	Відсутність впевненості у незмінності умов оподаткування в перспективі та можливість довгострокового прогнозування фінансового стану підприємства

Слід зазначити, що в країнах ЄС спрощені системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва практично не використовуються. Натомість набули поширення інші форми державної підтримки цього типу підприємств, а саме:

- ▶ зменшення ставок податку на прибуток та на додану вартість для малого бізнесу;
- ▶ запровадження спеціальних режимів оподаткування податком на додану вартість деяких типів підприємств (передусім фермерських господарств і сільськогосподарських кооперативів);
- ▶ звільнення деяких видів підприємств від необхідності ведення звітності про результати господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності;
- ▶ використання вмінених і мінімальних податків.

Разом з тим схожі з українською спрощені системи оподаткування малого підприємництва набули поширення й ефективно вико-

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

ристовуються у пострадянських країнах – таких як Росія, Білорусь, Узбекистан, Казахстан та ін., досвід яких може бути використаний при удосконаленні єдиного податку в Україні.

Законодавчу основу спрощеної системи оподаткування складають один Закон і два укази Президента України:

- ▶ Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 19 жовтня 2000 року № 2063-III [8], який містить сучасне визначення суб'єктів малого підприємництва, принципи та засоби їх державної підтримки, включаючи можливість застосування спрощеної системи оподаткування. До введення в дію цього Закону аналогічні функції виконував Указ Президента України від 12 травня 1998 року № 456/98 «Про державну підтримку малого підприємництва» [27], яким вперше було сформульовано визначення суб'єктів малого підприємництва і задекларовано необхідність спрощення їх оподаткування та звітності;
- ▶ Указ Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [28]. Норми саме цього Указу склали законодавчу базу єдиного податку в період з 01.01.99 р. по 18.09.99 р.;
- ▶ Указ Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99 «Про внесення змін в Указ Президента України від 03.07.98 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [25]. Цим Указом була прийнята нова редакція Указу № 727/98. Він набрав сили з 19.09.99 р. і застосовується зараз.

Крім цих законодавчих актів та однієї постанови Кабінету Міністрів України [34], у даний час діє велика кількість наказів та роз'яснень Державної податкової адміністрації (ДПА) України та інших органів виконавчої влади, але головною проблемою спрощеної системи оподаткування є те, що вона, як і багато інших урегульованих указами Президента України питань, не узгоджена з діючими законами у сфері оподаткування.



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

З усіх альтернативних способів оподаткування тільки єдиний податок відсутній в переліку загальнодержавних податків і зборів, наведеному в Законі України від 18 лютого 1997 року № 77/97 «Про систему оподаткування» [21]. Наслідком цього є невизначена ситуація щодо можливості застосування до єдиного податку принципів податкового адміністрування, передбачених Законом України від 21 грудня 2000 року № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [20].

Позиція ДПА України з приводу можливості застосування принципів податкового адміністрування, визначених цим Законом [20], неоднозначна.

У деяких листах<sup>1</sup> міститься висновок про пріоритетність норм Указу [25]. В інших роз'ясненнях ДПА України<sup>2</sup>, навпаки, наполягає на застосуванні до платників єдиного податку пені і фінансових санкцій, які передбачені Законом [20], тобто рекомендує використовувати його норми.

У [42] наведені аргументи на користь того, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва все ж таки знаходиться у сфері дії Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Одним з аргументів є те, що відповідно до Закону [8] спрощена система оподаткування може бути введена замість певних податків і зборів, а ті податки і збори, які замінюються єдиним податком, в Законі України «Про систему оподаткування» присутні.

Цей висновок є принциповим з огляду на можливість застосування однієї з норм Закону [20, пп. 4.4.1], коли норма закону чи іншого нормативно-правового акта припускає неоднозначне трактування

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 27.03.2001 р. № 4016/7/15-1317 // Бухгалтерія. – 2001. – № 16/1. – С. 19 – 107.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 08.05.2001 р. № 3316/6/16-1217-1 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 63.

прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення у межах апеляційного узгодження приймається на користь платника податків.

Унаслідок цього на практиці проблемні питання вирішуються здебільшого на основі численних листів ДПА України (вони сили нормативного акта не мають, не можуть бути використані в судовому розгляді, але використовуються місцевими органами податкової служби) та роз'яснень Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва (Держкомпідприємництва), Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності, а також листів Пенсійного фонду України, Міністерства фінансів та інших центральних органів виконавчої влади.

Аналіз змісту цих роз'яснень свідчить про яскраво виражену фіскальну спрямованість листів ДПА України, що органічно зв'язано з виконанням нею своїх основних функцій, та, навпаки, ліберальний зміст роз'яснень Держкомпідприємництва, який виступає основним опонентом ДПА України.

## **2.2. Сфера застосування єдиного податку**

Відповідно до ст. 11 Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» [8], для суб'єктів малого підприємництва в порядку, встановленому законодавством України, може застосовуватися спрощена система оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності, яка передбачає: заміну сплати встановлених законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів) сплатою єдиного податку; застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку та звітності.

Таким чином, першою умовою для застосування спрощеної системи є те, що юридична особа має класифікуватися як суб'єкт малого підприємництва.

Поняття «суб'єкт малого підприємництва» визначене Законом України «Про державну підтримку малого підприємництва» [8]. Відповідно до ст. 1 цього Закону до суб'єктів малого підприємства

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
належать «юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності».

Тобто основною вимогою, що ставиться до платників єдиного податку – юридичних осіб, є, з одного боку, їх відповідність критеріям суб'єктів підприємницької діяльності, а з іншого – їх обов'язкова реєстрація як таких суб'єктів.

Нагадаємо, що підприємництво – це безпосередня самостійна, систематична, на власний ризик діяльність з виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг з метою отримання прибутку, яка здійснюється фізичними та юридичними особами, зареєстрованими як суб'єкти підприємницької діяльності у порядку, встановленому законодавством.

А суб'єктами підприємницької діяльності (стосовно юридичних осіб) можуть бути:

- ▶ юридичні особи всіх форм власності;
- ▶ об'єднання юридичних осіб, що здійснюють діяльність в Україні на умовах угоди про розподіл продукції (хоча такі суб'єкти здебільшого не можуть класифікуватися як суб'єкти малого підприємництва за іншими критеріями).

Згідно з п. 2 ст. 3 Господарського кодексу України [1] «господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів та з метою одержання прибутку, є підприємництвом, а суб'єкти підприємництва – підприємцями». Якщо господарська діяльність з метою отримання економічних або соціальних результатів не має на меті одержання прибутку – вона класифікується як некомерційна господарська діяльність та до підприємництва не відноситься.

Виходячи з цього, організація, яка має статус неприбуткової, не може вважатися суб'єктом підприємницької діяльності, а отже, не може застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку і звітності.

Це стосується, зокрема, об'єднань співвласників житла [43], гаражно-будівельних кооперативів, створених на підставі Закону України від 16.06.92 р. № 2460-XII «Про об'єднання громадян» [12] тощо.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

При цьому ДПА України підкреслює<sup>1</sup>, що в кожному окремому випадку необхідно керуватися положеннями статуту підприємства та здійснюваною діяльністю.

Отже, ДПА України встановлює такі критерії підприємницької діяльності:

- 1) у статуті підприємства має бути передбачено види діяльності, спрямованої на отримання прибутку;
- 2) така діяльність повинна здійснюватися фактично.

Якщо в статуті організації визначено хоча б один вид діяльності, спрямований на отримання прибутку незалежно від того, чи здійснюється на практиці така діяльність, ДПА України не дозволяє класифікувати таку організацію як неприбуткову.

Перехід на сплату єдиного податку філій, відділень, представництв та інших відокремлених підрозділів підприємств залежить від того, чи має такий підрозділ статус юридичної особи.

Відповідно до ст. 95 Цивільного кодексу України [3] філією є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює всі або частину її функцій, а представництвом є відокремлений підрозділ юридичної особи, що розташований поза її місцезнаходженням та здійснює представництво і захист інтересів юридичної особи. Філії та представництва не є юридичними особами. Вони наділяються майном юридичної особи, що їх створила, і діють на підставі затвердженого нею положення.

Таким чином, філії і представництва не відносяться до суб'єктів малого підприємництва і не можуть бути самостійними платниками єдиного податку. Тому філія або інший відокремлений підрозділ, що не має статусу юридичної особи, не можуть перейти на єдиний податок окремо від головного підприємства – юридичної особи.

На відміну від філій та представництв, дочірні підприємства мають статус юридичної особи. Якщо дочірнє підприємство відпові-

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 12.05.2000 р. № 6502/7/15-1317. // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 69 – 71.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
дає критеріям суб'єкта малого підприємництва і платника єдиного податку, то воно має право перейти на спрощену систему оподаткування окремо від материнського підприємства. Окрім того, якщо материнське підприємство працює за спрощеною системою, дочірне може працювати за звичайною системою оподаткування або обрати спрощену як за ставкою єдиного податку 6%, так і за ставкою 10%.

Інші вимоги до платників єдиного податку регламентовані Законом [8], у якому встановлено критерії суб'єкта малого підприємництва, а також Указом [25], що визначає, хто саме із суб'єктів малого підприємництва має право переходу на спрощену систему оподаткування.

Отже, для того щоб мати право переходу на спрощену систему оподаткування, суб'єкт підприємницької діяльності повинен відповідати і критеріям суб'єкта малого підприємництва (згідно зі ст. 1 і 2 Закону [8]), і критеріям платника єдиного податку (згідно зі ст. 1 і 7 Указу [25]). У разі наявності двох близьких, але відмінних за кількісними параметрами критеріїв, платник єдиного податку має відповідати більш «жорсткому» із них (*табл. 2.2*). Аналогічний висновок міститься й у Методичних рекомендаціях по адмініструванню єдиного податку<sup>1</sup>, у роз'ясненнях ДПА України<sup>2</sup> і Держкомпідприємства<sup>3</sup>.

**Обмеження щодо обсягу діяльності** для юридичних осіб встановлено у Законі [8] і в Указі [25], причому в цих законодавчих актах граничний обсяг діяльності визначений у різних показниках, має різний кількісний рівень та ще й вимірюється в різних одиницях.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України «Про застосування методичних рекомендацій з адміністрування єдиного податку» від 15.05.2001 р. № 6153/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 64 – 67.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 03.01.2001 р. № 1/2/15-1314 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 55.

<sup>3</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 19.03.2001 р. № 1-221/1849 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 57.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Єдине, що є спільним, – це сфера застосування обмеження, якого слід дотримуватися як на момент переходу на єдиний податок, так і протягом роботи за спрощеною системою оподаткування [48].

Таблиця 2.2

### Загальні вимоги до суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб при переході на єдиний податок і при сплаті податку за спрощеною системою [41]

Критерії суб'єкта малого підприємництва відповідно до Закону [8]	Критерії суб'єкта малого підприємництва відповідно до Указу [25]
1	2
<i>За обсягом діяльності</i>	
Обсяг річного валового доходу – не більше 500 тис. євро	Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – не більше 1 млн грн
<i>За кількістю працюючих</i>	
Середньооблікова чисельність працюючих за рік не повинна перевищувати 50 осіб	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не повинна перевищувати 50 осіб
За видами діяльності: дія законодавчого акту не поширюється на:	
Діяльність у сфері грального бізнесу	–
Обмін валюти	–
Виробництво та імпорт підакцизних товарів	–
Ломбарди	–
Довірчі товариства	Довірчі товариства
Страхові компанії	Страхові компанії
Банки	Банки
Інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи	Небанківські фінансові установи
–	Платників, які придбали спецпатент
–	Спільну діяльність
<i>За структурою статутного капіталу</i>	
Частка вкладів, що належать юридичним особам – засновникам та учасникам	Частки, що належать юридичним особам – учасникам та засновникам суб'єктів підприємницької діяльності,

1	2
суб'єктів підприємницької діяльності, які не є суб'єктами малого підприємництва, не повинні перевищувати 25 відсотків статутного фонду цих суб'єктів	які не є суб'єктами малого підприємництва, не повинні перевищувати 25 відсотків статутного фонду даних суб'єктів
<i>За станом розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами</i>	
-	Відсутність заборгованості з податків, зборів та обов'язкових платежів за попередній звітний податковий період
<i>За способом розрахунків зі споживачами (для тих, хто вже працює на єдиному податку)</i>	
-	Платники єдиного податку не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію, крім готівкового та безготівкового розрахунку коштами

Серед основних відмінностей слід звернути увагу на те, що у цих нормативних документах застосовано принципово різні бази для визначення обсягу діяльності: у Законі [8] – валовий дохід, а в Указі [25] – виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Відмінності виручки від валового доходу полягають у такому:

- ▶ склад доходів, які включаються у валовий дохід та у виручку від реалізації суттєво різняться;
- ▶ виручка включає в себе ПДВ, а валовий дохід – ні;
- ▶ для обчислення виручки замість методу податкового обліку «за першою з подій» застосовується «касовий метод», тобто вже відвантажена, але ще не оплачена продукція в обсязі виручки від реалізації не враховується.

Різний кількісний рівень показників (500 тис. євро за Законом [8] і 1 млн грн за Указом [25]), на перший погляд, свідчить про те, що якщо платник за цим критерієм відповідає вимогам Указу [25], його автоматично може бути віднесено до суб'єктів малого підприємства згідно із Законом [8], однак це не зовсім так. Справа в тому, що до обсягу виручки включаються далеко не всі ті доходи, які відносяться

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

до валового доходу (у валовий дохід включаються не тільки відвантажені (але ще не оплачені) товари, а й безоплатно надані платникові товарно-матеріальні цінності, безоплатна фінансова допомога, які не знаходять відображення у виручці від реалізації). Тому перевіряти належність конкретної юридичної особи до суб'єктів малого підприємництва необхідно одночасно за обома показниками.

Різний вимір показників, за якими встановлене обмеження за обсягами діяльності, потребує уніфікованих правил перерахунку обсягу валового доходу з національної валюти в євро. На жаль, прямо це питання не врегульоване ані в Законі [8], ані в Указі [25]. Справа в тому, що перерахунок таким чином можна проводити за офіційним курсом національної валюти: на початок року, на кінець року, на дату отримання відповідного доходу або за середньорічним курсом. Очевидно, в цьому випадку слід керуватися підходом, який викладений у Господарському кодексі України [1] та застосовується при класифікації підприємств. Відповідно до п. 7 ст. 63 цього законодавчого акта малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує 50 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує суми, еквівалентної 500 тис. євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні. Виходячи з цього, найбільш вірогідним варіантом обчислення цього критерію юридичної особи – суб'єкта малого підприємництва є використання середньорічного курсу Національного банку України щодо гривні.

Якщо при сплаті податку за спрощеною системою оподаткування платник податків, дотримуючись обмеження щодо виручки від реалізації, перевищить граничний рівень валового доходу (наприклад, у результаті безоплатного отримання об'єктів основних фондів), він перестане відповідати критеріям суб'єкта малого підприємництва і змушений буде повернутися до звичайної системи оподаткування. Тому при сплаті єдиного податку суб'єкт малого підприємництва разом з веденням обліку виручки від реалізації (а це він зобов'язаний робити відповідно до вимог нормативних актів [71]) паралельно змушений вести облік валового доходу, незважаючи на те, що він



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
не є платником податку на прибуток і податковий облік за цим податком вести не зобов'язаний.

У випадку якщо в зв'язку із загрозою перевищення граничного рівня виручки від реалізації (або валового доходу) суб'єкт малого підприємництва призупинив свою виробничо-господарську діяльність і створює нове підприємство, підстави для притягнення до відповідальності посадових осіб або засновників, а також для класифікації таких дій як ухилення від оподаткування відсутні<sup>1</sup>.

**Обмеження щодо середньооблікової чисельності працівників** для юридичних осіб (50 осіб) у Законі [8] та Указі [25] збігаються, причому в Законі уточнено, що середньооблікова чисельність визначається «за звітний період (календарний рік)».

При цьому, згідно зі ст. 1 Закону [8], середньооблікова чисельність працівників визначається з урахуванням усіх працівників, у тому числі тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів. Подібна норма присутня і в Указі [25], але в ньому додатково уточнено, що середньооблікова чисельність визначається за методикою, затвердженою органами статистики.

Методику розрахунку середньої чисельності, на яку є посилання в Указі [25], наведено в Інструкції зі статистики кількості працівників, затвердженій наказом Держкомстату України від 28 вересня 2005 року. № 286 [50]. З двох показників, наведених в цій Інструкції, найбільш доцільним є використання середньооблікової кількості робітників в еквіваленті повної зайнятості.

Найбільш розгалуженими є **обмеження щодо здійснення окремих видів діяльності**.

Відповідно до Закону [8], не можуть бути віднесені до суб'єктів малого підприємництва, а отже, не мають права застосовувати спрощену систему оподаткування такі групи платників:

**1. Суб'єкти, що здійснюють підприємницьку діяльність у сфері грального бізнесу та обміну іноземної валюти.**

<sup>1</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 12.11.2001 р. № 2-221/6704 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)

Закон [8] не поширюється на суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері грального бізнесу або обміну іноземної валюти. Якщо ж така діяльність ними фактично не здійснюється, хоча й передбачена в установчих документах (на практиці це зустрічається досить часто), підстав для відмови у переході на єдиний податок таким суб'єктам малого підприємництва немає<sup>1</sup>.

**2. Ломбарди.** Зазначимо, що й до введення в дію Закону [8] ДПА України роз'яснювала, що ломбарди слід класифікувати як небанківські фінансові установи, які не мають права переходу на єдиний податок<sup>2</sup>.

Обмеження за деякими видами діяльності, передбачені Законом [8] та Указом [25], збігаються. Згідно з обома законодавчими актами їх дія не поширюється на такі види установ та організацій.

**3. Довірчі товариства, страхові компанії, банки, небанківські фінансові установи або інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи.**

Якщо перші три групи установ та організацій названі конкретно, то прямого визначення небанківських фінансових установ або інших фінансово-кредитних установ в чинному законодавстві відсутнє.

У Законі України від 12.07.2001 р. «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» [24] фінансова установа визначена як *«юридична особа, яка відповідно до закону надає одну чи декілька фінансових послуг та яка внесена до відповідного реєстру у порядку, встановленому законом. До фінансових установ належать банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії та інші юридичні особи, виключним видом діяльності яких є надання фінансових послуг»*. А до кредитних установ віднесені фінансові установи,

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 08.02.2001 р. № 1568/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 32.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 30.12.1999 р. № 19786/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 57 – 58.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
які відповідно до закону мають право за рахунок залучених коштів надавати фінансові кредити на власний ризик.

Визначення терміна «фінансова послуга» міститься в пункті 5 частини п'ятої статті 1 Закону [24]: фінансові послуги – це операції з фінансовими активами, що здійснюються в інтересах третіх осіб за власний рахунок чи за рахунок цих осіб, а у випадках, передбачених законодавством, – і за рахунок залучених від інших осіб фінансових активів, з метою отримання прибутку або збереження реальної вартості фінансових активів.

**4. Виробники та імпортери підакцизних товарів.** Це обмеження міститься у ст. 2 Закону [8], хоча в Указі [25] воно не передбачено. Необхідно звернути увагу на те, що воно стосується не торгівлі підакцизними товарами, а саме їх виробництва або імпорту, тобто платники акцизного збору не можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку і звітності. Проте суб'єкти малого підприємництва, що здійснюють торговельну діяльність, при сплаті податків за спрощеною системою мають повне право продавати підакцизні товари. ДПА України цілком слушно роз'яснила, що виробниками підакцизних товарів на митній території України є як виробники підакцизних виробів, так і замовники (якщо вони є суб'єктами підприємницької діяльності), з сировини яких виробляється підакцизна продукція<sup>1</sup>. Таким чином, не можуть перейти на сплату єдиного податку майстерні з виробництва ювелірних виробів, а також суб'єкти підприємницької діяльності, які виробляють підакцизну продукцію за контрактами на переробку давальницької сировини, оскільки вони також є платниками акцизного збору.

**5. Спільна діяльність.** Це обмеження стосується платників єдиного податку і запроваджено Указом [25], але в Законі [8] його немає. Причому в ст. 7 Указу [25] власне визначення спільної діяльності відсутнє, але є посилання на те, що мається на увазі спільна діяльність, визначена п. 7.7 ст. 7 Закону [13], який розглядає спільну діяльність як самостійний предмет оподаткування, відокремлений від кожно-

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 29.01.2002 р. № 357/С/17-0515 // Бухгалтерія.– 2002.– № 10/2.– С. 17.

го з її учасників, хоча ведення податкового обліку такої діяльності (а також сплата відповідних податків) доручені одному з них.

Щодо цього обмеження існують прямо протилежні думки ДПА України<sup>1</sup> та Держкомпідприємництва<sup>2</sup>.

ДПА України вважає, що на підприємство, яке є учасником спільної діяльності, незалежно від того, що облік результатів спільної діяльності ведеться окремо від обліку діяльності підприємства, дія Указу [25] не поширюється.

На думку Держкомпідприємництва, якщо статутна діяльність суб'єкта підприємницької діяльності (крім спільної діяльності) відповідає вимогам ст. 1 Указу [25], то суб'єкт малого підприємництва має всі підстави для переходу на сплату єдиного податку. За переконанням авторів [42], цей підхід відповідає Указу [25], у ст. 7 якого зазначено, що він не поширюється саме на спільну діяльність, але ніякої згадки про учасників такої діяльності немає. Тому в аспекті оподаткування ототожнення самої спільної діяльності та господарської діяльності її учасників є неправомірним.

Додатковим аргументом на користь цього висновку є те, що доходи від спільної діяльності (як розподілені, так і нерозподілені) підлягають оподаткуванню податком на прибуток у кожного з учасників спільної діяльності.

**6. Діяльність з перепродажу предметів мистецтва, колекціонування або антикваріату, а також діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату.** Це обмеження є новим, воно введене з 18 січня 2007 року – з дати офіційного оприлюднення Закону України «Про внесення змін в деякі закони України щодо оподаткування виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату» [5]. Від-

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 11.09.2000 р. № 5078/6/15-1316 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 53.

<sup>2</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 02.03.2001 р. № 1-221/3395 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 52 – 53.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
повідно до п. 2 Заключних положень цього Закону, положення нормативно-правових актів щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва не поширюється на діяльність осіб, які є дилерами згідно з підпунктом «б» пункту 8-2.2. Закону України «Про податок на додану вартість».

А під дилером розуміється платник податку, який придбаває (набуває за іншими цивільно-правовими договорами), у тому числі шляхом імпорту, вироби мистецтва, предмети колекціонування або антикваріату (далі – культурні цінності) з метою їх подальшого перепродажу, незалежно від того, чи діє такий платник податку від свого імені, чи або від імені іншої особи за винагороду.

Цілком зрозуміло, що введення цього додаткового обмеження спрямовано на недопущення застосування спрощеної системи оподаткування при здійсненні високорентабельної діяльності. Але той спосіб, яким воно було впроваджене, породжує низку проблем і створює підстави для судового оскарження рішення про відмову від видачі Свідоцтва платника єдиного податку суб'єкту малого підприємництва, який є таким дилером. Справа в тому, що відповідні зміни в Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» [8], який є спеціальним Законом з цих питань, не внесені, тобто порушені принципи законодавчого врегулювання.

**Обмеження щодо структури статутного фонду** суб'єкта малого підприємництва у Законі [8] і в Указі [25], на перший погляд, дуже подібні, але разом з тим між ними існує принципова розбіжність.

Якщо дія Указу [25] не поширюється на суб'єктів підприємницької діяльності, *«у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам – учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25%»*, то дія Закону [8] не поширюється на суб'єктів підприємницької діяльності, *«у статутному фонді яких частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25%»*.

Ця розбіжність є надзвичайно серйозною, оскільки враховує вже не індивідуальні частки засновників, а їх сукупну частку. Так, наприклад, якщо серед засновників підприємства п'ять юридичних осіб,

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

що не є суб'єктами малого підприємництва, з частками у статутному фонді по 9%, спільна частка їх вкладів (45%) перевищує встановлене обмеження, а отже, таке підприємство вже не може бути класифіковане як суб'єкт малого підприємництва і, відповідно, не має права сплачувати податки за спрощеною системою оподаткування (хоч обмеження ст. 7 Указу [25] в даному випадку не порушується).

Обмеження щодо структури статутного фонду стосується тільки тих підприємств, засновники яких – юридичні особи, що не є суб'єктами малого підприємництва. Тому якщо засновниками підприємства є суб'єкти малого підприємництва, що відповідають критеріям ст. 1 та 2 Закону [8], структура їх вкладів до статутного фонду ніякого значення для переходу підприємства на спрощену систему оподаткування не має. При цьому такі суб'єкти підприємницької діяльності самі можуть не бути платниками єдиного податку.

Нерезиденти – юридичні особи<sup>1</sup> та неприбуткові організації можуть бути засновниками суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, яка сплачує єдиний податок, якщо у статутному фонді такої юридичної особи частка нерезидента або неприбуткової організації не перевищує 25%<sup>2</sup>.

Підприємство, яке повністю належить одному засновнику – фізичній особі (незалежно від того, чи є вона резидентом, чи нерезидентом) не підпадає під це обмеження, тому що засновник не є юридичною особою. Аналогічною є ситуація й для товариства з обмеженою відповідальністю (акціонерного товариства), засновниками (акціонерами) якого є фізичні особи.

Виходячи з формулювання обмеження щодо структури статутного фонду, останнє можна застосовувати тільки у випадку, якщо засновником підприємства є суб'єкт підприємницької діяльності. Тому в ситуації, коли засновником виступає добровільне громад-

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 16.12.2003 р. № 19525/7/15-1217 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua).

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 30.12.1999 р. № 19786/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 57 – 58.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
ське об'єднання, яке не відноситься до суб'єктів підприємницької діяльності, частка такого засновника у статутному фонді суб'єкта малого підприємництва ніякої ролі не відіграє<sup>1</sup>.

Найбільш неоднозначними є роз'яснення органів державної влади щодо можливості застосування спрощеної системи оподаткування підприємствами державної та комунальної власності.

Наприкінці 2000 року ДПА України роз'яснила<sup>2</sup>, що державні і комунальні підприємства, у разі їх реєстрації як суб'єктів підприємницької діяльності та відповідності вимогам Указу [25], можуть перейти на сплату єдиного податку. А коли державне або комунальне підприємство не займається підприємницькою діяльністю і, отже, не є суб'єктом підприємницької діяльності, то воно не може застосувати спрощену систему оподаткування.

Однак у 2006 році ДПА України затвердила узагальнююче податкове роз'яснення з цього питання [74], відповідно до якого дія спрощеної системи на такі підприємства не поширюється, оскільки засновники державних і комунальних підприємств (органи державної влади та місцевого самоврядування) не є суб'єктами малого підприємництва і їхня частка в цих підприємствах перевищує 25%. При цьому останній лист ДПА України<sup>3</sup>, який дозволяв застосування спрощеної системи таким підприємствам, відкликано. Правда, дотепер чинними залишаються інші, більш ранні листи<sup>4, 5</sup>, в яких ДПА України не заперечує проти переходу таких підприємств на єдиний

---

<sup>1</sup> Письмо Государственного комитета Украины по вопросам регуляторной политики и предпринимательства от 10.12.2001 г. № 1-222/7290 // Бухгалтер.– 2002.– № 4.– С. 13.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 03.11.2000 р. № 14517/7/15-1317 // www.nau.kiev.ua

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 18.01.2006 р. № 743/7/ 15-0417 // www.nau.kiev.ua

<sup>4</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 29.01.2002 р. № 357/ С/17-0515 // Бухгалтерія.– 2002.– № 10/2.– С.17.

<sup>5</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 22.11.2000 р. № 15532/7/15-1317 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 68.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

податок. Таким чином, у цей час існують два взаємовиключні підходи того ж самого контролюючого органу до цього питання, хоча пріоритет має узагальнююче податкове роз'яснення [74].

Слід відзначити, що наведені в [74] висновки чинному законодавству не відповідають.

*По-перше*, згідно із ст. 1 Закону [8] до суб'єктів малого підприємництва віднесені юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності «будь-якої організаційно-правової форми й форми власності». Тобто форма власності (про яку, власне, і йде мова) не є підставою для заборони застосування єдиного податку.

*По-друге*, ДПА України «не помітила» однієї маленької деталі – обмеження застосовується в тому випадку якщо частки засновників, що не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25%, але стосується це не всіх засновників, а тільки тих, які є юридичними особами. А згідно зі ст. 80 Цивільного кодексу України [3] ані держава, ані територіальна громада не є юридичними особами, до яких можуть бути віднесені тільки організації, створені й зареєстровані у встановленому порядку. Уповноважені органи, що виступають засновниками суб'єктів підприємницької діяльності (у тому числі і суб'єктів малого підприємництва), дійсно можуть бути юридичними особами. Але навіть у цьому випадку частка в статутному фонді суб'єкта малого підприємництва належить (як це сформульовано в частині четвертій ст. 7 Указу [25]), не їм, а відповідно державі або територіальній громаді.

*По-третє*, державні органи або органи місцевого самоврядування не можуть виступати суб'єктами підприємницької діяльності.

Якщо керуватися логікою узагальнюючого податкового роз'яснення [74], виходить, що спрощена система оподаткування не може застосовуватися і підприємствами, засновниками яких виступають фізичні особи. Останні також не відносяться до суб'єктів малого підприємництва, якщо самі вони не зареєстровані суб'єктами підприємницької діяльності (що для засновників обов'язковим аж ніяк не є). Але такий підхід суперечить як ідеології державної підтримки малого підприємництва, так і існуючим роз'ясненням ДПА України.



**Обмеження щодо розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами** стосується моменту переходу на єдиний податок, оскільки подання заяви про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності можливе тільки «за умови сплати всіх установлених податків і обов'язкових платежів за попередній звітний (податковий) період».

Ще більш конкретизована ця вимога у Наказі ДПА України № 555 [70]: сплаченими мають бути всі податки та обов'язкові платежі, строк сплати яких настав на дату подання заяви. Оскільки продовження Свідоцтва вимагає подання заяви один раз на рік, то контроль за дотриманням такого обмеження здійснюється також щороку.

Слід звернути увагу, що це обмеження стосується лише податків і зборів. У зв'язку з тим, що Законом України «Про систему оподаткування» [21] штрафні санкції і пеня не віднесені до податків чи зборів, відмова органів податкової служби у виданні Свідоцтва на підставі того, що суб'єкт малого підприємництва не сплатив пеню чи нарахований йому штраф, є безпідставною<sup>1</sup>. Слід зазначити, що до податків і зборів також не відносяться внески на загальнообов'язкове державне соціальне (у тому числі й пенсійне) страхування, тому наявність заборгованості за попередній податковий період по цих платежах також не може бути причиною відмови у видачі Свідоцтва платника єдиного податку<sup>2</sup>.

Якщо суб'єкт підприємництва має податкову заборгованість з вини банку, тобто він сплатив усі встановлені податки й обов'язкові платежі, але їх не зараховано в бюджет, Держкомпідприємництва<sup>3</sup> не вбачає підстав для відмови у видачі Свідоцтва.

---

<sup>1</sup> Письмо Государственного Комитета Украины по вопросам регуляторной политики и предпринимательства от 27.02.2002 г. № 2-221/1166 // Бухгалтер.– 2002.– № 10 – 11 (ч. 1).– С. 8.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 27.03.2006 р. № 3442/5/15-0416 // Бухгалтер.– 2006.– № 17.– С. 31.

<sup>3</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 14.12.2001 р. № 5-532/7407 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Відповідно до роз'яснень ДПА України<sup>1,2</sup>, підприємство, яке має розстрочений податковий борг, до його погашення не може перейти на спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку. Це обумовлене тим, що розстрочка погашення податкового боргу не скасовує заборгованості платника. Така позиція не відповідає вимогам ст. 4 Указу [25], в якій йдеться про сплату податків і зборів не за будь-які попередні періоди, а саме за попередній звітний (податковий) період, що передує поданню заяви. Тому у випадку коли суб'єкт підприємницької діяльності у визначені Законом [20] строки сплатив усі податки та обов'язкові платежі за результатами господарської діяльності за попередній звітний період, але має розстрочений податковий борг за минулі роки, в цій ситуації перешкоди для переходу на спрощену систему оподаткування відсутні, що підтверджується й позицією Держкомпідприємництва<sup>3</sup>.

Щодо можливості переходу на єдиний податок суб'єктів малого підприємництва, що мають заборгованість по заробітній платі, ДПА України<sup>4, 5</sup>, роз'яснила, що для цілей єдиного податку «заборгованістю з податків і зборів (обов'язкових платежів), яка виникає у зв'язку з невплатою заробітної плати, вважається вся сума такої заборгованості, яка розраховується на кінець останнього звітного періоду в бухгалтерському обліку суб'єктів підприємницької діяльності, крім суми, нарахованої за останній звітний місяць. При цьо-

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 29.11.2001 р. № 7647/6/15-1316 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 21.04.2006 р. № 4583/6/15-0416 // Бухгалтер.– 2006.– № 25.– С. 9.

<sup>3</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 19.03.2002 р. № 5-532/1541 // Бухгалтерія.– 2002.– № 21/2.– С. 12.

<sup>4</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 30.12.1999 р. № 19786/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 57 – 58.

<sup>5</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 17.04.2000 р. № 1988/6/15-1316 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 45.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
му на дату подання заяви про перехід на спрощену систему ще не настав строк виплати заробітної плати за останній звітний місяць, установлений колективним договором (трудовими угодами)».

**Обмеження щодо способу розрахунків**, яке передбачене тільки Указом [25], стосується виключно юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, що вже перейшли на єдиний податок. На стадії прийняття рішення про можливість переходу підприємства на єдиний податок це обмеження не застосовується. У ст. 1 Указу [25] говориться: «Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантаженою продукцією, крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами».

Це обмеження стосується бартерних (товарообмінних) операцій, оскільки господарські операції, що передбачають здійснення розрахунків у будь-якій формі та іншій, ніж грошова, включаючи будь-які види взаємозаліку, класифікуються як бартерні (п. 1.19 ст. 1 Закону [13]).

Порушення платником єдиного податку – юридичною особою обмеження щодо способу розрахунків не призводить до застосування будь-яких фінансових санкцій або адміністративних стягнень, однак у цьому випадку, починаючи з наступного кварталу, такий платник позбавляється права сплачувати податки за спрощеною системою та зобов'язаний перейти на загальну систему оподаткування.

Оскільки обсяг бартерних операцій не враховується у розрахунку виручки від реалізації (згідно з Указом [25]), при визначенні права переходу суб'єкта малого підприємництва на спрощену систему оподаткування цілком логічним буде висновок про те, що такі операції враховуватися не повинні.

Завершення підприємством – платником єдиного податку не завершених на момент переходу на єдиний податок бартерних операцій не має розглядатися як порушення норм Указу [25]. За економічною логікою така операція вже потрапила під оподаткування податком на прибуток підприємств – валовий дохід платника було

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

збільшено в момент здійснення першої з частин бартерної операції. Заключна частина бартерної операції буде здійснюватися вже при сплаті єдиного податку, але в безподатковому режимі, оскільки грошової оплати за відвантажений товар немає.

Обмеження можливості здійснення розрахунків із платником єдиного податку – юридичною особою в будь-якій формі, відмінної від грошової, стосується тільки розрахунків за відвантажену продукцію, хоча на практиці застосовується контролюючими органами, як правило, стосовно будь-яких бартерних операцій, включаючи заміну грошової форми оплати договору зустрічною поставкою та проведення заліку взаємних зобов'язань<sup>1</sup>.

Що стосується можливості включення векселів у схеми податкової оптимізації операцій із платниками єдиного податку, ситуація в цьому питанні не є однозначною. У випадку якщо операція забезпечується простим векселем покупця, що згодом оплачується коштами, порушення не відбувається<sup>2</sup>. Однак при погашенні такого векселя товарами (роботами, послугами) або ж при включенні в схему перекладних векселів інших емітентів операція вважається бартерною<sup>3</sup> з усіма відповідними наслідками.

Таким чином, для переходу на єдиний податок суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа має відповідати критеріям суб'єкта малого підприємництва відповідно до Закону [8] і критеріям платника єдиного податку відповідно до Указу [25] (за виключенням обмеження щодо форми розрахунків за відвантажену продукцію, товари, роботи, послуги), а під час роботи за спрощеною системою оподаткування він повинен дотримуватися всіх обмежень, передбачених обома законодавчими актами.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 13.11.2001 р. № 7256/6/ 15-1316 //www.dinai.com

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 15 травня 2000 р. № 6562/7/ 15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 76.

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 15.05.2000 р. № 6562/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 76.

### **2.3. Порядок переходу на єдиний податок і повернення на звичайну систему оподаткування**

Перехід на єдиний податок здійснюється виключно на добровільній основі. Механізм переходу юридичної особи – суб'єкта малого підприємництва на спрощену систему оподаткування регламентовано ст. 4 Указу [25].

Перехід на спрощену систему оподаткування можливий з будь-якого податкового періоду, а для єдиного податку тривалість податкового періоду дорівнює кварталу. Таким чином, протягом року існує чотири дати, з яких можна перейти на спрощену систему оподаткування: 1 січня, 1 квітня, 1 липня і 1 жовтня.

Зареєстровані в установленому порядку новостворені суб'єкти малого підприємництва мають право перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з того кварталу, в якому здійснено їх державну реєстрацію [70]. Як роз'яснила ДПА України<sup>1</sup>, новостворені та зареєстровані платники єдиного податку сплачують податок за повний місяць, з якого розпочато їх діяльність, тобто в разі державної реєстрації підприємства в січні та початку здійснення діяльності в лютому податок сплачується не за повний квартал, а починаючи з лютого. Однак оскільки для юридичних осіб податкові зобов'язання з єдиного податку визначаються обсягом реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), то до початку реальної господарської діяльності (до моменту отримання виручки від реалізації) об'єкта оподаткування не виникає.

У разі відповідності всім критеріям Закону [8] та Указу [25] юридична особа подає письмову заяву встановленого зразка до органу державної податкової служби за місцем реєстрації, в якій обов'язково зазначається ставка єдиного податку (*Додаток А*).

Строки подання заяви – не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового періоду). Це означає, що останнім днем подання заяви при переході на єдиний податок з I кварталу є

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 05.07.99 р. № 9784/7/17-0217 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

16 грудня попереднього року, з II кварталу – 16 березня, з III кварталу – 15 червня і з IV кварталу – 15 вересня.

Протягом 10 днів з моменту подання заяви орган ДПС має видати Свідоцтво, а в разі негативного результату платнику надається вмотивоване рішення в письмовій формі щодо відмови у його видачі.

Строк дії Свідоцтва – один календарний рік.

Після закінчення строку дії Свідоцтва його необхідно повернути до відповідного органу податкової служби незалежно від того, яке рішення прийняв суб'єкт малого підприємництва: сплачувати далі єдиний податок чи повернутися до загальної системи оподаткування.

Після закінчення року для продовження роботи за спрощеною системою оподаткування платник повинен подати нову заяву в тому самому порядку, в якому він здійснював перехід на єдиний податок. Якщо така заява у відповідний строк не подається, це розглядається не як бажання суб'єкта малого підприємництва повернутися на звичайну систему оподаткування, а як порушення встановленого порядку.

Якщо перехід на єдиний податок здійснюється юридичними особами в тому календарному році, в якому їх створено, то критерієм права на використання спрощеної системи для них має бути фактичний обсяг виручки від реалізації з моменту створення до моменту подання заяви, а для тих юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, які зареєстровані в попередніх роках або продовжують працювати на спрощеній системі, – обсяг виручки за попередній календарний рік, хоча це питання потребує законодавчого врегулювання. Такий же підхід слід застосовувати і для розрахунку середньооблікової чисельності найманих робітників.

Повернення на звичайну систему оподаткування можливе в таких випадках:

1. *За власним бажанням платника.* Мінімальна тривалість роботи за спрощеною системою оподаткування відповідає тривалості податкового (звітного) періоду, після чого платник може повернутися до звичайної системи оподаткування.

Для повернення на звичайну систему оподаткування платник єдиного податку має подати заяву про відмову від спрощеної си-

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
стеми. Термін подання такої заяви становить 15 календарних днів до початку наступного кварталу, тобто він співпадає з терміном подання заяви про перехід на єдиний податок. Причому відповідно до чинних нормативних документів орган податкової служби не може відмовити платнику в такому поверненні (на відміну від переходу на єдиний податок). Причини, через які платник повертається до звичайної системи оподаткування, – це його особиста справа, і в заяві рішення про відмову від спрощеної системи не вмотивовується.

2. *Обов'язкове повернення.* Відповідно до ст. 5 Указу [25] в разі порушення вимог, встановлених ст. 1, платник єдиного податку повинен перейти на загальну систему оподаткування, починаючи з наступного звітного періоду (кварталу). При цьому обов'язкове повернення розглядається як своєрідна санкція за порушення вимог, що пред'являються до платників єдиного податку. Але до кінця кварталу, в якому порушені вимоги ст. 1 Указу [25], платник продовжує застосовувати спрощену систему оподаткування. Таким чином, у межах податкового періоду платник застосовує тільки одну систему оподаткування.

Слід зазначити, що обов'язкове повернення на звичайну систему оподаткування пов'язане в Указі [25] виключно з порушенням вимог ст. 1, тобто з перевищенням граничного обсягу виручки, граничної чисельності або способу здійснення розрахунків за відвантажену продукцію. Наслідки порушення інших обмежень щодо платників єдиного податку (ст. 7 Указу [25]) або критеріїв суб'єктів малого підприємництва (ст. 1 та 2 Закону [8]) чинним законодавством не встановлені, хоча на практиці в цих випадках також застосовується обов'язкове повернення на звичайну систему оподаткування з наступного за порушенням кварталу.

Такий порядок повернення не призводить до ухилення від оподаткування у випадку перевищення обсягів виручки або чисельності. Але у випадку здійснення бартерних операцій обсяги доходів від них (як і відповідні витрати) не впливають на податкові зобов'язання з єдиного податку і в оподаткуванні не враховуються, що є суттєвим недоліком механізму повернення.

Ще складніша ситуація в тому випадку, коли протягом роботи за спрощеною системою змінюється структура статутного фонду

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

суб'єкта малого підприємництва, в результаті чого він «виходить» зі сфери дії Указу [25]. Формально кажучи, з моменту відповідної переєстрації установчих документів така юридична особа не має права застосовувати норми Указу. Але у зв'язку з відсутністю механізму «негайного» скасування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, повернення на звичайну систему оподаткування здійснюється починаючи з наступного податкового періоду (кварталу).

Неврегульованою залишається також ситуація, коли юридична особа, що застосовує спрощену систему оподаткування, порушує будь-які вимоги щодо суб'єктів малого підприємництва, встановлені ст. 1 або 2 Закону [8] відносно обсягів валового доходу, структури статутного фонду, заборони на виробництво або імпорт підкацизних товарів; здійснює операцію, яка класифікується як операція у сфері грального бізнесу або реєструється як фінансова установа. В цьому випадку така юридична особа вже не відповідає критеріям суб'єкта малого підприємництва, а тому не має права застосовувати спрощену систему (навіть у тих ситуаціях, коли норми Указу [25] не порушуються).

Обмеження щодо спільної діяльності здебільшого стосуються моменту переходу на спрощену систему, адже порушити його юридична особа, яка вже є платником єдиного податку, практично не може, оскільки ситуація знаходиться під контролем органів податкової служби. У цьому випадку такий платник не зможе зареєструвати в органах податкової служби договір про спільну діяльність.

Якщо юридична особа до переходу на єдиний податок за ставкою 10% була платником ПДВ або застосовувала спрощену систему безпосередньо з початку підприємницької діяльності, то з моменту повернення до загальної системи вона знову має зареєструватися як платник ПДВ при умові, що вона відповідає критеріям платника, визначеним Законом України «Про податок на додану вартість» від 3 квітня 1997 року № 168/97 [19]. Таке підприємство знову стає платником податку на прибуток, а отже, знову веде облік валового доходу та валових витрат, нараховує податкову амортизацію.

Обов'язковим принципом, встановленим ч. 5 ст. 4 Указу [25], є те, що протягом календарного року на єдиний податок перейти можна тільки один раз.



На практиці трапляються ситуації, коли суб'єкт малого підприємства вимушений повернутися на загальну систему оподаткування у зв'язку з власним бажанням або порушенням встановлених обмежень. У цьому випадку його право знову перейти на спрощену систему оподаткування в наступному році залежить від того, чи виконуються на момент нового переходу встановлені обмеження. Якщо в минулому році платник повернувся на звичайну систему за власним бажанням або внаслідок здійснення бартерної операції, дотримуючись при цьому вимог щодо чисельності найманих робітників, обсягу діяльності тощо, заперечень стосовно його нового переходу на єдиний податок виникати не може. Зовсім інша ситуація складається в тому разі, коли платник перевищує граничні показники середньооблікової чисельності працівників або обсягів реалізації. Оскільки на момент переходу на єдиний податок враховується рівень цих показників за попередній календарний рік, платник не відповідатиме критеріям Указу [25], і тому не має права на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

#### **2.4. Податкові ставки, об'єкт і база оподаткування**

У ст. 3 Указу [25] передбачено дві ставки єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб:

- ▶ 6% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору в разі сплати ПДВ згідно із Законом [19];
- ▶ 10% суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору в разі включення ПДВ до складу єдиного податку.

При цьому суб'єкт малого підприємництва має можливість самостійного вибору однієї з цих двох ставок, різниця між якими пов'язана виключно з тим, чи включається ПДВ до складу єдиного податку, чи сплачується окремо.

Такий механізм встановлення ставок (на відміну від єдиного податку з фізичних осіб) забезпечує зв'язок податкових зобов'язань з таким важливим показником як виручка від реалізації продукції.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Тобто зі збільшенням виручки зростатиме й сума єдиного податку, що підлягає сплаті.

У випадку коли суб'єкт малого підприємництва обрав ставку єдиного податку 6%, він залишається (а для новостворених підприємств – стає) платником ПДВ на загальних підставах.

При переході на єдиний податок за ставкою 10% суб'єкт малого підприємництва (якщо до цього він був платником ПДВ) здає Свідоцтво та всі його копії до органу податкової служби, а також подає у затвердженій ДПА України формі заяву про перехід на спрощену систему, де прямо формулюється прохання про скасування реєстрації його як платника ПДВ.

Доцільність вибору суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами ставки єдиного податку значною мірою визначається тим режимом оподаткування ПДВ, який існує для кожного конкретного платника. Якщо при застосуванні 6%-вої ставки єдиного податку податковий режим (з точки зору ПДВ) не змінюється, то при обранні 10%-вої ставки платники:

- ▶ позбавлені можливості у відповідних випадках одержувати бюджетне (у тому числі експортне) відшкодування;
- ▶ не мають права на податковий кредит, а також не можуть випускати податкові накладні на продані товари (роботи, послуги).

Остання обставина в ряді випадків є визначальною при виборі ставки єдиного податку, оскільки за відсутності податкових накладних їх партнери – платники ПДВ втрачають право на податковий кредит. Цю проблему можна вирішити шляхом відповідного коригування ціни продажу, однак при цьому в платника єдиного податку неминучі втрати в зв'язку з відсутністю в нього права на податковий кредит і неможливістю зменшення об'єкта оподаткування з єдиного податку на суму понесених витрат. Тому у випадку продажу суб'єктом малого підприємництва товарів, робіт та послуг не кінцевим споживачам найбільш поширеною є практика застосування 6%-вої ставки єдиного податку.

Слід також зазначити, що платники єдиного податку за ставкою 10% перебувають у більш важких умовах, ніж не зареєстровані плат-

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
никами ПДВ суб'єкти підприємницької діяльності, які сплачують податок за звичайною системою оподаткування. Останні права на податковий кредит також не мають, але віднесення ними сум «вхідного» ПДВ до складу валових витрат все ж таки дозволяє їм відшкодувати 25% сплачених сум ПДВ шляхом зменшення платежів з податку на прибуток. Суб'єкти малого підприємництва, що сплачують податок за ставкою 10%, такої можливості не мають оскільки вони не є платниками ані ПДВ, ані податку на прибуток підприємств.

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності обрав 10%-вий єдиний податок, що передбачає скасування його реєстрації як платника ПДВ, таке скасування може бути здійснене тільки за умови проведення документальної перевірки, яка підтверджує достовірність задекларованих сум<sup>1</sup>.

Указом [25] не передбачено ніяких обмежень у виборі ставки єдиного податку, тобто суб'єкт малого підприємництва має право перейти на єдиний 6%-вий податок і в разі здійснення ним операцій, що звільнені від ПДВ, і при виконанні операцій, які не є об'єктом оподаткування цим податком. Тому ті платники, які виконують такі пільгові операції, в більшості випадків обирають 6%-ву ставку єдиного податку, що дозволяє їм зменшити сукупне податкове навантаження.

Не впливає на рішення платника при обранні ставки єдиного податку і сам факт реєстрації такого суб'єкта підприємницької діяльності як платника ПДВ. Якщо одночасно діяльність суб'єкта підприємницької діяльності підпадає під вимоги спрощеної системи оподаткування і така особа не є платником ПДВ через відсутність у неї обсягів оподатковуваних ПДВ операцій у розмірі 300 тис. грн, то й у такому разі право вибору ставки єдиного податку залишається за даним суб'єктом.

Відповідно до п. 3 Наказу ДПА України [70] рішення про перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, незалежно від обраної ставки єдиного податку – 6% чи 10% – може бути прийняте платником податків не більше одного разу на календарний рік.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 07.12.2000 р. № 16278/7/16-1220-20 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак.-ва.– 2001.– № 6.– С. 7.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

У разі коли суб'єкта малого підприємництва не задовольняє обраним ставка єдиного податку, він не може перейти на іншу ставку з початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) в одному календарному році. При цьому такий суб'єкт малого підприємництва має право добровільно відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування і повернутися до загальної системи оподаткування, а з нового календарного року знову перейти на спрощену систему із застосуванням іншої ставки податку.

Однією з найбільш складних на практиці є **проблема визначення об'єкта і бази оподаткування єдиним податком**.

З точки зору теорії податків, об'єктом оподаткування є здійснення підприємницької діяльності (за виключенням тих її видів, на які не поширюється дія Закону [8] і Указу [25]).

Відповідно до ст. 3 Указу об'єктом оподаткування у юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва визначена виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору. Для платників єдиного податку за ставкою 10% в об'єкт оподаткування не включаються також суми ПДВ, бо нараховувати їх такий платник права не має. Стосовно ж акцизного збору ця норма вже втратила свою актуальність у зв'язку з тим, що виготовлення та імпорт підакцизних товарів вилучені з припустимої сфери діяльності суб'єктів малого підприємництва.

Разом з тим з точки зору економічної сутності елементів податку виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є не об'єктом, а базою оподаткування єдиним податком.

Визначення виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) міститься у ст. 1 Указу [25]. Під виручкою розуміється *«сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг)»*.

Окремо в цій же статті Указу визначена виручка від реалізації основних фондів – *«різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів і їхньою залишковою вартістю»*.

В Указі [25] виручка розглядається як кошти, отримані в готівковій або безготівковій формі внаслідок операцій з продажу про-

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
друкції (товарів, робіт, послуг). Разом з тим спеціального визначення терміна «операція з продажу» для єдиного податку не існує. Тому для визначення цієї категорії треба використовувати терміни «продаж товарів», «продаж результатів робіт (послуг)», які містяться в Законі [13] .

На відміну від податку на прибуток та ПДВ, в податковому обліку за єдиним податком застосовується касовий метод, тобто податкові зобов'язання виникають у момент надходження коштів на банківський рахунок (у касу) підприємства, яке застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності незалежно від моменту їх відвантаження (фактичного надання).

У зв'язку з цим виникає питання про правомірність оподаткування авансів та передоплат, що надходять платнику до моменту відвантаження продукції або товарів, передачі результатів робіт, фактичного надання послуг. З цього приводу ДПА України та Держкомпідприємництва роз'яснили<sup>1, 2, 3</sup>, що виручкою від реалізації продукції вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок чи в касу за здійснення операцій з продажу продукції, включаючи суму попередньої оплати. Згідно з Указом, до виручки відноситься фактично отримана сума за здійснення операцій (а не за здійснені операції). Момент передоплати відповідає початку операції, а момент відвантаження товару – її завершенню.

Щодо операцій, в яких першою подією є відвантаження товарів або надання послуг, податкові зобов'язання з єдиного податку в них виникають тільки в момент отримання коштів.

---

<sup>1</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 16.08.01 р. № 2-532/5117 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 23.09.1999 р. № 14310/7/15-1317 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 67.

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України «Про застосування методичних рекомендацій з адміністрування єдиного податку» від 15.05.01 р. № 6153/7/15-1317 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 64 – 67.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

На відміну від платників податку на прибуток, для яких об'єкт оподаткування не включає в себе ПДВ, при сплаті 6%-вого єдиного податку існує проблема подвійного оподаткування. Сума податкових зобов'язань під час продажу товарів (робіт, послуг), *по-перше*, враховується при обчисленні ПДВ, а *по-друге*, включається до бази оподаткування єдиним податком. Тобто такий суб'єкт малого підприємництва змушений додатково сплачувати у вигляді єдиного податку 6% від суми податкових зобов'язань, що відповідає 1,2% суми виручки від реалізації продукції.

За думкою Держкомпідприємництва<sup>1</sup>, з метою недопущення подвійного оподаткування при розрахунку єдиного податку за ставкою 6% виручку від реалізації продукції необхідно зменшувати не тільки на суму акцизного збору, а й на суму ПДВ. Але на законодавчому рівні ця проблема так і не вирішена.

Валютна виручка включається до бази оподаткування єдиним податком в той момент, коли вона надходить на поточний валютний рахунок клієнта, тобто коли фактично отримана платником. Тому для цілей оподаткування єдиним податком валютна виручка перераховується в національну валюту України за курсом НБУ на дату її зарахування на цей рахунок.

Рух коштів між рахунками підприємства (наприклад, з додаткового на основний чи при продажу власних валютних коштів клієнта – з валютного на гривневий) вже не є базою оподаткування, оскільки відсутній сам факт продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

При визначенні виручки від реалізації основних фондів платника єдиного податку на перший план виступає **проблема застосовуваного методу нарахування амортизації** [44, 75].

На жаль, цю проблему прямо не врегульовано ані в Указі [25], ані в інших законодавчих або нормативних актах. Справа в тому, що, починаючи з 1 липня 2000 року, поряд з «податковою» амортизацією, порядок якої регламентовано ст. 8 Закону [13], застосовується

---

<sup>1</sup> Письмо Государственного комитета Украины по вопросам регуляторной политики и предпринимательства от 21.01.2002 г. № 2-532/313 // Бухгалтерская газета.– 2002.– 17 февраля.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
ся й «бухгалтерська» амортизація відповідно до ПБО-7 «Основні засоби» [62].

Залежно від прийнятого методу її нарахування суттєво різняться і суми амортизаційних відрахувань, і залишкова вартість основних фондів, і податкові зобов'язання з єдиного податку.

На користь застосування бухгалтерської амортизації свідчать такі аргументи:

- ▶ термін «залишкова вартість» не лише не визначено, але й ні разу не застосовано в ст. 8 Закону [13], тоді як в ПБО-7 він використовується досить широко;
- ▶ під час продажу окремих об'єктів другої, третьої та четвертої груп основних фондів у разі застосування податкового методу амортизації визначити їх індивідуальну залишкову вартість, що необхідно для обчислення бази оподаткування єдиним податком, дуже складно, оскільки податковий облік балансової вартості ведеться за групами основних фондів. Методи амортизації, які застосовуються у бухгалтерському обліку, дозволяють безболісно вирішити цю проблему.

Тому більш обґрунтованим є застосування методів нарахування амортизації, регламентованих ПБО-7 [62], що підтверджується й позицією ДПА України<sup>1, 2</sup>.

Такий підхід (унаслідок альтернативності методів амортизації у бухгалтерському обліку) створює передумови для управління податковими результатами операції з продажу основних фондів при застосуванні спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Ще одне питання, що виникає при визначенні бази оподаткування єдиним податком у разі здійсненні операцій з продажу власних основних фондів, це порядок формування виручки від їх реалізації у випадку, коли отримання коштів та відвантаження основних фондів здійснюються в різних податкових періодах.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 23.11.2001 р. № 7513/6/15-1316 // Бухгалтерія.– 2001. - № 52/1.– С. 23.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 18 квітня 2006 року. № 4330/6/15-04/6 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Якщо першою подією є відвантаження, проблем не виникає, оскільки податкові зобов'язання у продавця – суб'єкта малого підприємництва виникатимуть в момент отримання оплати, а залишкова вартість відвантажених основних фондів на цей момент вже відома.

Щодо порядку формування виручки від реалізації при здійсненні операцій з продажу власних основних фондів з попередньою оплатою, складність ситуації полягає в тому, що існує розрив у часі між моментом надходження коштів на поточний рахунок підприємства і моментом виведення з експлуатації об'єкта основних фондів, коли, власне, і може бути визначена їх залишкова вартість, а отже, і база оподаткування.

Оскільки податковий облік з єдиного податку здійснюється за касовим методом, у цій ситуації база оподаткування має бути збільшена в момент надходження коштів за основні фонди на рахунок платника єдиного податку. При цьому сума ПДВ, перерахована продавцю при здійсненні передоплати, підлягає включенню в базу оподаткування, якщо продавець є платником єдиного 6%-вого податку.

Відповідно до Указу [25] залишкова вартість основних фондів повинна визначатися «на момент продажу», при цьому що саме вважати таким моментом, в Указі чітко не регламентовано.

Якщо першою подією є передплата, то для правильного визначення виручки від реалізації саме в цей момент має бути прийняте рішення про виведення таких фондів з експлуатації (з оформленням відповідного акта) і визначена залишкова вартість основних фондів. При цьому тривалість періоду часу між одержанням передоплати і відвантаженням основних фондів значення не має.

Таким чином, у випадку одержання передоплати за основні фонди з їх відвантаженням у наступних податкових періодах найбільш правильним є обчислення бази оподаткування єдиним податком, виходячи з їх залишкової вартості на момент одержання передоплати без будь-якого подальшого коректування.

У випадку якщо виручка від реалізації основних фондів буде надходити частками, то й податкове зобов'язання виникатиме част-



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
кама, виходячи з суми, що надійшла. При від'ємній різниці між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю об'єкт обкладення єдиним податком буде відсутній<sup>1</sup>.

Визначена Указом [25] база оподаткування єдиним податком згодом була істотно розширена наказом ДПА України від 12.10.99 р. № 554, яким у новій редакції був затверджений Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи (далі – Книга), що застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності [63].

У графі 6 Книги відбивається не тільки сума виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і належних суб'єкту малого підприємництва основних фондів, а також позареалізаційні доходи і виручка від іншої реалізації.

Склад позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації, регламентований п. 5 Порядку [63], відповідно до якого у графі 5 Книги «Позареалізаційні доходи і виручка від іншої реалізації» відбиваються суми, фактично отримані суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий (поточний) рахунок і в касу від інших операцій, а саме:

- ▶ фінансовий результат від продажу цінних паперів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, матеріалів, палива;
- ▶ орендна плата;
- ▶ відсотки;
- ▶ кошти, отримані у вигляді безповоротної фінансової допомоги;
- ▶ кредиторська заборгованість, щодо якої минув термін позовної давності;
- ▶ дивіденди, якщо вони не були обкладені податком у джерела виплати відповідно до Закону [13].

---

<sup>1</sup> Інформаційний лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 24.10.2001 р. № 1-221/6346 // Бухгалтерія.– 2001.– № 48/1.– С. 10 – 18.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Незважаючи на те, що і Мін'юст України<sup>1</sup>, і Держкомпідприємництва<sup>2</sup> звернули увагу на невідповідність нормам Указу [25] положень наказу ДПА України № 554 і численних роз'яснень в листах ДПА України, що базуються на цьому наказі<sup>3, 4, 5</sup>, Державна податкова адміністрація України своєї позиції не змінила і вимагає включення в об'єкт оподаткування позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації<sup>6</sup>.

Цей підхід продовжено в іншому нормативному акті ДПА України – Порядку складання розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою, затвердженому наказом ДПА України від 28.02.2003 р. (зі змінами та доповненнями) [66], відповідно до якого у рядку 4 Розрахунку відображається загальна сума коштів, отримана на розрахунковий рахунок або (та) в касу суб'єкта малого підприємництва, яка підлягає оподаткуванню єдиним податком.

Слід звернути увагу на те, що формулювання цього документа занадто розмите. При розширеному трактуванні наведену цитату можна розуміти як необхідність включення в базу оподаткування не тільки виручки, але й усіх інших сум, що надходять на поточний

---

<sup>1</sup> Лист Міністерства юстиції України від 12.09.2000 р. № 20-9-3873 // Бухгалтерія. Збірник систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 47.

<sup>2</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 18.09.2000 р. № 5-513/3395 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 47 – 48.

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 30.12.1999 р. № 19786/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 57 – 58.

<sup>4</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 12.07.2000 р. № 3910/6/16-1220-26 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 75.

<sup>5</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 03.01.2001 р. № 1/2/15-1314 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 55

<sup>6</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 22 березня 2006 р. № 2673/6/15-0416 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
рахунок та в касу підприємств. Разом з тим посилання на те, що в базу оподаткування включаються тільки ті суми, які підлягають оподаткуванню єдиним податком (хоча Указ [25] при цьому прямо не називається), все ж таки свідчать про певну обережність ДПА України. Справа в тому, що в Порядку [66] ДПА України не згадує ані Порядок [63], ані позареалізаційні доходи і виручку від іншої реалізації.

Таким чином, аналіз нормативних актів ДПА України свідчить лише про те, що Порядок [63] визначає тільки облікові аспекти діяльності підприємств, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку і звітності. Незважаючи на це, більшість роз'яснень цього органу відносно бази оподаткування базується все ж таки не на нормах Указу чи наказу № 98 [66], а на Порядку ведення Книги обліку доходів і витрат.

Економічний зміст складових позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації – явно неоднорідний, причому одна частина з них при певних умовах може бути віднесена до бази оподаткування єдиним податком, а інша – ні. З урахуванням цього структура бази оподаткування єдиним податком (*рис. 2.1*) складається з двох елементів, визначених Указом [25], і частини позареалізаційних доходів та виручки від іншої реалізації.

**2. Фінансова допомога на безповоротній основі.** Така фінансова допомога, отримана від інших суб'єктів підприємництва, до виручки від реалізації в загальному випадку не відноситься.

Більш складною є ситуація з включенням до бази оподаткування єдиним податком дотацій та субсидій, що надаються за рахунок бюджетних коштів та коштів цільових фондів. З цього приводу ДПА України неодноразово роз'яснювала<sup>1, 2, 3</sup>, що ці кошти мають бути

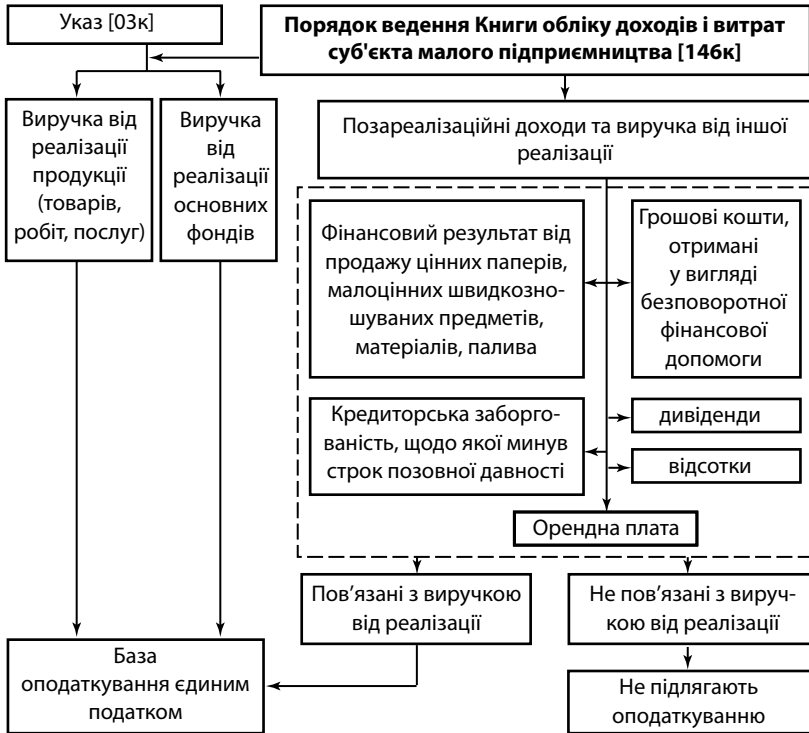
---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 24.05.2000 р. № 3698/5/15-1316 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 45.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 03.11.2000 р. № 14517/7/15-1317 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 17.05.2001 р. № 3412/6/15-1316 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 72 – 73.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ



**Рис. 2.1. Складові бази оподаткування єдиним податком**

включені в базу оподаткування, оскільки відносяться до позареалізаційних доходів. З точки зору чинного законодавства оподаткування таких доходів єдиним податком залежить від призначення цих дотацій та субсидій: вони можуть бути пов'язані з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), а можуть не мати відношення до процесу реалізації.

Так, у бюджеті з метою державного регулювання цін можуть передбачатися відповідні асигнування для компенсації витрат підприємств і організацій певних галузей, пов'язаних з подорожчанням сировини, матеріалів, обладнання, збільшення інших виробничих витрат тощо. При отриманні дотації, пов'язаної з державним регулюванням цін, ця сума штучно зменшує базу оподаткування, оскільки

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
ки виручка буде розраховуватися виходячи зі знижених цін. Тому таку дотацію слід оподатковувати єдиним податком.

Субсидії і дотації, які надаються суб'єктам підприємницької діяльності, в інших, ніж державне регулювання цін, цілях (наприклад, для створення додаткових робочих місць, фінансової допомоги інвалідам і ветеранам тощо), такі кошти (трансферти), не включаються до бази оподаткування платників єдиного податку, оскільки вони не відповідають ознакам виручки від реалізації і не підлягають оподаткуванню, тобто їх одержання прямо не пов'язане з будь-яким видом господарської діяльності підприємства і спрямоване на реалізацію програм соціально-економічного розвитку держави.

Що стосується оподаткування єдиним податком сум фінансової допомоги, що надходить на користь платника єдиного податку **на зворотній основі**, на думку ДПА України, вона також відноситься до позареалізаційних доходів, тобто повинна враховуватися для цілей оподаткування<sup>1</sup>. Такий підхід:

- ▶ *по-перше*, суперечить Указу [25], оскільки подібна допомога не є виручкою від реалізації товарів, робіт, послуг;
- ▶ *по-друге*, не відповідає складу позареалізаційних доходів, наведеному в Порядку [63];
- ▶ *по-третє*, не має нічого спільного з нормальною економічною логікою. Якщо признати, що поворотну фінансову допомогу необхідно обкласти єдиним податком, це означатиме, що за використання коштів іншої юридичної або фізичної особи суб'єкт малого підприємництва має сплатити державі 6 або 10 копійок з кожної гривні отриманої допомоги;
- ▶ *по-четверте*, ставить в нерівні умови юридичних осіб, що застосовують звичайну та спрощену систему оподаткування. Це пов'язане з тим, що при звичайній системі в момент отримання фінансова допомога включається у валовий дохід (якщо отримана від «нестандартного» платника), але в момент повернення відноситься до валових витрат. Платники єдиного

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 27.06.2000 р. № 8921/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 43.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

податку валових витрат не формують, тому позбавлені можливості компенсувати собі втрати від оподаткування таких сум.

Тому слід погодитися з висновком Держкомпідприємництва<sup>1</sup> щодо відсутності законодавчих підстав для оподаткування єдиним податком сум отриманої суб'єктом малого підприємництва фінансової допомоги на зворотній основі.

До речі, відповідно до роз'яснень ДПА України<sup>2</sup>, грошові кошти, що надходять на рахунок суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи у вигляді кредиту, наданого банком, не вважаються доходом та не включаються в базу оподаткування єдиним податком.

Ще один момент, який заслуговує на увагу, полягає в тому, що безповоротна фінансова допомога надається виключно у грошовій формі і не включає в себе **безоплатно надані суб'єктові малого підприємництва товарно-матеріальні цінності, роботи та послуги**.

При звичайній системі оподаткування вартість таких товарів (робіт, послуг) включається до валового доходу та збільшує оподатковуваний прибуток підприємства. Для суб'єктів спрощеної системи оподаткування вартість безкоштовно отриманих товарів (робіт, послуг) не може розглядатися як база обкладання єдиним податком, тому що в цьому випадку надходження на банківський рахунок або в касу суб'єкта малого підприємництва дорівнюватимуть нулю. Отримання таких подарунків не збільшує податкові зобов'язання з єдиного податку навіть у тому випадку, якщо признати позареалізаційні доходи частиною бази оподаткування (на чому наполягає ДПА України), тому що цей вид доходу не віднесений до позареалізаційних доходів та виручки від іншої реалізації Порядком [63].

Виходячи з цього, платник єдиного податку може безболісно отримати в подарунок, наприклад, будівлю вартістю 5 млн грн. Це не впливатиме ані на розмір виручки від реалізації, ані на суму його податкових зобов'язань з єдиного податку, ані на право такої юридичної особи на застосування спрощеної системи.

---

<sup>1</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 30 квітня 2003 року № 3-221/2700 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 24.05.2006 р. № 5798/4/15-0416 // Бухгалтер.– 2006.– № 25.– С.10.

**3. Кредиторська заборгованість.** У практиці застосування спрощеної системи оподаткування часто виникають питання щодо податкового обліку боргових вимог і зобов'язань.

Виникнення дебіторської заборгованості не впливає на величину податкових зобов'язань платника єдиного податку, оскільки фактичного надходження виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на поточний рахунок підприємства чи в касу не було. Якщо ж дебіторська заборгованість визнається безнадійною за рішенням суду чи внаслідок закінчення строку позовної давності, податкових зобов'язань з єдиного податку також не виникає.

База оподаткування збільшується тільки в момент погашення дебіторської заборгованості за продукцію (товари, роботи, послуги), коли кошти перераховуються на рахунок чи вносяться в касу платника. Але це правило не поширюється на дебіторську заборгованість за розрахунками та іншу дебіторську заборгованість.

Кредиторська заборгованість за товари, роботи та послуги як в момент її виникнення, так і при погашенні або визнанні безнадійною не підлягає відображенню в податковому обліку за єдиним податком. У жоден із цих моментів ні на рахунок, ні в касу підприємства нічого не надходить (і не може надійти), тому з позицій Указу [25] наявність та рух кредиторської заборгованості не впливає на суму податкових зобов'язань з єдиного податку.

**4. Дивіденди.** Однією із складових визначеної ДПА України структури позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації є дивіденди, одержувані платниками єдиного податку за умови, що з них не був утриманий податок на дивіденди у джерела виплати. Мотиви спроби ДПА України включити ці виплати до бази оподаткування єдиним податком цілком зрозумілі, бо в іншому випадку такі дивіденди будуть одержані платником у безподатковому режимі.

Разом з тим характер цієї виплати суттєво відрізняється від виручки і зовсім не пов'язаний з операціями продажу продукції (товарів, робіт, послуг). За своєю економічною сутністю дивіденди – це виплата за використання корпоративних прав, яка не пов'язана з переходом права власності на них.

Тому включення дивідендів до бази оподаткування єдиним податком (незалежно від того, чи був утриманий з них податок на дивіденди, чи ні) не включаються на тій основі, що це буде суперечити Указу [25].

Необхідно відзначити, що отримані дивіденди не враховуються при визначенні річного фактичного розміру виручки, що є одним із основних критеріїв суб'єкта малого підприємництва як для юридичних, так і для фізичних осіб. Так, наприклад, юридична особа, що має річний розмір виручки 980 тис. грн і одержала за цей же період дивіденди в сумі 600 тис. грн, при дотриманні всіх інших вимог має повне право працювати за спрощеною системою оподаткування.

**5. Проценти.** З точки зору оподаткування прибутку підприємств під процентами розуміється дохід, який сплачується (нараховується) позичальником на користь кредитора у вигляді плати за використання залучених на певний строк коштів або майна.

Це означає що проценти можуть бути отримані платником єдиного податку у випадках: надання коштів у депозит; продажу товарів на умовах розстрочки або товарного кредиту, а також володіння цінними паперами, які відбивають відносини позики.

Зважаючи на те, що проценти фактично надходять на рахунок платника, для вирішення питання щодо оподаткування цих сум єдиним податком необхідно визначитися, чи відносяться такі надходження до виручки від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг).

Перша група доходів, класифікованих як проценти, включає до себе доходи, що отримуються за розміщення коштів на депозитних рахунках банків і небанківських фінансових установ, а також за використання коштів, залучених у платника під цінні папери. В обох випадках ця операція не пов'язана з продажем продукції (товарів, робіт, послуг), тому отриманий у вигляді процентів дохід обкладенню єдиним податком не підлягає. Разом з тим ДПА України наполягає на оподаткуванні єдиним податком сум процентів, що виплачуються банками клієнтам за користування залишками коштів клієнтів за договорами банківського вкладу (депозиту)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 14 жовтня 2004 року № 11447/5/15-1216 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)



Що стосується доходів, отриманих у вигляді процентів за операціями продажу товарів на умовах товарного кредиту або розстрочки, то тут зв'язок з продажем товарів безпосередній. До того ж проценти у даному випадку можна розглядати як плату за надання відповідної послуги, що супроводжує продаж товарів. Тому такі проценти підлягають оподаткуванню єдиним податком.

**6. Суми орендної плати, які отримує суб'єкт малого підприємництва від орендарів за операціями стосовно надання в оренду приміщень та інших основних фондів,** в будь-якому випадку підлягають включенню до бази оподаткування, оскільки надання в оренду основних фондів класифіковано законами [13, 19] як операція з продажу послуг, а виручка від реалізації послуг передбачена в складі бази оподаткування єдиним податком.

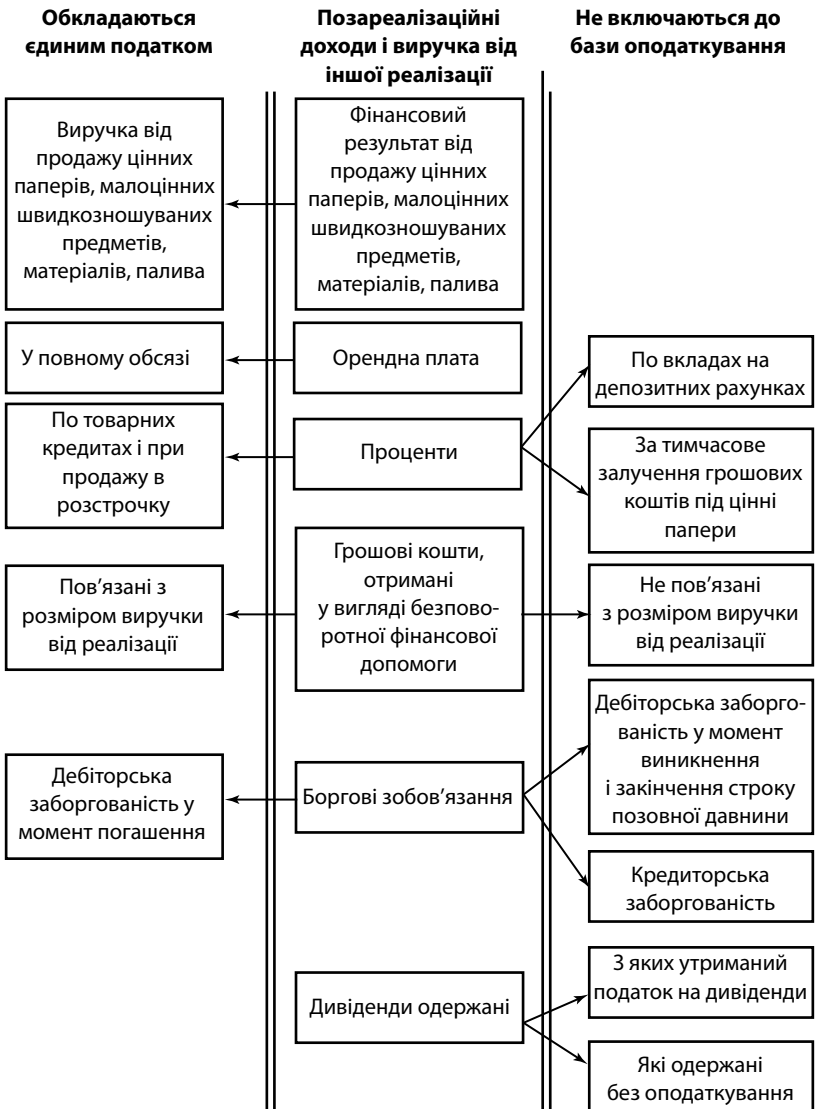
Підприємство, що здає приміщення в оренду та одержує, крім орендної плати, кошти, надані орендареві за послуги (опалення, вода, освітлення і т. ін.), при розрахунку єдиного податку враховує всі кошти, що надійшли в касу і на розрахунковий рахунок у випадку, коли орендар не має власної двосторонньої угоди з відповідними комунальними службами. Незважаючи на те, що кошти, сплачені за користування комунальними послугами, проходять транзитом через орендодавця, останній надає послуги орендареві і виступає, таким чином, продавцем цих послуг.

Розподіл усіх складових позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації на ті, що включаються до бази оподаткування єдиним податком, і ті, що не підлягають оподаткуванню, схематично зображений на *рис. 2.2*.

Перелік доходів, що віднесені ДПА України до позареалізаційних та виручки від іншої реалізації, є вичерпним і не включає в себе всі можливі надходження на поточний рахунок або в касу платника єдиного податку – юридичної особи. Тому слід детальніше зупинитися на особливостях оподаткування єдиним податком таких надходжень.

**Транзитні кошти.** У деяких випадках кошти, що надходять на користь платника єдиного податку, не є його власністю. Це стосується, перш за все, сум податків і зборів, які стягуються з покупців

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**



**Рис. 2.2. Розподіл позареалізаційних доходів і виручки від іншої реалізації суб'єктів малого підприємництва з точки зору оподаткування єдиним податком**

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
товарів та споживачів, результатів робіт і послуг, але сплачуються до бюджету платником єдиного податку, який виступає відносно таких податків і зборів податковим агентом.

ДПА України, спираючись на роз'яснення Мінфіну України та листі Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності<sup>1</sup>, прийшла до висновку, що такі суми не збільшують об'єкт оподаткування в тому випадку, якщо є транзитними, а платник єдиного податку не має права власності на такі кошти<sup>2, 3, 4</sup>. Ці роз'яснення були присвячені ринковому збору та збору за припаркування автотранспорту<sup>5</sup>.

Транзитними є також суми податку з реклами, збору на розвиток садівництва, виноградарства та хмелярства і деякі інші.

Ще одним різновидом транзитних коштів є кошти, що надходять в оплату товару (послуги) посереднику – платнику єдиного податку для подальшої передачі продавцю в рамках посередницьких операцій.

Використання посередницьких схем дозволяє істотно зменшити платежі з єдиного податку на цілком законних підставах [59]. Справа в тому, що посередники не мають права власності на такі кошти, тому при визначенні виручки від реалізації для нарахування єдиного податку ці кошти не повинні включатися в базу оподаткування. При використанні посередницьких схем до бази оподаткування включається не повна сума оплати за товари (роботи, послуги), що

---

<sup>1</sup> Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 25.04.2000 р. № 06-10/279 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 54 – 55.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 29.09.2000 р. № 3156/7/18-0317 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 22.11.2000 р. № 15532/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 68.

<sup>4</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 07.12.2000 р. № 6784/6/15-1316 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 32.

<sup>5</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 10.08.2001 р. № 2-532/4980. // [www.1/rada.kiev.ua.laws/pravo](http://www.1/rada.kiev.ua.laws/pravo).

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

проходить через рахунок (касу) посередника, а тільки сума його посередницької винагороди.

При здійсненні комісійної торгівлі виручкою платника єдиного податку – комісіонера слід вважати суму комісійної винагороди, одержуваної комісіонером за договором комісії<sup>1, 2, 3, 4</sup>. Аналогічний підхід слід використовувати при здійсненні господарських операцій за договорами доручення, схову (відповідального зберігання), транспортної експедиції, агентськими договорами та іншими цивільно-правовими угодами, які не передбачають передачу прав власності на такі товари.

Однак при цьому необхідно бути обережними з точки зору форми розрахунків за посередницькі послуги, оскільки класична комісійна схема припускає можливість отримання належної посередникові винагороди частиною товару, що є взаємозаліком [49]. Така можливість неприйнятна для юридичної особи – платника єдиного податку, оскільки він не має права застосовувати не тільки бартер «у чистому вигляді», але й будь-які види взаємозаліку. Платник єдиного податку – комісіонер має одержати від замовника належну йому суму оплати за посередницьку послугу, причому одержати її виключно у грошовій формі.

Дещо інша ситуація виникає при виконанні договорів підряду із залученням субпідрядників. Мінфін України роз'яснює<sup>5</sup>, що базою оподаткування єдиним податком є дохід, який надійшов за роботи,

---

<sup>1</sup> Лист Міністерства фінансів України від 04.10.2000 р. № 053-39136 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 48 – 49.

<sup>2</sup> Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 11.04.2001 р. № 06-10/206 // Бухгалтерія. – 2001. – № 19/2. – С. 16 – 17.

<sup>3</sup> Інформаційний лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 24.10.2001 р. № 1-221/6346 // Бухгалтерія. – 2001. – № 48/1. – С. 10 – 18.

<sup>4</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 01.11.2000 р. № 2-211/4273 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 49.

<sup>5</sup> Лист Міністерства фінансів України від 06.12.2000 р. № 053-29168 // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 17. – С. 13.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
виконані власними силами організації, тобто без доходу, що належить перерахувати за виконані роботи, послуги іншим особам. Тобто перерахування доходу субпідрядникам розглядається як оплата їх послуг, що є власними витратами генпідрядника. Тому найбільш зручною, з точки зору оподаткування, формою угод для генеральних підрядників є договори доручення.

**Страхові відшкодування**, що отримуються суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, на думку ДПА України<sup>1</sup> підлягають оподаткуванню єдиним податком. Разом з тим, хоча такі кошти дійсно надходять на поточний рахунок суб'єкта малого підприємництва, їх оподаткування є проблематичним. *По-перше*, ці кошти не є виручкою від реалізації продукції. *А по-друге*, такий вид надходжень відсутній і в переліку позареалізаційних доходів, наведеному в Порядку [63]. Однак при отриманні страхового відшкодування за договорами страхування ризиків загибелі або пошкодження (втрати якості) товарів такі кошти за свою економічну сутність все ж таки можуть бути класифіковані як виручка і в даному випадку включатимуться в базу оподаткування.

У цьому ж роз'ясненні ДПА України наполягає на оподаткуванні єдиним податком **позитивної курсової різниці** (по аналогії з формуванням бази оподаткування з податку на прибуток підприємств). Однак при застосуванні касового методу податкового обліку, за яким податкові зобов'язання платника єдиного податку формуються в момент надходження валюти на рахунок продавця, розрахунок курсових різниць взагалі втрачає сенс. До того ж курсова різниця є віртуальним доходом, вона не надходить (і фізично не може надходити) на рахунок або в касу платника єдиного податку, тому її оподаткування суперечить нормам Указу [25].

**Внески в статутний фонд**, які надходять на поточний рахунок підприємства – платника єдиного податку, є джерелом формування майна суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи в обмін на корпоративні права. Такі кошти не вважаються виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і для оподаткування єдиним податком не враховуються<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 24.05.2006 р. № 5799/6/15-0416 // Бухгалтер.– 2006.– № 25.– С.11.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Таким чином, Указом [25] база оподаткування єдиним податком обмежена виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та виручкою від продажу основних фондів. Включення в базу оподаткування позареалізаційних доходів, на чому наполягає ДПА України, не відповідає чинному законодавству. Разом з тим у майбутньому з урахуванням досвіду застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Російській Федерації [55], де такі доходи оподатковуються єдиним податком, для вирішення цієї проблеми необхідно внести відповідні зміни в законодавчу базу української спрощеної системи.

### 2.5. Податки та збори, в рахунок яких сплачується єдиний податок

Однією з ключових відмінностей спрощеної системи оподаткування від звичайної є те, що вона передбачає заміну уплати частини встановлених законодавством податків і зборів сплатою єдиного податку [8, ст. 11] із скороченням їх загальної кількості. Відповідно до ст. 6 Указу [25] платник єдиного податку не є платником 14 загальнодержавних та місцевих податків, зборів і обов'язкових платежів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

#### Податки, збори і обов'язкові платежі, що сплачуються та не сплачуються юридичними особами, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності

№ з/п	Суб'єкт малого підприємництва не є платником	№ п/п	Суб'єкт малого підприємництва є платником
1	2	3	4
1	Податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6%	1	Єдиного податку
		2	Державного мита
		3	Мита
		4	Рентних платежів

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 8 лютого 2001 року № 563/6/15-1316 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

1	2	3	4
2	Податку на прибуток підприємств	5	Податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів
3	Плати (податку) за землю		
4	Збору за спеціальне використання природних ресурсів	6	Збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету
5	Плати за патенти згідно із Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності»	7	Єдиного збору, що справляється у пунктах пропуску через державний кордон України
		8	Податку з реклами
		9	збору за припаркування автотранспорту
6	Збору на обов'язкове державне пенсійне страхування	10	Ринкового збору
		11	«Іподромних» зборів
7	Внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів	12	Збору за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей
8	Збору на обов'язкове соціальне страхування	13	Збору за видачу ордера на квартиру
		14	Курортного збору
9	Внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення	15	Збору за право використання місцевої символіки
10	Комунального податку	16	Збору за право проведення кіно- і телезйомок
11	Збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	17	Збору за проїзд по території прикордонних областей автотранспорту, що прямує за кордон

У табл. 2.3 не згадується акцизний збір, оскільки виробники та імпортери підакцизних товарів, які, власне, і є платниками акцизного збору, не належать до суб'єктів малого підприємництва на підставі ст. 2 Закону [8], і тому на практиці суб'єкт малого підприємництва, який застосовує спрощену систему оподаткування, не може бути платником акцизного збору.

Серйозною проблемою спрощеної системи оподаткування є неврегульованість у відповідних податкових законах питання про

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

виключення з числа платників податків суб'єктів малого підприємництва, які перейшли на сплату єдиного податку (єдиним виключенням є Закон України «Про податок на додану вартість» [19]).

При сплаті наведених у правій частині табл. 2.3 податків і зборів платниками єдиного податку – юридичними особами необхідно мати на увазі: якщо при загальній системі оподаткування всі ці податки та збори (крім ПДВ) відносяться до валових витрат юридичної особи, то при переході на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності вони фінансуються за рахунок власних коштів. Тому будь-яке збільшення суми таких податків (зборів) призводить до відповідного зменшення фінансового результату суб'єкта малого підприємництва [45]. Для інших суб'єктів підприємницької діяльності одночасно на суму сплаченого податку збільшуються валові витрати, що дозволяє дещо знизити загальну суму податкового навантаження. Такої можливості платники єдиного податку вже не мають.

У ст. 6 Указу [25] не згадується фіксований сільгосподаток. Отже, теоретично можна перейти на єдиний податок і одночасно бути платником фіксованого сільгосподатку. Проте будь-який економічний сенс у такій ситуації відсутній, оскільки ці два податки включають досить близький перелік податків та зборів, які вони замінюють, а отже, поєднання цих двох податків недоцільне для суб'єктів малого підприємництва, оскільки призведе до збільшення сукупних податкових платежів.

Суб'єкти малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, як уже зазначалося, не є платниками *податку на прибуток підприємств*, що несе за собою певні наслідки, а саме:

- ▶ витрати платника єдиного податку перестають відігравати таку роль, як для підприємств, що застосовують звичайну систему оподаткування (оскільки об'єкт оподаткування єдиним податком безпосередньо з витратами не пов'язаний). Це призводить до того, що в деяких випадках платники єдиного податку знаходяться в гірших умовах порівняно з суб'єктами підприємництва, що застосовують звичайну систему оподаткування. Так, наприклад, платник єдиного податку за ставкою



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

6% при здійсненні звільнених від ПДВ операцій не має права не тільки на податковий кредит за товарами (послугами), які пов'язані зі здійсненням подібних операцій, але й (на відміну від інших платників ПДВ) на віднесення вхідного ПДВ до валових витрат;

- ▶ певної специфіки набуває проблема оподаткування **операцій з пов'язаними особами**, хоча в тексті Указу [25] термін «пов'язані особи» не згадується. Особливий характер оподаткування операцій з пов'язаними особами стосується двох основних податків – податку на прибуток підприємств і ПДВ.

Для юридичних осіб, що перейшли на 10%-ву ставку єдиного податку, операції з пов'язаними особами вже не мають тих податкових наслідків (як при продажу, так і при закупівлі товарів, робіт, послуг), що могли б бути при звичайній системі оподаткування, оскільки вони вже не є платниками і податку на прибуток, і ПДВ.

Якщо ж єдиний податок юридичною особою сплачується за ставкою 6%, здійснення операцій з продажу ними товарів (робіт, послуг) пов'язаним особам вимагає нарахування податкових зобов'язань за фактичними цінами, але не нижче звичайних.

Особливості оподаткування операцій платників єдиного податку з пов'язаними особами, що використовують спрощену систему оподаткування, наведено в *табл. 2.4*.

Таблиця 2.4

**Особливості податкового обліку операцій з пов'язаними особами залежно від обраної системи оподаткування [46]**

Продавець Покупець	Звичайна система оподаткування	Єдиний податок, юридичні особи		Єдиний податок, фізичні особи	
		6%	10%	Платник ПДВ	Неплатник ПДВ
1	2	3	4	5	6
Звичайна система оподаткування	ВД / ПДВ	- / ПДВ	- / -	- / ПДВ	- / -
	ВВ	ВВ	ВВ	ВВ	ВВ
Єдиний податок, юридичні особи, 6%	ВД / ПДВ	- / ПДВ	- / -	- / ПДВ	- / -
	-	-	-	-	-

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Закінчення табл. 2.4

1	2	3	4	5	6
Єдиний податок, юридичні особи, 10%	ВД / ПДВ	- / ПДВ	- / -	- / ПДВ	- / -
	-	-	-	-	-
Єдиний податок, фізичні особи, платники ПДВ	ВД / ПДВ	- / ПДВ	- / -	- / ПДВ	- / -
	-	-	-	-	-
Єдиний податок, фізичні особи, неплатники ПДВ	ВД / ПДВ	- / ПДВ	- / -	- / ПДВ	- / -
	-	-	-	-	-

*Примітки:*

У верхній частині кожної графи таблиці наведені особливості оподаткування операцій з пов'язаними особами продавця, у нижній – покупця.

ВД – спеціальний порядок визначення валового доходу платників при здійсненні операцій з пов'язаними особами;

ПДВ – спеціальний порядок визначення податкових зобов'язань платників при здійсненні операцій з пов'язаними особами;

ВВ – спеціальний порядок визначення валових витрат платників при здійсненні операцій з пов'язаними особами.

Таким чином, сфера застосування податкових обмежень за операціями зі зв'язаними особами, в яких однією з сторін виступає платник єдиного податку, залежить від варіанта застосування спрощеної системи оподаткування, а також від організаційно-правової форми і податкового статусу іншого партнера.

Незважаючи на те, що платник єдиного податку не є платником податку на прибуток, у разі виплати **дивідендів** своїм засновникам або акціонерам він повинен нарахувати та утримати податок на дивіденди у розмірі 25%. Зазначений платіж вноситься до бюджету до або одночасно з виплатою дивідендів.

Базуються ці роз'яснення на п. 7.8.2 ст. 7 Закону [13], відповідно до якого обов'язок із нарахування та сплати авансового внеску з податку на прибуток за ставкою 25% покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, що є резидентом, незалежно від того,

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
чи такий емітент або отримувач дивідендів є платником податку на прибуток, чи має пільги зі сплати цього податку.

Якщо згідно із законодавством податок на прибуток є складовою частиною єдиного податку, то особа – платник такого єдиного податку зобов'язана при виплаті дивідендів нараховувати та сплачувати до бюджету, до якого зараховується такий єдиний податок, внесок за встановленими правилами для сплати авансового внеску з податку на прибуток, без зменшення суми нарахованого єдиного податку на суму внесеного до бюджету внеску.

Звичайні платники податку на прибуток – емітенти корпоративних прав зменшують суму нарахованого податку на прибуток на суму внесеного до бюджету авансового внеску. До того ж у випадку якщо сума сплаченого авансового внеску перевищує суму податкових зобов'язань підприємства-емітента з податку на прибуток звітного періоду, різниця переноситься на зменшення зобов'язань з цього ж податку такого підприємства в майбутніх податкових періодах. Це означає, що для тих юридичних осіб, які працюють за звичайною системою оподаткування, авансовий внесок не сплачується додатково до податку на прибуток, а є, власне кажучи, частиною цього податку.

Зовсім інша ситуація виникає у платників, що застосовують спрощену систему: податок на прибуток, який вони не сплачують, замінено для них єдиним податком, причому механізму перенесення балансових збитків для них взагалі не існує, а сума єдиного податку ніякому зменшенню не підлягає. Тобто до бюджету треба вносити і суму внеску, що нараховується при виплаті дивідендів, і повну суму єдиного податку, що є класичним прикладом подвійного оподаткування [73].

Держкомпідприємництва у листі від 22.03.2001 р<sup>1</sup> висловив свою незгоду з позицією ДПА України, підтвердивши цю точку зору трьома аргументами:

- 1) платник єдиного податку не є платником податку на прибуток, а податок на дивіденди є різновидом податку на прибуток.

---

<sup>1</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 22.03.2001 р. № 1-221/1993 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Якщо суб'єкт малого підприємництва не є платником податку на прибуток, то цілком правомірним буде висновок про те, що він не може бути й платником будь-якого з видів цього податку;

- 2) у ст. 11 Закону [8] йдеться про те, що спрощена система оподаткування передбачає заміну сплати встановлених законодавством податків та зборів сплатою єдиного податку, тому для суб'єктів малого підприємництва сплата єдиного податку замінює сплату податку на прибуток, а також податку на дивіденди як різновиду податку на прибуток;
- 3) на думку Держкомпідприємництва, пп. 7.8.2 ст. 7 Закону [13] не повинен поширюватися на платників єдиного податку, оскільки не відповідає загальним принципам спрощення системи оподаткування та підтримки малого підприємництва, введених Законом [8].

Проте, незважаючи на всю алогічність чинного підходу, він врегульований на законодавчому рівні в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» з 2002 року та неухильно застосовується на практиці.

Ще одним видом податку на прибуток є **податок на репатріацію доходів нерезидентів**, який утримується резидентом при перерахуванні доходів нерезиденту.

Згідно з роз'ясненням ДПА України<sup>1</sup>, платник єдиного податку (резидент) повинен утримувати й перераховувати податок на репатріацію доходу, отриманого нерезидентом із джерела його походження з України, у разі виплати такого доходу за нормами, визначеними Законом [13], оскільки податок на репатріацію доходів у розмірі 15% не включений до переліку податків та зборів, які не сплачуються платником єдиного податку.

Слід зазначити, що цей аргумент знаходиться поза всякою критикою, оскільки податок на репатріацію доходів нерезидента є одним із видів податку на прибуток підприємств, що не сплачується

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 15.02.2000 р. № 2065/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 40.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
юридичними особами – суб'єктами малого підприємництва (п. 1.29 ст. 1 Закону [13]). Крім того, в цьому Законі відсутня норма про те, що цей податок (на відміну від внеску, що сплачується при виплаті дивідендів) повинен утримуватися юридичними особами незалежно від того, чи є вони платниками податку на прибуток.

Разом з тим платником податку на репатріацію доходів є все ж таки нерезидент, який може сплачувати цей податок або через своє постійне представництво, або за відсутності такого – через резидента, який і зобов'язаний утримувати податок з доходів, отриманих на користь нерезидента. Тобто в даному випадку резидент виступає в ролі податкового агента. Тому коли платник єдиного податку виступатиме таким резидентом, звільнення його від обов'язку утримувати податок на репатріацію призведе до того, що нерезидент буде отримувати доходи походженням з України в безподатковому режимі. Якби при цьому обов'язковою умовою було отримання доходів (та оподаткування) через постійне представництво, така пільга для резидента була б цілком обґрунтованою, однак подібної норми в Законі [13] немає.

#### **Податок на додану вартість.**

Ст. 6 Указу [25] встановлено, що суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником податку на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6%. Тобто звільнення від ПДВ (хоча воно має відносний характер, оскільки ПДВ все ж-таки сплачується у складі єдиного податку) стосується тільки тих юридичних осіб, які обрали 10%-ву ставку єдиного податку.

Відповідно до пп. 7.2.4 Закону [19] суб'єкти підприємницької діяльності, що перейшли на спрощену систему оподаткування, яка не передбачає сплати податку або передбачає його нарахування за ставками, іншими, ніж визначені Законом України «Про податок на додану вартість», втрачають право на нарахування податку, податковий кредит та складання податкової накладної, а також на отримання відшкодування за податковий період, в якому відбувся такий перехід.

А у випадку коли новостворені суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи відразу після державної реєстрації обирають

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

спрощену систему за 10%-вою ставкою податку, реєстрації як платники ПДВ вони не підлягають<sup>1</sup>.

На цю групу суб'єктів малого підприємництва не поширюється дія Закону [19], що має як позитивні, так і негативні наслідки, оскільки:

- ▶ з *одного боку*, вони не нараховують податкові зобов'язання, а отже, і не сплачують ПДВ до бюджету, не ведуть достатньо складний податковий облік та не подають звітність з ПДВ, що значно полегшує роботу бухгалтерів і виключає можливість застосування до них фінансових санкцій щодо цього податку;
- ▶ з *другого* – такі платники позбавлені можливості у відповідних випадках отримувати бюджетне (в тому числі й експортне) відшкодування, не мають права на податковий кредит, а також не можуть виписувати податкові накладні на продані товари (роботи, послуги).

Остання обставина в деяких випадках є визначальною для суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи при виборі ставки єдиного податку, оскільки неможливість виписувати податкові накладні означає для їх партнерів – платників ПДВ втрату права на податковий кредит. Певна річ, цю проблему порівняно легко можна вирішити шляхом відповідного коригування ціни продажу, однак при цьому неминучими є втрати у платника єдиного податку у зв'язку з відсутністю в нього права на податковий кредит [47].

Особливої уваги відносно таких платників заслуговує проблема «імпортного» ПДВ [40]. Справа в тому, що норма Указу [25] не містить будь-яких виключень, тобто платник єдиного 10%-вого податку взагалі не є платником ПДВ, незалежно від характеру здійснюваних операцій.

Разом з тим відповідно до Закону [19] об'єктами оподаткування ПДВ є операції з поставки товарів (послуг) на митній території України, операції з експортування (які оподатковуються за нульовою ставкою) та операції з ввезення товарів (послуг) на митну територію

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 16.11.2000 р. № 15222/7/16-1201 // [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
 України. Перші дві групи об'єктів оподаткування, в принципі, відповідають об'єкту оподаткування єдиним податком. Але операції з імпортування представляють собою операції, в яких платник ПДВ виступає не продавцем, а покупцем. Тому, з точки зору економічної логіки, ПДВ за такими операціями не може бути замінений єдиним податком. Виходячи з цього, ДПА України з самого початку застосування спрощеної системи вважала, що платник єдиного 10%-вого податку повинен сплачувати ПДВ при імпорті на загальних підставах.

Ця проблема була законодавчо врегульована тільки у 2005 році, коли в новій редакції був викладений п. 2.4 Закону [19]. Цим пунктом до платників ПДВ віднесена будь-яка особа, що імпортує товари (супутні послуги) на митну територію України для їх використання або споживання на митній території України, незалежно від того, який режим оподаткування вона використовує згідно із законодавством.

Таким чином, звільнення від ПДВ платників 10%-вого єдиного податку не поширюється на операції з імпортування товарів (супутніх послуг) на митну територію України, що ставить таких платників у невідгідне положення відносно інших суб'єктів господарювання, які мають статус платника ПДВ, внаслідок неможливості формування податкового кредиту. Пояснимо цей висновок умовним прикладом (табл. 2.5)

Таблиця 2.5

**Розрахунок податкових наслідків імпорту товарів  
 при різних системах оподаткування**

№	Показники	Звичайна система оподаткування	Єдиний податок, 6%	Єдиний податок, 10%
1	2	3	4	5
1	Митна вартість товару, що імпортується, грн	1000	1000	1000
2	Витрати імпортера, пов'язані за здійсненням операції, грн	50	50	50
3	Цена подальшого продажу імпортованого товару, грн	1300	1300	1300
4	Сума ПДВ, сплачена при імпорті (включається в податковий кредит), грн. (1 x 20%)	200	200	200

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Закінчення табл. 2.5

1	2	3	4	5
5	Податкові зобов'язання з ПДВ при подальшому продажу, грн. (3 x 20%)	260	260	-
6	Загальна сума ПДВ за операцією, грн (5 – 4)	60	60	200
7	Оподатковуваний прибуток, грн (3 – 1 – 2)	250	x	x
8	Сума податку на прибуток, грн. (7 x 25%)	62,5	x	x
9	База оподаткування за єдиним податком, грн (3 + 5)	x	1560	1300
10	Сума єдиного податку, грн	x	93,6	130
11	Загальна сума податкових платежів за операцією, грн. (6 + 8 + 10)	122,5	153,6	330

Як свідчать наведені в табл. 2.5 розрахунки, здійснення імпорту товарів з метою подальшого їх продажу (при встановленому рівні рентабельності) найбільш вигідно для платників, що застосовують звичайну систему оподаткування. А загальні податкові платежі суб'єкта малого підприємництва, що сплачує єдиний податок за ставкою 10%, більш ніж удвічі перевищують сумарні податкові зобов'язання платника 6%-вого єдиного податку.

Традиційно проблематичним для платників єдиного податку за ставкою 10% є податковий облік запасів товарно-матеріальних цінностей та недоамортизованих основних фондів на момент зміни системи оподаткування.

Відповідно до останнього абзацу п. 9.8 Закону [19], платник податку, в обліку якого на день анулювання реєстрації знаходяться товарні залишки або основні фонди, стосовно яких був нарахований податковий кредит у минулих або поточному податкових періодах, зобов'язаний визнати умовний продаж таких товарів за звичайними цінами та відповідно збільшити суму своїх податкових зобов'язань за наслідками податкового періоду, протягом якого відбувається таке анулювання.

Певна логіка в такому підході присутня, оскільки подальша господарська діяльність суб'єкта малого підприємництва лежить поза



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
сферою ПДВ. Проте, з іншого боку, платник 10%-вого єдиного податку все ж-таки сплачує ПДВ у складі єдиного податку. Тобто виникає проблема подвійного оподаткування, що суперечить нормам Господарського кодексу України.

Цей пункт було викладено в наведеній редакції у 2005 році. До цього моменту ДПА України наполягала на необхідності відповідного коригування (зменшення) суми податкового кредиту<sup>1, 2, 3</sup>, однак діючому до 31.03.2005 року законодавству цей підхід явно не відповідав, що зазначалося в рішеннях господарських судів у Рівненській (від 30.05.2002 р. по справі № 2/137) та Харківській (від 14.01.2002 р. по справі № А-15712/1-03) областях<sup>4</sup>.

Для платників єдиного податку за ставкою 6%, які залишаються платниками ПДВ, також існують деякі особливості щодо справляння цього податку.

### ***1. Граничний обсяг оподатковуваних операцій.***

Відповідно до п. 2.3.1 Закону [19], особа підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ у разі, якщо загальна сума від здійснення операцій з поставки товарів (послуг), у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, що підлягають оподаткуванню згідно з цим Законом, нарахована (сплачена, надана) такій особі або в рахунок зобов'язань третім особам, протягом останніх 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 тис. грн (без урахування податку на додану вартість).

Рівень цього обмеження менше, ніж граничний обсяг виручки, встановлений для юридичних осіб – платників єдиного податку, тому його застосування суперечить праву суб'єктів малого під-

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 16.11.2000 р. № 15251/7/16-1201 // Бухгалтерія.– 2000.– № 48 (411).– С. 28.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 30.05.2001 р. № 7132/7/16-1215-05 // Бухгалтерія.– 2001.– № 36/1.– С. 33.

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 27.08.2001 р. № 11563/7/16-1117 // «Бухгалтерія».– 2001.– № 38/2.– С. 6.

<sup>4</sup> Збірник систематизованого законодавства «Все про ПДВ – 2».– 2004.– № 6.– С. 252.

приємництва обирати 10%-ву ставку єдиного податку при розмірі виручки, що перевищує 300 тис. грн, але меншому, ніж 1 млн грн. Виходячи з наявного конфлікту інтересів, на практиці для таких платників пп. 2.3.1 Закону [19] не застосовується, а пріоритет мають норми Указу [25].

### *2. Тривалість податкового періоду з ПДВ.*

З набранням чинності Законом № 2505<sup>1</sup> (тобто з 31 березня 2005 року) принципово змінився підхід до встановлення податкових періодів з ПДВ для платників єдиного податку.

Нагадаємо, що раніше позиція ДНАУ з цього питання полягала в тому, що для суб'єктів малого підприємства (як юридичних, так і фізичних осіб) тривалість податкового періоду з ПДВ становила один квартал, але за бажанням платник міг самостійно (за заявою) перейти на місячний податковий період без будь-яких додаткових умов.

Слід зазначити, що безпосередньо в Указі [25] питання про тривалість податкового періоду з ПДВ не врегульоване. Уперше пряма вказівка про використання квартального податкового періоду з ПДВ містилася в п. 9 Порядку ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємства – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності [63], відповідно до якого за результатами господарської діяльності за звітний (податковий) період (квартал) суб'єкти малого підприємства – юридичні особи подають до органу державної податкової служби до 20 числа місяця, наступного за звітним (податковим) періодом, розрахунки про сплату єдиного податку, акцизного збору і, в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6%, розрахунок про сплату податку на додану вартість, а також платіжні доручення про сплату єдиного податку за звітний період з відміткою банку про зарахування коштів. Розрахунок про сплату податку на додану вартість здійснюється за формою і в порядку, визначеними для податкової декларації з податку на додану вартість.

---

<sup>1</sup> Закон України від 25.03.2005 року № 2505-IV «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2005 рік» та деяких інших законодавчих актів» // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

Пізніше ДПА України<sup>1</sup> з посиланням на діючу редакцію Указу [25] роз'яснила, що всім платникам єдиного податку, у тому числі й тим, які є платниками ПДВ, дозволено застосовувати квартальний податковий період подання звітності, у тому числі і з ПДВ. А тому навіть у тому випадку, коли обсяг оподатковуваних операцій із продажу товарів (робіт, послуг) за попередній календарний рік перевищував граничну для квартального періоду величину (у той час – 7200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян), платник ПДВ, що сплачує єдиний податок, мав право подавати декларації з ПДВ не щомісяця, а щокварталу. На підставі таких роз'яснень і був зроблений висновок про те, що платники єдиного податку можуть за власним вибором застосовувати податковий період з ПДВ, що дорівнює календарному місяцю або кварталу.

Слід зазначити, що Держкомпідприємництва<sup>2</sup> дотримувався іншої точки зору і жорстко пов'язував тривалість податкового періоду з ПДВ із граничним обсягом операцій (у випадку перевищення встановленого граничного рівня застосування місячного податкового періоду обов'язково незалежно від системи оподаткування, застосованої платником), тобто визнавав пріоритет норм Закону [19].

Нова редакція п. 7.8 Закону [19] встановлює жорсткі правила визначення тривалості податкового періоду. Зокрема, згідно з пп. 7.8.1 податковим періодом є календарний місяць, а квартальний період може застосовуватися платником тільки у випадках, «особливо визначених цим Законом». Такий особливий випадок описаний у пп. 7.8.2: платник (без згадування якої-небудь специфіки для платників єдиного податку) може вибрати квартальний податковий період за умови, що обсяг здійснюваних ним оподатковуваних опе-

---

<sup>1</sup> Методичні рекомендації до застосування нормативно-правових актів щодо справляння ПДВ з операцій, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності / Лист Державної податкової адміністрації України від 27.08.2001 р. № 11563 /7/16-1117 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

<sup>2</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 22.02.2001 р. № 2-211/1135 // 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». Бухгалтерія.– 2001.– № 38.– С. 52.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

рацій за попередні 12 місячних податкових періодів не перевищує 300 тис. грн. При цьому перехід на квартальний податковий період можливий винятково з початку нового календарного року за умови подачі заяви одночасно з поданням декларації за останній податковий період календарного року.

Якщо ж у суб'єкта малого підприємництва – платника ПДВ, що застосовує квартальний період, сума, отримана від здійснення оподатковуваних операцій перевищить 300 тис. грн, починаючи з цього місяця він повинен перейти на місячний податковий період. При цьому він зобов'язаний подати декларацію за останній повний або неповний податковий період, але така декларація подається в строки, встановлені для місячного податкового періоду.

На відміну від попередньої редакції Закону про ПДВ, оновлений п. 7.8 не містить норми, що дозволяє змінити квартальний період на місячний за бажанням платника в будь-який момент часу.

**3. Пільги з ПДВ** для платників 6%-вого єдиного податку застосовуються на загальних підставах. Тобто суб'єкт малого підприємництва має право перейти на сплату єдиного 6%-вого податку в разі здійснення ним операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ або звільнені від сплати цього податку. Виходячи з цього, платники, які здійснюють виключно звільнені від оподаткування або ті, що не є об'єктом оподаткування операції, мають всі підстави сплачувати ПДВ за 6%-вою ставкою.

### **4. Бюджетне відшкодування.**

Для отримання права на бюджетне відшкодування для будь-яких платників ПДВ, у тому числі і для суб'єктів малого підприємництва, що застосовують 6%-ву ставку єдиного податку, має значення сам факт обов'язкової або добровільної реєстрації та пов'язана з ним форма податкової декларації.

У разі якщо платник єдиного податку відповідає критеріям ст. 2 Закону [19], він зобов'язаний зареєструватися як платник ПДВ. Якщо обсяг оподатковуваних операцій такого платника не перевищує 300 тис. грн, обов'язкова реєстрація не передбачена, а ось добровільна – можлива. Відповідно до цього і має бути застосовано механізм бюджетного відшкодування або зменшення податкових

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
зобов'язань наступних звітних періодів платника 6%-вого єдиного податку.

Принципово інша ситуація – для платників єдиного податку за ставкою 10% бюджетного відшкодування з ПДВ. Підпункт 7.2.4 Закону [19] прямо забороняє таким платникам отримання відшкодування *за податковий період, в якому відбувся такий перехід*. Це формулювання навряд чи можна назвати вдалим, оскільки перехід на спрощену систему оподаткування є можливим тільки з початку податкового кварталу. З цієї ж дати платник 10%-вого податку втрачає статус платника ПДВ, отже, бюджетне відшкодування за цей період не може виникати фізично.

Що стосується права на відшкодування ПДВ за ті періоди, коли суб'єкт малого підприємництва ще був платником ПДВ, виходячи з наведеної норми, воно має зберігатися й після переходу на спрощену систему оподаткування, що цілком відповідає нормальній економічній логіці.

Однак відповідно до частини «б» пп. 7.7.11 Закону [19] особа, яка є платником єдиного податку за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності, що передбачає сплату цього податку у спосіб, відмінний від встановленого цим Законом, або звільнення від такої сплати, взагалі не має права на бюджетне відшкодування.

Технічно такий підхід цілком зрозумілий (Свідоцтво такого платника ПДВ вже анульоване), але по суті право на бюджетне відшкодування було отримане в той період, коли суб'єкт малого підприємництва ще був зареєстрований платником ПДВ, тобто цілком на законних підставах. Таким чином, чинне законодавство з ПДВ ставить платників єдиного 10%-вого податку в гірші умови. Цю обставину слід враховувати при прийнятті рішення по перехід на спрощену систему оподаткування.

**Плата за землю** – ще один загальнодержавний податок, платником якого перестають бути суб'єкти малого підприємництва при переході на спрощену систему.

Постановою Кабінету Міністрів України № 507 [34] у 2000 році було уточнено, що від плати (податку) за землю платники єдиного податку звільняються, але лише за ті земельні ділянки, які викори-

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

стовуються ними для здійснення підприємницької діяльності. Якщо ж така ділянка використовується для невиробничої діяльності (тобто з підприємницькою діяльністю суб'єкта малого підприємництва не пов'язана), сплата земельного податку (або орендної плати) стає для такого платника обов'язковою. Так, наприклад, платник єдиного податку не звільнений від плати за земельну ділянку, яка знаходиться під переведеними на консервацію основними фондами першої групи, під об'єктами соціальної інфраструктури або придбана (взята в оренду) для майбутньої підприємницької діяльності.

У ситуації коли платник єдиного податку є власником землі або землекористувачем, права якого на земельну ділянку згідно із Земельним кодексом України мають бути засвідчені актом на право власності або право користування, такий платник земельний податок не сплачує.

Щодо необхідності сплати орендної плати за земельні ділянки, то ДПА України і Держкомпідприємництва забороняють платникам єдиного податку застосовувати пільгу щодо орендної плати за землею<sup>1, 2</sup>, отже, орендну плату суб'єкта малого підприємництва сплачувати зобов'язані.

Цей висновок уявляється цілком логічним і таким, що відповідає чинному законодавству. Справа в тому, що орендна операція є господарською операцією, а орендна плата, яка сплачується орендарем орендодавцю, має характер плати за послугу. Тобто сплата орендної плати за землю входить в обов'язки орендаря за договором. Крім того, відповідно до формулювання ст. 6 Указу [25] платник єдиного податку звільнений від плати за землю не у будь-якій формі, а саме у формі земельного податку, про що свідчить уточнення, наведене в дужках.

Ще одне питання, пов'язане зі сплатою єдиного податку суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами, стосується

---

<sup>1</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 26.03.2001 р. № 2-211/2053 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 59 – 60.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 27.10.2000 р. № 14312/7/18-0617 // Бухгалтерія. – 2001. – № 6. – С. 70.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
плати за землю при здійсненні орендних операцій з об'єктами основних фондів. У разі здійснення за участю платника єдиного податку операцій з оренди будівель або приміщень можливі дві ситуації.

1. *Платник єдиного податку – орендар.* При оренді будівлі, споруди або іншого об'єкта основних фондів з відповідною частиною земельної ділянки платником земельного податку є не орендар, а орендодавець, який і повинен вносити податок до бюджету. Якщо орендодавець пільг щодо податку на землю не має, а орендар (у цьому випадку – суб'єкт малого підприємництва) не є платником земельного податку, то землекористувач або власник земельної ділянки відповідно до ст. 12 Закону [16] сплачує податок без застосування пільг.

Якщо земельна ділянка, що належить підприємству, яке не має пільг, передається в оренду іншим юридичним особам, що мають пільги, питання про розмір орендної плати вирішується сторонами при укладенні договору без застосування пільг, які поширюються тільки на платників земельного податку. А орендарі нежитлих приміщень, які не є власниками землі або землекористувачами, не належать до платників земельного податку, оскільки земельна ділянка їм не виділялася, то й об'єкта оподаткування у них немає.

2. *Платник єдиного податку – орендодавець.* Коли платник єдиного податку виступає орендодавцем, орендну операцію, спрямовану на отримання доходу, слід класифікувати як підприємницьку діяльність, тобто відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України № 507 [34] податок на землю орендодавцем сплачуватися не повинен. Разом з тим ДПА України<sup>1</sup> вважає, що в цьому випадку внаслідок нецільового використання земельної ділянки пільга щодо плати за землю платниками єдиного податку втрачається. Ця позиція, цілком коректна для пільг, наведених у ст. 12 Закону [16], все ж таки є помилковою для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, що використовують спрощену систему оподаткування, оскільки звільнення від плати за землю в таких випадках у Законі [16] взагалі не згадується.

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 27.10.2000 р. № 14312/7/18-0617 // Бухгалтерія. – 2001. – № 6. – С. 70.

### Плата за патенти

Суб'єкти малого підприємництва, що перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, не є платниками налогу за торгові патенти. Разом з тим звільнення від плати за патенти стосується лише двох видів підприємницької діяльності, які може здійснювати платник єдиного податку – операцій з торгівлі за готівку та операцій з надання побутових послуг населенню (незалежно від форми розрахунків).

У момент переходу на єдиний податок практично завжди за цим видом загальнодержавного податку існує переплата, оскільки п. 3.5 ст. 3 Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» [15], крім плати за черговий місяць, передбачено обов'язкове внесення одноразової плати в розмірі вартості торгового патенту за останній місяць його дії. Крім того, у суб'єктів підприємницької діяльності є право вносити попередню плату за торговий патент на здійснення торговельної діяльності за весь строк його дії. Зазначимо, що така переплата виникає не з ініціативи платника, а у зв'язку зі зміною умов господарювання, тому платник єдиного податку в такій ситуації страждати не повинен.

На цій підставі ДПА України роз'яснила<sup>1</sup>, що в цих випадках дозволяється зарахувати надміру сплачену суму вартості торгового патенту при сплаті єдиного податку.

При поверненні до звичайної системи оподаткування суб'єкт малого підприємництва знову зобов'язаний сплачувати за патент, причому вартість торгового патенту (за перший і останній місяці роботи) повинна бути внесена ним до 15 числа місяця, що передує поверненню до звичайної системи оподаткування.

### Збори на обов'язкове державне пенсійне страхування

Один із тих загальнодержавних зборів, платником яких не є суб'єкт малого підприємництва, що застосовує спрощену систему

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 23.09.1999 р. № 14310/7/15-1317 // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 67.



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
оподаткування, обліку та звітності, – це збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, який справляється відповідно до Закону [11].

Разом з тим сучасна система платежів в Пенсійний фонд України передбачає два види внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ті, що нараховуються на виплати з оплати праці та сплачуються роботодавцем за ставкою 33,2%<sup>1</sup>, а також ті, що утримуються з доходів робітників за ставками 0,5 або 2%) та п'ять видів зборів з окремих господарських операцій – купівлі-продажу валюти, реалізації ювелірних виробів, відчуження легкових автомобілів, придбання нерухомого майна, надання послуг стільникового мобільного зв'язку.

Серед внесків на загальнообов'язкове пенсійне страхування найбільш проста ситуація з зараховуванням за ставкою 33,2% внеском, який, незважаючи на зміну назви, став наступником відповідного збору. Після переходу на спрощену систему оподаткування юридичні особи цей внесок не сплачують. Утримуваний з доходів фізичних осіб внесок сплачується підприємствами-платниками єдиного податку на загальних підставах, оскільки платниками в цьому випадку названі не юридичні, а фізичні особи, що працюють на умовах трудових і цивільно-правових договорів.

Що стосується зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування з окремих господарських операцій, дію яких продовжено на 2007 рік, то, незважаючи на норму ст. 7 Указу [25], вони сплачуються на загальних підставах, оскільки відповідна норма починаючи з 2006 року міститься у відповідних бюджетних законах.

Крім того, відповідно до Порядку сплати збору на обов'язкове пенсійне страхування з окремих видів господарських операцій сума пенсійного збору за ці операції зараховується до спеціального фонду державного бюджету, а не на рахунки ПФУ, як раніше.

### **Внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування**

Замість збору на обов'язкове соціальне страхування, який згадується у ст. 6 Указу [25] і частина якого перераховувалася до фон-

---

<sup>1</sup> для умов 2007 року

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

ду зайнятості, з 2001 року введені три види внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, які переходять до:

- ▶ Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування з тимчасової втрати працездатності ( правонаступник Фонду соціального страхування України);
- ▶ Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття ( правонаступник Фонду сприяння зайнятості);
- ▶ Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві ( правонаступник Фонду охорони праці).

У зв'язку із вступом в дію відповідних законів виникла певна проблема щодо застосування норми, передбаченої ст. 6 Указу [25], відповідно до якої суб'єкт малого підприємництва – юридична особа не є платником збору на обов'язкове соціальне страхування та внесків до державного Фонду сприяння зайнятості населення (які за своєю сутністю були різновидом даного збору). Ця проблема пов'язана з заміною назви цих обов'язкових платежів, які до того ж виведені з системи оподаткування.

Після введення нових внесків (тобто після 22.02.2001 р.), суб'єкти підприємницької діяльності, що використовують найману працю, повинні сплачувати страхові внески на випадок безробіття у встановлених розмірах незалежно від того, яку систему оподаткування вони обрали – спрощену чи загальну.

Разом з тим частина єдиного податку розподіляється між цими фондами, Пенсійним фондом та бюджетом. Тобто при прямій сплаті внесків виникає проблема подвійного оподаткування. Тому на практиці ці внески сплачуються не окремо, а у складі єдиного податку.

Наймані працівники, які працюють на умовах трудового договору (контракту), укладеного з роботодавцями – суб'єктами підприємницької діяльності, що обрали спрощену систему оподаткування, сплачують внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та ви-

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
тратами, зумовленими народженням та похованням, а також на соціальне страхування на випадок безробіття в порядку та розмірах, встановлених законодавством.

При цьому всі підприємства, в тому числі й ті, що обрали спрощену систему оподаткування та використовують працю найманих працівників, зобов'язані щоквартально звітувати за встановленою формою перед органами фондів за місцем реєстрації.

Інша ситуація склалася з внесками на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та у зв'язку з професійними захворюваннями. Звільнення від сплати таких платежів чинним законодавством з питань застосування спрощеної системи оподаткування не передбачене, тому Держкомпідприємництва погодився<sup>1</sup>, що ці внески платник єдиного податку має сплачувати на загальних підставах.

### **Платежі до Фонду України соціального захисту інвалідів**

Цей вид обов'язкових платежів не відноситься до податків і зборів, однак відповідно до ст. 6 Указу [25] платники єдиного податку звільняються від «внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів».

Характер платежів до цього Фонду – дійсно обов'язковий, але вони не відносяться до податкових платежів, оскільки сплачуються у випадку, коли підприємство не виконує встановлених нормативів створення робочих місць для інвалідів. Починаючи з 1 серпня 2001 року назва цих платежів була змінена на штрафні санкції за нестворені робочі місця для інвалідів, а від санкцій і штрафів платники єдиного податку не звільняються. Тому нині юридичні особи – платники єдиного податку повинні сплачувати штрафні санкції за нестворені робочі місця для інвалідів на загальних підставах.

---

<sup>1</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 03.08.2001 р. № 2-531/4862 // Бухгалтерія.– 2001.– № 38/2.– С. 12 – 13.

**Податок на прибуток і ПДВ з «перехідних» операцій**

Зміна податкової системи завжди пов'язана з можливими податковими втратами внаслідок різниці між об'єктами оподаткування, а також методами податкового обліку, які застосовує підприємство.

Оподаткування господарських операцій, початок і завершення яких здійснюється в різних режимах у зв'язку з переходом на єдиний податок і поверненням на звичайну систему оподаткування, є однією з самих складних і нерегульованих проблем спрощеної системи. Це зумовлене насамперед тим, що чинним законодавством ніякого перехідного періоду і відповідних особливостей обліку в момент зміни системи оподаткування не передбачено (на відміну від спрощеної системи оподаткування в Російській Федерації, де це питання врегульоване в Податковому кодексі).

Тому в питанні визначення податкових зобов'язань платника з єдиного податку, податку на прибуток і ПДВ за такими операціями слід керуватися перш за все принципом уникнення подвійного оподаткування.

Необхідно спланувати операцію так, щоб вона підлягала оподаткуванню за тією системою оподаткування, за якою виникає менші за абсолютною сумою податкові зобов'язання.

Невизначеність оподаткування перехідних операцій обумовлена відмінністю методів податкового обліку, що застосовуються для визначення податкових зобов'язань за єдиним податком, від методів податкового обліку з ПДВ і податку на прибуток (рис. 2.3).

Метод податкового обліку з ПДВ та податку на прибуток «за першою з подій» (у деяких випадках – касовий метод)	Касовий метод	Метод податкового обліку з ПДВ та податку на прибуток «за першою з подій» (у деяких випадках – касовий метод)
Загальна система оподаткування	Єдиний податок	Загальна система оподаткування

**Рис. 2.3. Методи податкового обліку при здійсненні «перехідних» операцій**

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

Оподаткування **не завершених на момент переходу на єдиний податок операцій**, здійснюваних суб'єктами малого підприємництва, в загальному випадку залежить від того, чи були обкладені податками ці операції до моменту переходу.

Особливості визначення податкових зобов'язань з ПДВ, податку на прибуток і єдиного податку при переході на спрощену систему залежать від виду операцій, ставки єдиного податку та від того, яка саме подія – оплата чи відвантаження – відбулася до переходу на спрощену систему оподаткування.

***Ситуація 1.** Відвантаження здійснене при звичайній системі оподаткування, а оплата – після переходу на єдиний податок за ставкою 10%. До переходу на єдиний податок суб'єкт малого підприємництва був зареєстрований платником ПДВ, метод податкового обліку – «за першою з подій».*

Оскільки відвантаження товару відбулося в період застосування загальної системи оподаткування, така операція повинна була бути обкладена і податком на прибуток, і ПДВ до моменту переходу на єдиний податок. Тому включення оплати, що надійшла за товар після моменту переходу, в об'єкт оподаткування з єдиного податку відповідно до вимог Указу [25] призвело б до появи подвійного оподаткування.

Аналогічне роз'яснення міститься у роз'ясненнях Комітету Верховної Ради з питань фінансів і банківської діяльності<sup>1</sup>, а також у листі ДПА України<sup>2</sup>, але в останньому роз'ясненні в якості умови для невиключення оплати, що надійшла, в об'єкт оподаткування єдиним податком названі нарахування та сплата не лише ПДВ, а й усіх податків і зборів (обов'язкових платежів) за умови письмового підтвердження цього факту державним податковим органом за місцем

---

<sup>1</sup> Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 25.04.2000 р. № 06-10/279 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 54 – 55.

Лист Державної податкової адміністрації України від 12.05.2000 р. № 6502/7/15-1317 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 69 – 71.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

реєстрації суб'єкта малого підприємництва. Далі це питання не конкретизується, але, як видно, в момент переходу чи відразу після нього платнику необхідно одержати довідку про сплату податків (а точніше – про збільшення валового доходу та податкових зобов'язань з ПДВ) по кожній незавершеній операції, хоча ні обов'язковість подання такої довідки, ні її форма нормативними документами не визначені.

***Ситуація 2.** Умови здійснення операції – такі ж, як і в ситуації 1, але платник переходить на єдиний податок за ставкою 6%.*

У цьому випадку платник єдиного податку залишається платником ПДВ, тому сам факт переходу на спрощену систему оподаткування не змінює податковий облік з цього податку. Тобто податкові зобов'язання з ПДВ нараховуються до моменту переходу, а право на податковий кредит (за умови наявності податкової накладної) виникають в період роботи за спрощеною системою оподаткування.

Валовий дохід такого платника уже був збільшений у момент відвантаження (тобто до моменту переходу), тому підстави для включення суми оплати, що надійшла, в об'єкт оподаткування єдиним податком відсутні.

***Ситуація 3.** Умови здійснення операції – ті ж, як і в ситуації 1, але до переходу платник використовував касовий метод податкового обліку з ПДВ.*

Специфікою такої ситуації є розбіжність моментів виникнення податкових зобов'язань і валового доходу до переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Податкові зобов'язання з ПДВ до моменту переходу нараховані не були, і ПДВ не сплачувався. Підстави для включення суми ПДВ за такою операцією в «перехідну» декларацію також відсутні.

Після переходу, тобто при роботі на єдиному 10%-вому податку, такий суб'єкт малого підприємництва знімається з реєстрації і втрачає права та обов'язки платника ПДВ, тому окремо сплачувати ПДВ по оплаті, що надійшла, за таку операцію він не повинен.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

Але, на думку ДПА України<sup>1</sup>, у разі наявності на момент анулювання Свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ дебіторської заборгованості з відвантажених (виконаних, наданих) товарів (робіт, послуг) з урахуванням ПДВ такі платники зобов'язані задекларувати податкові зобов'язання стосовно подібних операцій. Погашення суми податкових зобов'язань здійснюється в міру проведення розрахунків та закриття дебіторської заборгованості незалежно від того, що такі особи на дату виникнення податкових зобов'язань не значаться платниками ПДВ. Інакше кажучи, ДПА України наполягає на сплаті ПДВ з таких операцій платником єдиного 10%-вого податку суб'єктом малого підприємництва, який не є платником ПДВ, а тому не має права нараховувати податкові зобов'язання та виписувати податкові накладні. Наслідком цього є відсутність у покупця права на податковий кредит за уже сплаченими сумами ПДВ, що важко назвати справедливим.

Єдина ситуація, коли на думку ДПА України податкові зобов'язання після переходу на спрощену систему не виникатимуть, це проведення відповідних розрахунків зі споживачами, тобто коригування вартості угоди на суму ПДВ. Інакше кажучи, сума ПДВ, яку було нараховано при відвантаженні, має бути при її отриманні суб'єктом малого підприємництва або сплачена до бюджету, або повернена покупцеві.

Підстав для включення отриманої суми оплати в об'єкт оподаткування з єдиного податку також немає, оскільки в протилежному випадку виникатиме подвійне оподаткування з податку на прибуток, тому що вартість відвантаженого товару підлягала включенню у валовий дохід ще до переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

*Ситуація 4. Умови здійснення операції – такі ж, як і в ситуації 2, але до переходу використовувався касовий метод податкового обліку з ПДВ.*

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України «Методичні рекомендації до застосування нормативно-правових актів щодо справляння ПДВ з операцій, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» від 27.08.2001 р. № 11563/7/16-1117 // Бухгалтерія.– 2001.– № 38/2.– С. 6.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

При здійсненні такої операції до моменту переходу вартість відвантажених товарів була включена у валовий дохід, але в податковому обліку з ПДВ така операція не відбивалася, тому що податкові зобов'язання збільшуються в момент зарахування коштів на рахунок платника вже після переходу на єдиний податок. При одержанні оплати за товари (роботи, послуги) у період роботи на спрощеній системі виникають податкові зобов'язання з ПДВ без збільшення суми єдиного податку.

*Ситуація 5. Відвантаження здійснене до переходу на єдиний податок, оплата за рахунок бюджетних коштів відбувається в період роботи на єдиному податку.*

До переходу на єдиний податок ані податкові зобов'язання з ПДВ, ані валовий дохід не виникають, оскільки за обома видами податків момент збільшення податкових зобов'язань відповідає моменту оплати. При одержанні оплати суб'єкт малого підприємства, що працює за 10%-вою ставкою єдиного податку, включає отримані кошти в об'єкт оподаткування єдиним податком, а платник єдиного податку за ставкою 6% додатково ще й збільшує податкові зобов'язання з ПДВ.

*Ситуація 6. Передоплата за товар (роботи, послуги) надійшла до переходу на спрощену систему, а відвантаження – після переходу.*

При одержанні передоплати, в тому числі й за рахунок бюджетних коштів (незалежно від застосовуваного методу податкового обліку), податкові зобов'язання з ПДВ і валовий дохід з'являються в момент одержання передоплати. Тому при завершенні операції в період роботи за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності єдиний податок по такій операції не сплачується, а у випадку застосування 6%-вої ставки податкові зобов'язання по ПДВ у платника єдиного податку також не виникають.

*Ситуація 7. До переходу на спрощену систему була здійснена перша в рамках бартеру операція – відвантаження власного товару, а після переходу – заключна (оприбуткування зустрічної поставки).*

У цьому випадку метод податкового обліку з ПДВ, використаний при звичайній системі оподаткування, значення не має. У податковому періоді, в якому відбулося відвантаження власного товару (при



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
загальній системі оподаткування), у суб'єкта малого підприємництва виникає валовий дохід та збільшуються податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайної ціни. Однак після переходу на єдиний податок при здійсненні зустрічної поставки валові витрати (які б збільшилися у випадку сплати податку на прибуток) не зменшують суму податкових зобов'язань з єдиного податку. Тобто податкові втрати з цієї причини дорівнюватимуть 25% суми бартерної угоди. При цьому право на податковий кредит з ПДВ при здійсненні зустрічної поставки виникатиме тільки у платника 6%-вого єдиного податку. Якщо ж платник при зміні системи оподаткування обрав 10%-ву ставку, право на податковий кредит він вже не матиме, а це збільшить податкові втрати ще на 20%.

Таким чином, при переході на єдиний податок слід уникати незавершених бартерних операцій.

***Ситуація 8.** До переходу на спрощену систему була здійснена перша в рамках бартеру операція – оприбуткування зустрічної поставки, а відвантаження власного товару здійснюється вже при застосуванні спрощеної системи оподаткування.*

Оскільки першою подією є оприбуткування отриманого товару, у платника до моменту переходу виникатимуть валові витрати та право на податковий кредит (за наявності податкової накладної).

Після переходу при відвантаженні власного товару (заклучна в рамках бартеру операція):

- ▶ податкові зобов'язання з єдиного податку не збільшуватимуться, оскільки оплата коштами на банківський рахунок або в касу відсутня;
- ▶ податкові зобов'язання з ПДВ виникатимуть у суб'єкта малого підприємства тільки у випадку, якщо він застосовує 6%-ву ставку єдиного податку. Якщо ж платник обрав 10%-ву ставку, право на нарахування податкових зобов'язань з ПДВ він вже не має.

Таким чином, автоматичне використання норм чинного законодавства призводить до того, що при здійсненні подібної операції сумарні податкові зобов'язання зменшуватимуться, що не відповідає нормальній економічній логіці. Тому відповідно до принципу, що

### АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

будь-яка перехідна операція має бути оподаткована або за однією, або за іншою податковою системою, за наслідками останнього податкового періоду застосування загальної системи оподаткування слід збільшити валовий дохід платника на суму бартерної угоди за звичайними цінами. Крім того, при переході на єдиний податок за ставкою 10% за наслідками цього ж періоду слід збільшити податкові зобов'язання з ПДВ також виходячи зі звичайної ціни бартерної угоди.

Особливості сплати ПДВ, податку на прибуток і єдиного податку за описаними перехідними операціями залежно від форми оплати і методу податкового обліку з ПДВ представлено в *табл. 2.6*.

Таблиця 2.6

#### Моменти появи податкових зобов'язань за операціями, що закінчуються після переходу на спрощену систему оподаткування

Операція	Особливості оплати та метод податкового обліку	До переходу		Після переходу		
		Податкові зобов'язання з ПДВ	Збільшення валового доходу	Єдиний податок 10%	Єдиний податок 6%	Податкові зобов'язання з ПДВ
1	2	3	4	5	6	7
Відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) – до переходу на єдиний податок, оплата – після переходу	Оплата грошовими коштами, метод податкового обліку з ПДВ – за першою з подій	+	+	-	-	-
	Оплата грошовими коштами, касовий метод податкового обліку з ПДВ	-	+	-	-	+
	Оплата за рахунок бюджетних коштів	-	-	+	+	+
Оплата – до переходу на єдиний податок, відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) – після переходу	Оплата грошовими коштами	+	+	-	-	-

1	2	3	4	5	6	7
	Оплата за рахунок бюджетних коштів	+	+	-	-	-
	Передоплата за експорт	-	+	-	-	+
Бартер (відвантаження власного товару – до переходу, зустрічна поставка – після)	Незалежно від методу податкового обліку з ПДВ	+	+	-	-	-
Бартер (оприбуткування отриманого товару – до переходу, відвантаження власного – після)		-*	+	-	-	+

\* – для платників єдиного податку за ставкою 6%.

Так само, як і при переході на єдиний 10%-вий податок, при відмові від роботи за спрощеною системою оподаткування питання визначення податкових зобов'язань при здійсненні перехідних операцій, не завершених на момент повернення на звичайну систему оподаткування, залишаються законодавчо неврегульованими.

У даному випадку початок таких операцій відповідає періоду роботи за єдиним податком, а при їх завершенні суб'єкт малого підприємництва вже є платником і податку на прибуток, і ПДВ (якщо, звичайно, він підлягає реєстрації платником ПДВ відповідно до критеріїв Закону [19]). Це питання досліджувалося в роботах [39, 48].

Особливості оподаткування операцій, що закінчуються після повернення на звичайну систему оподаткування, наведено в *табл. 2.7*.

Ще однією неврегульованою проблемою є оподаткування операцій, початок і завершення яких здійснюється при спрощеній системі оподаткування, але при різних ставках єдиного податку.

У таких ситуаціях єдиною, з погляду оподаткування, відмінною, крім розміру ставки самого єдиного податку, є зміна статусу суб'єкта малого підприємництва щодо податку на додану вартість. Такі ситуації в практиці роботи підприємств зустрічаються не так

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

часто, і, очевидно, з цієї причини ДПА України дотепер у жодному з роз'яснень таку проблему не згадувала.

Таблиця 2.7

**Моменти появи податкових зобов'язань за операціями, що закінчуються після повернення на звичайну систему оподаткування**

Операція	Особливості оплати та метод податкового обліку	До повернення			Після повернення	
		єдиний податок 10%	6%		збільшення валового доходу	податкові зобов'язання з ПДВ
			єдиний податок	податкові зобов'язання з ПДВ		
1	2	3	4	5	6	7
Передоплата – в період роботи на єдиному податку, відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) – після повернення на звичайну систему	Оплата грошовими коштами, метод податкового обліку з ПДВ значення не має	+	+	+	-	-
	Передоплата за експорт	+	+	-	-	+
Відвантаження – в період роботи на єдиному податку, оплата – після повернення на звичайну систему оподаткування	Оплата грошовими коштами, касовий метод податкового обліку з ПДВ	-	-	-	+	+
	Оплата за рахунок бюджетних коштів	-	-	-	+	+
	Оплата грошовими коштами, метод податкового обліку з ПДВ – за першою з подій	-	-	+	+	-
Бартер (відвантаження власного товару – до повернення, оприбуткування отриманого товару – після) *	Повернення з 10%-вого єдиного податку	-	-	-	+	+
	Повернення з 6%-вого єдиного податку	-	-	+	+	-

1	2	3	4	5	6	7
Бартер (до повернення – оприбуткування отриманого товару, після – відвантаження власного)**	Повернення з 10%-вого єдиного податку	-	-	-	+	+
	Повернення з 6%-вого єдиного податку	-	-	+	+	-

\* – після повернення в обох варіантах платник, крім збільшення валового доходу, збільшує валові витрати та отримує право на податковий кредит.

\*\* – платник єдиного податку незалежно від обраної ставки отримує право на податковий кредит з ПДВ після повернення, але підстави для збільшення валових витрат відсутні.

У випадку якщо юридична особа переходить з 6%-вого на 10%-вий єдиний податок і до моменту переходу одержала передоплату за продукцію (товари, роботи, послуги):

- ▶ отримана сума підлягає включенню в об'єкт оподаткування єдиним податком ще до переходу;
- ▶ в момент її надходження на банківський рахунок підприємства виникають податкові зобов'язання з ПДВ незалежно від методу податкового обліку (крім випадку коли передоплата отримана за експорт), тобто всі зобов'язання стосовно сплати основних податків уже виконані.

При відвантаженні продукції після переходу на 10%-ву ставку підстави для оподаткування відсутні, але при цьому втрачається право на податковий кредит, тому що суб'єкт малого підприємництва вже не є платником ПДВ.

Розглянемо ситуацію, коли до переходу підприємство, що веде податковий облік «за першою з подій», відвантажило продукцію, але оплати ще не одержало. До переходу на ставку 10% єдиний податок не сплачувався (не було надходження коштів на рахунок підприємства), але податкові зобов'язання з ПДВ вже були нараховані за відвантаженням. Після зміни ставки в момент надходження оплати за відвантажену продукцію виникає об'єкт оподаткування єдиним

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

податком, оскільки отримана оплата включається до складу виручки від реалізації на підставі ст. 1 Указу [25].

Водночас слід було б зменшити суму єдиного податку на суму нарахованого до переходу податкового зобов'язання з ПДВ, оскільки єдиний 10%-вий податок містить у собі ПДВ (ст. 3 Указу [25]). Але, на жаль, в чинних законодавчих актах будь-які підстави для такого зменшення суми єдиного податку відсутні. Найбільш імовірним у цій ситуації уявляється підхід, при якому суб'єкт малого підприємництва несе істотні податкові втрати в результаті такого переходу. Крім втрати права на податковий кредит з ПДВ, він змушений буде двічі сплачувати податкові зобов'язання: перший раз – на загальних підставах до переходу, а другий – після переходу в складі єдиного податку.

В аналогічній ситуації при касовому методі ведення податкового обліку з ПДВ чи у випадку оплати за товар бюджетними коштами подвійного оподаткування не виникає, тому що єдиний 10%-вий податок стягується при надходженні оплати, а до моменту переходу податкові зобов'язання не виникали ні щодо єдиного 6%-вого податку, ні відносно ПДВ.

Якщо ставка єдиного податку змінюється з 10 на 6% і до цього моменту отримана передоплата, все оподаткування такої операції здійснюється до моменту переходу, оскільки при відвантаженні товару після зміни ставки на банківський рахунок підприємства за такою операцією вже нічого не надходить, а нарахування податкових зобов'язань з ПДВ призвело б до подвійного оподаткування (ПДВ уже був сплачений у складі 10%-вого єдиного податку).

У ситуації коли при такій зміні ставки першою подією (до переходу) було відвантаження товару, єдиний податок по ставці 10% не сплачується. Після переходу незалежно від методу податкового обліку податкові зобов'язання і за єдиним 6%-вим податком, і за ПДВ виникають у момент оплати.

Особливості оподаткування операцій при зміні ставок єдиного податку наведено в *табл. 2.8*.

Таким чином, проблеми визначення податкових зобов'язань платників при зміні системи оподаткування потребують подальшого законодавчого врегулювання.

**Моменти появи податкових зобов'язань за операціями,  
що здійснюються при зміні ставки єдиного податку**

Зміна ставки	Операція	Метод податкового обліку з ПДВ	До зміни ставки єдиного податку		Після зміни ставки єдиного податку	
			єдиний податок	податкові зобов'язання з ПДВ	єдиний податок	податкові зобов'язання з ПДВ
З 6% на 10%	Передоплата – до зміни ставки єдиного податку, відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) – після	Метод податкового обліку значення не має	+	+	-	x
		Передоплата за експорт	+	-	-	x
	Відвантаження товару – до зміни ставки єдиного податку, оплата – після	Касовий метод	-	-	+	x
		Оплата за рахунків бюджетних коштів	-	-	+	x
		Метод першої з подій	-	+	+	x
З 10% на 6%	Передоплата – до зміни ставки єдиного податку, відвантаження товару (виконання робіт, надання послуг) – після	Незалежно від методу обліку	+	x	-	-
		Передоплата за експорт	+	x	-	-
	Відвантаження товару – до зміни ставки єдиного податку, оплата – після	Незалежно від методу обліку	-	x	+	+

**2.6. Податковий облік і звітність. Порядок визначення та погашення податкових зобов'язань**

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, платники єдиного податку зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юри-

### АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

дичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності в порядку, передбаченому наказом ДПА України від 12.10.99 р. № 554 [63].

Ця книга є базовою формою податкового обліку з єдиного податку. В ній у хронологічній послідовності на підставі первинних документів здійснюються записи про операції, що відбулися в звітному (податковому) періоді.

Відповідно до п. 8 Порядку [63], суб'єкт малого підприємництва щомісячно підбиває підсумки з 3-ї до 7-ї графи наростаючим підсумком з початку року.

Приклад заповнення Книги наведено в *табл. 2.9*.

Таблиця 2.9

#### Книга обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності

№ п/п	Дата та номер банківського або касового документа	Сума виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн	Сума виручки від реалізації основних фондів, грн	Позареалізаційні доходи та виручка від іншої реалізації, грн	Загальна сума виручки та позареалізаційних доходів, грн (гр. 3 + 4 + 5)	Загальна сума витрат, здійснених у зв'язку з веденням господарської діяльності, грн
1	2	3	4	5	6	7
1	П/д № 6 від 06.01.01	2300,00				
2	П/д № 29 від 08.01.01			186,20		
3	П/д № 1 від 08.01.01					4136,18
4	П/д № 18 від 12.01.01		1300,00			
...	...	...	...	...	...	...
88	П/д № 27 від 19.01.01	24000,00				
Січень 2001 р.	X	44870,00	1300,00	8764,20	54934,20	36542,88



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

У графі 3 відображається сума доходів, отриманих від виробництва та продажу продукції (товарів, робіт, послуг).

У графі 4 відображається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих основних фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу.

У графі 5 відображаються суми, фактично отримані суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий (поточний) рахунок та в касу від інших операцій – фінансовий результат від продажу цінних паперів, малоцінних швидкозношуваних предметів, матеріалів, палива, орендна плата, відсотки, грошові кошти, отримані у вигляді безповоротної фінансової допомоги, кредиторська заборгованість, щодо якої минув строк позовної давності, дивіденди, якщо вони не були оподатковані у джерела виплати відповідно до Закону [13].

У графі 6 відображаються всі надходження, отримані на розрахунковий (поточний) рахунок та в касу суб'єктом малого підприємництва від продажу продукції (товарів, робіт, послуг), майна, включаючи основні фонди, які належать суб'єкту малого підприємництва і реалізовані в звітному (податковому) періоді, позареалізаційні доходи та виручка від іншої реалізації.

У графі 7 відображається фактична сума витрат, проведених з розрахункового (поточного) рахунку та каси підприємства, у зв'язку з продажем продукції (товарів, робіт, послуг), здійсненням фінансових операцій, а також від іншої діяльності.

Крім Книги обліку доходів та витрат, суб'єкт малого підприємництва – юридична особа зобов'язана вести ще й касову книгу.

Тривалість податкового періоду, який встановлено для платників єдиного податку – юридичних осіб, дорівнює одному кварталу, що в принципі відповідає тривалості податкових періодів за тими податками і зборами, які замінюються єдиним податком (винятком є податок на додану вартість, за яким для більшості платників встановлено місячний податковий період). Звітний період при спрощеній системі оподаткування дорівнює податковому, тобто податкова звітність подається в органи державної податкової служби після закінчення кожного кварталу.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Порядок складання розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою затверджений наказом ДПА України від 2003 р. № 48. Приклад заповнення розрахунку наведений у *Додатку Б*.

Строки подання податкової звітності та перерахування податку, встановлені Указом [25] і Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платника податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» [20], суттєво різняться.

Відповідно до ст. 4 Указу [25] за результатами господарської діяльності за звітний (податковий) період (квартал) суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи подають до органу державної податкової служби до 20 числа місяця, що настає за звітним (податковим) періодом:

- ▶ розрахунок про сплату єдиного податку;
- ▶ декларацію про сплату податку на додану вартість (у разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 відсотків);
- ▶ платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів.

Указ встановлює, що сплачувати податок необхідно щомісячно, не пізніше 20 числа наступного місяця. Таким чином, законодавством встановлена обов'язковість сплати авансових внесків за єдиним податком, хоча ці щомісячні платежі авансовими внесками прямо не названі. Сума платежів за перший, другий і третій місяці дорівнюватиме податковим зобов'язанням за звітний (податковий період).

Сплачувати авансові платежі (за перший і другий місяці кварталу) необхідно не пізніше 20 числа наступного місяця, при цьому податкова звітність не подається, отже, податкові зобов'язання не підлягають декларуванню.

Згідно з пп. 4.1.4 «б» Закону [20] податкові декларації подаються протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. А для погашення податкового зобов'язання платник має ще десять календарних днів. Тобто строки, встановлені в Указі, не відповідають цій вимозі даного Закону. Відповідно до цього Закону податкове зобов'язання спочатку узгод-

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
жується (шляхом подання Розрахунку, який і є по суті податковою декларацією) і лише потім погашається.

Незважаючи на цю суперечність, ДПА України<sup>1</sup> наполягає на застосуванні строків, визначених саме Указом [25].

При поданні декларації та сплаті податку застосовується загальне правило, встановлене пп. 4.1.5 Закону [20] щодо перенесення строків у випадку, коли останній день припадає на вихідний чи неробочий день.

У випадках апеляційного узгодження суми податкового зобов'язання платник податків зобов'язаний самостійно погасити її узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності протягом 10 календарних днів, наступних за днем такого узгодження.

Суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи відповідно до ст. 3 Указу [25] сплачують єдиний податок на окремий рахунок відділень Державного казначейства України. Відділення Державного казначейства України наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку в таких розмірах:

- ▶ до Державного бюджету України – 20%;
- ▶ до відповідного місцевого бюджету – 23%;
- ▶ до Пенсійного фонду України – 42%;
- ▶ на обов'язкове соціальне страхування – 15% (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення – 4%, решта – для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням).

Податкові зобов'язання з єдиного податку мають бути погашені виключно у грошовій формі, оскільки здійснення розрахунків з бюджетом у негрошовій формі, в тому числі шляхом взаємозаліку, застосування векселів, бартерних операцій і заліку зустрічних платіжних вимог у фінансових установах, за винятком операцій, пов'язаних з державним боргом України, заборонені.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 27.03.2001 р. № 4016/7/15-1317 // Бухгалтерія.– 2001.– № 16/1.– С.19.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Суб'єкти малого підприємництва несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум єдиного податку згідно із законодавством України, тобто будь-які спеціальні норми щодо пені і штрафних санкцій для єдиного податку не застосовуються.

За несплату, прострочення сплати податкового зобов'язання, неподання у встановлені строки Розрахунку, заниження податкового зобов'язання, донарахування податковими органами податкового зобов'язання застосовуються штрафні санкції, встановлені Законом [20].

У випадку якщо платник єдиного податку – юридична особа порушив встановлений законодавством строк сплати податку (не пізніше 20 числа місяця, що наступає за звітним), застосувати до нього фінансові санкції за несплату узгодженого податкового зобов'язання можна тільки після 10 календарних днів після закінчення граничного терміну подання податкової декларації за відповідний квартал, тобто не раніше 50 календарних днів після закінчення цього кварталу.

Якщо платник єдиного податку до початку його перевірки податковим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання, а також самостійно погашає суму недоплати та штраф у розмірі 10% суми такої недоплати, інші штрафні санкції, а також адміністративні штрафи за відповідні правопорушення не застосовуються.

При виявленні помилки остання повинна бути виправлена шляхом подання уточнюючого розрахунку (*Додаток В*). При цьому крім уточненого розрахунку подається також і довідка про суми єдиного податку, які збільшують або зменшують податкові зобов'язання в результаті виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах (приклад її заповнення наведений у *Додатку Д*), у якій, власне, й визначається сума заниження (завищення) податкових зобов'язань і сума самостійно нарахованого штрафу.

Самостійне погашення недоїмки і сплата штрафу за умови подання уточненого розрахунку і довідки, якщо все це здійснено платником до початку його перевірки контролюючими органами, звільняє платника від застосування інших штрафних санкцій і адміністративних штрафів.

Будь-які особливості щодо термінів «податкової» давнини для суб'єктів спрощеної системи оподаткування відсутні. У цьому питанні слід керуватися загальними засадами ст. 15 Закону [20], відповідно до якого цей термін дорівнює 1095 календарним дням. Тому будь-які помилки, виявлені платником податків чи податковими органами після закінчення терміну 1095 днів, що настає за останнім днем подання розрахунку, не підлягають виправленню; суми відповідних податків не донараховуються і не повертаються, а викладений порядок виправлення помилок не застосовується.

## **2.7. Оцінка доцільності застосування спрощеної системи оподаткування**

Як і будь-яке інше господарське рішення, рішення про перехід юридичної особи на єдиний податок має бути обґрунтованим і вмотивованим. Головним чинником, який впливає на ухвалення такого рішення, є економічна доцільність заміни системи оподаткування для суб'єкта малого підприємництва. Вона може бути вимірною зниженням сумарних податкових платежів унаслідок зміни системи оподаткування.

Слід зауважити, що перехід на альтернативну систему оподаткування з метою зниження податкового навантаження (як один із напрямків оптимізації податкового планування) досить часто сприймається контролюючими органами як «ухилення від оподаткування». Однак такий підхід до цієї проблеми є некоректним, оскільки оптимізація податкових платежів здійснюється повністю в рамках чинного законодавства.

Фактор мінімізації податкового тиску є далеко не єдиним і до того ж не завжди визначальним. Так, на практиці трапляються випадки, коли перехід на єдиний податок може призвести навіть до певного збільшення податкових платежів.

Одночасне існування двох альтернативних варіантів оподаткування (спрощена та загальна системи) ставить юридичних осіб – платників перед проблемою вибору, вирішення якої залежить від:

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

можливої сфери застосування системи оподаткування; відповідних особливостей державного регулювання підприємницької діяльності; очікуваного економічного ефекту і навіть від суб'єктивних чинників (схильності до ризику особи, що приймає рішення, вміння комплексно оцінити наслідки переходу тощо).

У будь-якому випадку при ухваленні рішення про використання альтернативних систем оподаткування необхідно ретельно зважити усі «за» та «проти», а також забезпечити максимально можливе врахування специфіки роботи суб'єкта підприємницької діяльності в майбутньому.

Ухваленню кінцевого рішення про доцільність переходу на одну з альтернативних систем має передувати ряд етапів.

**На першому етапі** провадять попередній аналіз переваг та недоліків альтернативних систем оподаткування юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва порівняно зі звичайною системою з метою усвідомлення того, які саме переваги і недоліки є найбільш суттєвими з огляду на специфіку діяльності конкретного суб'єкта підприємницької діяльності.

**На другому етапі** здійснюють перевірку об'єктивної можливості переходу на єдиний податок, тобто аналізують відповідність конкретного суб'єкта підприємницької діяльності критеріям суб'єкта малого підприємництва згідно із Законом України «Про державну підтримку малого підприємництва» [8] та вимогами до платників єдиного податку, відповідність здійснюваних видів підприємницької діяльності сфері дії спрощеної системи оподаткування.

Рекомендується така послідовність оцінки:

- ▶ розрахунок валового доходу за минулий календарний рік;
- ▶ перевірка дотримання обмеження щодо граничної середньоблікової чисельності найманих робітників;
- ▶ перевірка відповідності здійснюваних видів діяльності обмеженням Закону [8];
- ▶ аналіз структури статутного фонду та виявлення частки в ньому засновників, які не відносяться до суб'єктів малого підприємництва.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

Залежно від того, чи може бути класифіковане конкретне підприємство як суб'єкт малого підприємництва, подальший аналіз може здійснюватися за різними варіантами.

1. Якщо юридична особа відповідає всім критеріям суб'єкта малого підприємництва, подальшу оцінку її відповідності критеріям законодавства здійснюють з погляду платника єдиного податку (згідно з нормами ст. 1 і 7 Указу [25]) в таких напрямках:

- ▶ розрахунок виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за минулий календарний рік;
- ▶ перевірка відповідності здійснюваних видів діяльності обмеженням Закону [8];
- ▶ оцінка можливості застосування розрахунків за відвантаженою продукцією виключно у грошовій формі;
- ▶ перевірка стану розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами.

Обмеження за кількістю платників, встановлене ст. 1 Указу [25], ідентичне відповідному критерію суб'єкта малого підприємництва. Тому на даному етапі це обмеження вже не враховується.

2. При недотриманні вимог Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» [8] можливість застосування спрощеної системи оподаткування відпадає, а оцінка закінчується на цьому етапі, і платник продовжує працювати за звичайною податковою системою.

Завданням *третього етапу* є прогнозування очікуваних змін у здійсненні господарської діяльності і розрахунок на цій основі прогнозних рівнів податкових баз в періоді, за який проводиться порівняльний аналіз економічного ефекту від зміни системи оподаткування.

Разом з тим, відповідно до принципів оцінки порівняльного ефекту об'єктом прогнозування є лише ті показники, за допомогою яких розраховуються бази оподаткування за податками і зборами, які не сплачуються після переходу на альтернативну систему оподаткування, а також база оподаткування єдиним податком. Виходячи з переліків тих податків і зборів, які перестають сплачуватися платниками

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

альтернативних систем оподаткування, необхідно визначити прогнозований рівень таких показників:

- ▶ виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- ▶ інші доходи, що включаються до складу валового доходу;
- ▶ валові витрати;
- ▶ сума амортизації;
- ▶ виручка від операцій з продажу товарів (робіт, послуг), які входять до бази оподаткування з ПДВ (для розрахунку порівняльного ефекту переходу на спрощену систему оподаткування з 10%-вою ставкою єдиного податку);
- ▶ вартість придбаних товарів (робіт, послуг), які використовуються господарській діяльності то за придбання яких сплачується (нараховується) ПДВ (для розрахунку порівняльного ефекту переходу на спрощену систему оподаткування з 10%-вою ставкою єдиного податку);
- ▶ площа земельних ділянок;
- ▶ коригувальний коефіцієнт до ставок земельного податку;
- ▶ обсяги використання водних та інших природних ресурсів;
- ▶ виплати з оплати праці найманих робітників;
- ▶ середньооблікова чисельність працівників підприємства (за методикою, прийнятою органом місцевого самоврядування для розрахунку комунального податку);
- ▶ середня заробітна плата по підприємству;
- ▶ кількість пунктів продажу товарів, які потребують отримання дозволу на розміщення об'єктів торгівлі;
- ▶ можливі зміни органами місцевого самоврядування ставок збору за отримання дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та плати за патенти.

Показники виробничо-господарської діяльності підприємства, які використовуються для визначення податкових баз, слід обчислювати саме за той період, який визначено як розрахунковий для проведення оцінки порівняльного ефекту.



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

У випадку оцінки доцільності переходу на сплату єдиного податку за ставкою 10% об'єктом додаткової уваги має бути динаміка питомої ваги господарських операцій, які оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою. Збільшення цього показника призводить до додаткових втрат (порівняно з іншими варіантами, за яких підприємство є платником ПДВ) у зв'язку з відсутністю у платника права на податковий кредит. Крім того, слід враховувати й зміну частки операцій, які не є об'єктом оподаткування ПДВ або звільнені від оподаткування.

Розрахунок рівнів техніко-економічних показників планового періоду, які впливають на податкові бази, є одним із найважливіших моментів, що визначають достовірність оцінки порівняльного ефекту від застосування тієї чи іншої альтернативної системи оподаткування, саме тому цей етап є одним із найбільш відповідальних. Разом з тим обґрунтованість прогнозних показників, у свою чергу, є функцією, з одного боку, достовірності вхідної інформації, а з іншого – кваліфікації робітників підприємства, які виконують прогнозні розрахунки.

На **четвертому етапі** на підставі очікуваних показників діяльності підприємства у планованому періоді провадять розрахунки порівняльної економічної ефективності переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Воснову оцінки ефективності застосування альтернативних систем оподаткування покладений розрахунок відносного зменшення (або збільшення) податкових платежів порівняно зі звичайною системою оподаткування для прогнозованих обсягів продажу та асортименту товарів (робіт, послуг), цінових параметрів, витрат виробництва й обігу та інших техніко-економічних показників роботи підприємства. При цьому тими податками та зборами, які сплачують незалежно від факту переходу на спрощену систему, можна знехтувати, оскільки суми податкових зобов'язань за ними залишаються постійними, а їх сплата не впливає на економічний ефект від переходу.

Саме зміною сумарних податкових зобов'язань платника більшою мірою і визначається ефект від переходу на ту чи іншу альтернативну систему оподаткування, тому розрахунок *NPV*, *IRR* або

### АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

інших аналогічних показників, що потребує достатньо громіздких і трудомістких розрахунків, у даному випадку є недоцільним.

Оскільки економічний ефект від зміни системи оподаткування не пов'язаний з витратами капітального характеру, застосування механізму дисконтування в розрахунках є недоцільним.

Загальний прямий економічний ефект від зміни системи оподаткування ( $E$ ) може бути представлений у такому вигляді:

$$E = \Delta\Pi + E_{нд}, \quad (2.1)$$

де  $\Delta\Pi$  – сума сукупної зміни податкових зобов'язань платника при переході на альтернативну систему оподаткування, грн;

$E_{нд}$  – додатковий прямий ефект (або додаткові прямі втрати, які враховуються зі знаком «–») при переході зі звичайної на альтернативну систему оподаткування, грн.

Формула для розрахунку податкових платежів, платником яких не є суб'єкт малого підприємництва – юридична особа, при переході на єдиний податок за ставкою 6% ( $\Delta\Pi_{\epsilon 6\%}$ ) може бути представлена в такому вигляді:

$$\Delta\Pi_{\epsilon 6\%} = (\Pi_n + \Pi_з + З_{нр} + З_{пенс} + З_{с.нр.} + З_{с.б.} + \Pi_к + З_{р.о.т.} + \Pi_т) - \epsilon_{6\%}, \quad (2.2)$$

де  $\epsilon_{6\%}$  – сума податкових зобов'язань з єдиного податку за ставкою 6%, грн;

$\Pi_n$  – сума податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств, грн;

$\Pi_з$  – сума податкових зобов'язань з податку (плати) за землю, грн;

$З_{нр}$  – сума податкових зобов'язань зі збору за спеціальне використання природних ресурсів, грн;

$З_{пенс}$  – сума пенсійного внеску, що нараховується на виплати з оплати праці, грн;

$З_{с.нр.}$  – сума внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, що нараховується на виплати з оплати праці, грн;

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

$Z_{c.б.}$  – сума внесків на загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, що нараховується на виплати з оплати праці, грн;

$\Pi_k$  – сума податкових зобов’язань з комунального податку, грн;

$Z_{p.o.m.}$  – сума збору за розміщення об’єктів торгівлі та сфери послуг, грн;

$\Pi_m$  – вартість торгових патентів (враховується лише в частині, що перевищує суму податку на прибуток підприємств, оскільки відповідно до Закону [13] вона підлягає вирахуванню із суми податку на прибуток, що підлягає сплаті до бюджету), грн.

Якщо предметом оцінки є перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності за ставкою 10%, формула (2.1) матиме такий вигляд:

$$\Delta\Pi_{\epsilon 10\%} = (\Pi_{ДВ} + \Pi_n + \Pi_z + Z_{np} + Z_{пенс} + Z_{c.пр.} + Z_{c.б.} + \Pi_k + Z_{p.o.m.} + \Pi_m) - \epsilon_{10\%}, \quad (2.3)$$

де  $\epsilon_{10\%}$  – сума податкових зобов’язань з єдиного податку за ставкою 10%, грн;

$\Pi_{ДВ}$  – сума податку на додану вартість, яка підлягає сплаті у плановому періоді, грн.

У випадку якщо  $\Delta\Pi_{\epsilon} > 0$  перехід на єдиний податок обумовлює зменшення податкових платежів і є економічно доцільним.

Запропонований підхід проілюструємо на умовних прикладах розрахунків для трьох торговельних підприємств (А, Б, В) та трьох підприємств, що спеціалізуються на наданні побутових послуг населенню (Г, Д, Е), прогнозований річний рівень основних техніко-економічних показників яких подано у *табл. 2.10*.

З метою спрощення розрахунків припустимо, що:

- 1) при переході на єдиний податок за ставкою 10% підприємства з метою збереження обсягів продажу реалізують товари (надають послуги) за ціною, зменшеною на суму податкових зобов’язань;

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Таблиця 2.10

**Розрахунок зміни податкових платежів при переході підприємств на спрощену систему оподаткування (тис. грн)**

Показники	Підприємства					
	А	Б	В	Г	Д	Е
1	2	3	4	5	6	7
<i>Вихідні дані</i>						
1. Виручка від реалізації продукції з урахуванням ПДВ	260	480	720	360	600	840
2. Податкові зобов'язання з ПДВ	90	80	120	60	100	140
3. Валові витрати	150	340	560	260	440	500
4. Амортизація	18	44	46	28	69	77
5. Податковий кредит	85	57	78	44	57	75
6. Середньооблікова чисельність працівників (чол.)	3	5	6	3	10	8
7. Виплати з оплати праці	12	18	18	14	30	32
<i>Розрахунок податкових зобов'язань за звичайною системою оподаткування</i>						
8. Податок на прибуток $(1 - 2 - 3 - 4) \times 25\%$	0,5	4	-	3	-	30,8
9. ПДВ $(2 - 5)$	5	23	42	16	43	65
10. Плата за землю	2,8	5,6	2,6	3,8	3,2	6,5
11. Внески на загальнообов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням $(7 \times 1,5\%)$	0,2	0,3	0,3	0,2	0,4	0,5
12. Внески на загальнообов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття $(7 \times 1,3\%)$	0,2	0,2	0,2	0,2	0,4	0,4
13. Внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування $(7 \times 33,2\%)$	3,9	5,9	5,9	4,7	9,9	10,6
14. Комунальний податок	0,1	0,1	-	0,1	-	0,2
15. Плата за патент	1,6	3,2	6,4	3,2	6,4	9,6
16. у т.ч. плата за патент, що не компенсується зменшенням податку на прибуток	-	-	6,4	-	6,4	-
17. Ринковий збір	1,1	-	4,3	-	-	-
18. Збір за видачу дозволу на розміщення об'єкта торгівлі	0,3	0,7	0,7	0,7	0,7	1,0

1	2	3	4	5	6	7
<i>Порівняння із звичайною системою оподаткування</i>						
19. Разом податкових платежів за податками і зборами при звичайній системі оподаткування, які замінює єдиний податок, без ПДВ (8 + 10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 16 + 18)	11,7	20,0	26,8	15,9	27,4	59,6
20. Те саме, включаючи ПДВ (19 + 9)	16,7	43,0	68,8	31,9	70,4	124,6
21. Єдиний податок за ставкою 6% (1 × 6%)	15,6	28,8	43,2	21,6	36,0	50,4
22. Зміна платежів при переході на 6%-вий єдиний податок (21 – 19)	+3,9	+8,8	+16,4	+5,7	+8,6	-9,2
23. Єдиний податок за ставкою 10% (1 – 2) × 10%	17	40	60	30	50	70
24. Зміна платежів при використанні 10%-вого єдиного податку (23 – 20)	+0,3	-3,0	-8,8	-1,9	-20,4	-54,6

- 2) валовий дохід з метою обчислення податку на прибуток відповідає виручці від реалізації продукції (тобто позареалізаційні доходи відсутні);
- 3) усі підприємства виконують тільки операції, оподатковувані ПДВ на звичайних умовах;
- 4) внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання сплачуються платником єдиного податку на загальних підставах (тому в розрахунку вони не враховуються);
- 5) підприємства не є первинними водокористувачами, тому податкові зобов'язання зі збору за спеціальне використання природних ресурсів дорівнюють нулю.

«Мінус» у підсумкових рядках таблиці (22, 24, 27) означає зменшення суми платежів унаслідок застосування альтернативних систем оподаткування, що підтверджує ефективність відмови від звичайної системи оподаткування.

Отже, умовні розрахунки показують таке.

Для підприємства А перехід на будь-який з проаналізованих альтернативних систем оподаткування не приводить до зменшення

### АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

податкових платежів. З огляду на це економічно доцільним є застосування звичайної системи оподаткування, оскільки зміна системи оподаткування на єдиний податок за ставкою 6% або 10% призведе до збільшення податкових платежів: порівняно з 6%-вою ставкою – на 3,9 тис. грн, а порівняно із 10%-вою ставкою – на 0,3 тис. грн.

Для підприємств Б, В, Г, Д ефективною буде зміна системи оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 10%. Ефект від зниження податкових платежів (порівняно зі звичайною системою оподаткування) становить в цьому випадку: для підприємства Б – 3,0 тис. грн, В – 8,8 тис. грн, Г – 1,9 тис. грн, Д – 20,4 тис. грн.

Підприємство Е може використовувати обидва варіанти спрощеної системи, що призведе до відповідної економії податкових платежів, але 6%-овий єдиний податок на 45,4 (54,6 – 9,2) тис. грн на рік менш вигідний для нього, ніж 10%-вий.

Для більш точного обчислення порівняльного економічного ефекту від зміни системи оподаткування слід враховувати додатковий прямиий економічний ефект (втрати) від зміни системи оподаткування. Цей ефект складається із: зниження витрат на придбання бланків податкової звітності ( $\Delta B$ ); економії витрат на оплату праці бухгалтерів або фінансових служб підприємства ( $\Delta ЗП$ ); одноразових витрат при зміні системи оподаткування, пов'язаних з оподаткуванням операцій, початок яких припадає на звичайну систему оподаткування, а закінчення – на спрощену ( $O_B$ ), та додаткових витрат, що не враховані при визначенні зміни суми податкових зобов'язань ( $H_B$ ):

$$E_{нд} = \Delta B + \Delta ЗП - (O_B + H_B). \quad (2.5)$$

Економія заробітної плати у зв'язку зі зниженням витрат часу на ведення податкового обліку, підготовку і подання податкової звітності може бути представлена у такому вигляді:

$$\Delta ЗП = C_3 \times \sum_{i=1}^n (Ч_{oi} + Ч_{zi} + Ч_{нzi}), \quad (2.6)$$

де  $C_3$  – середня ставка заробітної плати робітника відповідної категорії, грн. за годину;

$Ч_{oi}$  – витрати часу на ведення податкового обліку за  $i$ -м податком або збором ( $i = 1, 2, \dots, n$ ), годин;

$Ч_{zi}$  – витрати часу на підготовку податкової звітності за  $i$ -м податком або збором, годин;

$Ч_{нзи}$  – витрати часу на здавання звітності за  $i$ -м податком або збором, годин.

Зменшення витрат часу, обумовлене скороченням податкової звітності, визначається емпіричним шляхом і залежить як від технології обробки податкової інформації (використання спеціалізованого програмного забезпечення для ПЕОМ), так і від організації роботи з платниками податків у відповідній районній податковій інспекції. У випадку коли економія часу відносно невелика, що не дозволяє зменшити чисельність найманих робітників, ефект від зменшення податкової звітності визначається можливістю виконання бухгалтером додаткових функцій і дорівнює ринковій вартості таких робіт (послуг).

Одноразові втрати внаслідок відмови від податку на прибуток (для будь-якого варіанта переходу) та ПДВ (у випадку переходу на єдиний 10%-вий податок або спецпатент) пов'язані з тим, що одна й та ж господарська операція починається і закінчується при різних принципах податкового обліку. В загальному вигляді такі одноразові втрати можуть бути розраховані за формулами:

$$O_v = B_{np} + B_{ПДВ}, \quad (2.7)$$

де  $B_{np}$  – втрати у зв'язку з неможливістю зменшення після зміни системи оподаткування податкових зобов'язань з податку на прибуток, грн;

$B_{ПДВ}$  – втрати у зв'язку зі зняттям суб'єкта підприємницької діяльності з реєстрації як платника ПДВ (враховуються при переході на 10%-вий єдиний податок), грн.

$$B_{np} = B_з + B_б + B_{кз}, \quad (2.8)$$

де  $B_з$  – балансові збитки минулих періодів, що за звичайних умов підлягають компенсації, але залишилися некомпенсованими на момент переходу, грн;

$B_б$  – втрати внаслідок неможливості збільшення валових витрат при завершенні бартерних операцій (в яких першою подією було

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

відвантаження власного товару) після переходу на спрощену систему оподаткування, грн;

$B_{кз}$  – втрати внаслідок неможливості коригування валових витрат на розмір приросту (убутку) запасів відповідно до п. 5.9 ст. 5 Закону [13], грн.

Наявність збитків минулих років, які при продовженні роботи за звичайною системою оподаткування знову б переносилися на наступні податкові періоди, знижує ефект від зміни системи оподаткування. Використання будь-якого з трьох проаналізованих варіантів альтернативного оподаткування призведе до неможливості зменшення об'єкта оподаткування на суму таких збитків. Це може зробити недоцільним навіть той варіант альтернативного оподаткування, порівняльна ефективність якого за попередніми розрахунками була досить високою.

Суттєвим чинником, що знижує ефект від зміни системи оподаткування, є незавершені на момент переходу бартерні операції. У момент здійснення першої в рамках бартеру операції (якщо ця операція – відвантаження власного товару) у платника, який ще працював за звичайною системою оподаткування, виникає валовий дохід на суму товарообмінної операції, тобто 25% вартості бартерної угоди сплачуються у вигляді податку на прибуток. Право на збільшення валових витрат при бартері виникає тільки при оприбуткуванні зустрічної поставки, але в даному випадку платник вже не може скористатися цим правом, оскільки він уже не є платником податку на прибуток і не формує валових витрат. Тому за наявності незавершених бартерних операцій на момент переходу на альтернативні системи оподаткування податкові втрати, пов'язані з податком на прибуток, дорівнюватимуть 25% суми бартерної угоди. Виходячи з цього, суб'єкт підприємницької діяльності, який прийняв рішення про зміну системи оподаткування, має подбати про завершення таких операцій при звичайній системі оподаткування або ще до моменту переходу змінити форму оплати за такою угодою.

Ще одним негативним наслідком відмови від застосування податку на прибуток підприємств є припинення дії механізму кори-



Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
гування валових витрат на розмір приросту (або убутку) запасів товарно-матеріальних цінностей. Якщо при звичайній системі оподаткування зменшення суми таких запасів (на кінець кварталу порівняно з його початком) автоматично збільшувало валові витрати, то після переходу вся сума таких запасів «зависає» і не зменшуватиме в майбутньому податкових зобов'язань платника з податку на прибуток. При цьому розмір податкових витрат дорівнюватиме 25% вартості таких запасів. Тому на момент прийняття рішення про застосування спрощеної системи оподаткування доцільною є мінімізація запасів товарно-матеріальних цінностей.

Одноразові втрати, пов'язані з ПДВ, можуть бути розраховані, за формулою:

$$V_{ПДВ} = B'_c + B_{відшк} + B_{кнк}, \quad (2.9)$$

де  $B'_c$  – втрати внаслідок неможливості збільшення податкового кредиту при оприбуткуванні отриманого по бартеру товару після переходу на єдиний податок, грн;

$B_{відшк}$  – втрати у зв'язку з наявністю на момент переходу неотриманих сум бюджетного або експортного відшкодування, грн;

$B_{кнк}$  – втрати у зв'язку з необхідністю признання умовного продажу залишків товарно-матеріальних цінностей, що призводить до необхідності донарахування податкових зобов'язань з ПДВ, грн.

Усі додаткові втрати, пов'язані з ПДВ, слід враховувати тільки при переході на спрощену систему оподаткування за ставкою 10% (тобто у випадку коли суб'єкт підприємницької діяльності перестає сплачувати ПДВ).

Втрати від завершення бартерних операцій пов'язані з тим, що момент виникнення права платника на податковий кредит визначається за датою оприбуткування отриманого товару, тобто в той час, коли він вже знятий з реєстрації як платник ПДВ. Розмір таких витрат дорівнює 20% суми товарообмінної (бартерної) угоди.

Іншим видом одноразових витрат при знятті з реєстрації платника ПДВ є невідшкодовані суми ПДВ, що підлягають відшкодуванню у податкових періодах, наступних за моментом переходу. Цей чин-

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

ник може суттєво знизити ефективність переходу на 10%-вий єдиний податок, оскільки за цією системою оподаткування втрачається право на відшкодування ПДВ. Водночас на ефективності роботи за єдиним 6%-вим податком наявність невідшкодованих сум ПДВ ніяк не позначиться.

Донараховані додаткові податкові зобов'язання, обчислені з урахуванням суми умовного продажу товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться в залишках на момент переходу, а також приходяться на вартість недоамортизованих основних фондів, також слід розглядати як одноразові податкові втрати.

Сума додаткових втрат від переходу на альтернативні системи оподаткування, які не враховані при обчисленні зміни суми податкових зобов'язань та мають неодноразовий характер, може бути розрахована як

$$H_B = B_{ик} + B'_{відшук}, \quad (2.10)$$

де  $B_{ик}$  – втрати внаслідок неможливості віднесення сплачених при придбанні товарів (робіт, послуг) сум ПДВ до податкового кредиту, а також зменшення податкових зобов'язань з податку на прибуток за рахунок віднесення таких сум до валових витрат (при переході на спрощену систему оподаткування, крім 6%-вого єдиного податку), грн;

$B'_{відшук}$  – втрати внаслідок неможливості отримання платниками 10%-вого єдиного податку бюджетного або експортного відшкодування, право на яке виникало б у платника якщо б він продовжував застосовувати звичайну систему оподаткування, грн.

Після визначення економічної доцільності слід врахувати додаткові фактори, не включені раніше в розрахунок. Саме це й є сутністю *п'ятого етапу* оцінки.

У ряді випадків існує необхідність перегляду організаційних умов взаємовідносин з партнерами та відмови від традиційних форм цивільно-правових угод. Період адаптації до нового оподаткування, як правило, досить тривалий, що вимагає від працівників економічних служб підприємства додаткових зусиль і часу.

Слід також враховувати можливе зниження сум штрафних санкцій унаслідок скорочення переліку сплачуваних після переходу на

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...  
альтернативну систему оподаткування податків і зборів, а також зменшення втрат часу на перевірки, що проводяться контролюючими органами, періодичність і тривалість яких, як правило, знижуються внаслідок скорочення переліку сплачуваних податків і зборів та спрощення податкового обліку.

Останній, *шостий етап* оцінки передбачає остаточне прийняття рішення про доцільність чи недоцільність переходу на одну із альтернативних систем оподаткування.

Ще одне питання порівняльної доцільності альтернативних систем оподаткування пов'язане з розрахунком **економічного ефекту від зміни ставки єдиного податку** для тих платників, які вже працюють за спрощеною системою оподаткування.

У загальному випадку суб'єктові малого підприємництва не важлива ставка єдиного податку, за якою він працює, якщо суми податкових платежів при обох ставках (6% і 10%) з урахуванням додаткових втрат або додаткового ефекту будуть однаковими. Оскільки різниця між цими двома варіантами спрощеного оподаткування стосується передусім ПДВ, при однаковій виручці від реалізації умову рівновигідності обох варіантів може бути подано у такому вигляді:

$$6\% \times P + (ПЗ - ПК) = 10\% \times P + E_{\delta}, \quad (2.11)$$

де  $P$  – обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), грн;

6% і 10% – відповідні ставки єдиного податку, грн;

$ПЗ$  – податкові зобов'язання з ПДВ, грн;

$ПК$  – податковий кредит з ПДВ, грн;

$E_{\delta}$  – додатковий ефект (або додаткові втрати, які враховуються зі знаком «-») при переході з 6%-вої на 10%-ву ставку єдиного податку, грн.

Додатковий ефект при переході з 6%-вого єдиного податку на 10%-вий пов'язаний із:

- ▶ зменшенням витрат часу (а відповідно, витрат на оплату праці) робітників, що зайняті веденням податкового обліку з ПДВ, підготовкою та поданням в органи податкової служби декларацій;

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

- ▶ прямим (хоча й незначним) ефектом від витрат на придбання бланків податкових накладних та інших форм документації з податку на додану вартість;
- ▶ непрямим ефектом за рахунок потенційного зменшення штрафних санкцій (у частці ПДВ) та скорочення втрат часу на перевірки контролюючими органами, хоча кількісна оцінка такого непрямого ефекту уявляється дуже проблематичною.

Додаткові втрати внаслідок зміни ставки оподаткування можуть бути пов'язані з:

- ▶ неможливістю отримання бюджетного або експортного відшкодування, право на яке з'явилося до зняття підприємства з реєстрації як платника ПДВ (хоча, виходячи з логіки Закону [19], держава зобов'язана відшкодувати підприємству «зайво» сплачені суми ПДВ, проте ДПА України однозначно проти такої операції);
- ▶ втратою права на експортне відшкодування ПДВ після переходу на 10%-вий єдиний податок;
- ▶ відсутністю права на податковий кредит за операціями придбання товарів (робіт, послуг);
- ▶ втратами у зв'язку зі зменшенням кінцевої ціни реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на суму ПДВ з метою збереження рівновигідності угоди для покупця;
- ▶ можливим зниженням обсягів реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у зв'язку з неможливістю виписування податкових накладних.

Після нескладних перетворень формула виглядатиме так:

$$(ПЗ - ПК) - E_{\partial} = 4\% \times P. \quad (2.12)$$

Тобто ціна збільшення ставки єдиного податку відповідає у загальному випадку сумі ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету.

$$\text{Якщо} \quad (ПЗ - ПК) - E_{\partial} < 4\% \times P, \quad (2.13)$$

то переходити з 6%-вої на 10%-ву ставку економічно недоцільно, оскільки приріст ставки єдиного податку не буде компенсуватися зниженням платежів з ПДВ до держбюджету.

Розділ 2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності юридичних осіб ...

В іншому випадку (коли сума сплаченого ПДВ перевищує 4% виручки від реалізації продукції) перехід на 10%-ву ставку цілком виправданий.

Аналогічний підхід може бути застосований і для перевірки доцільності переходу з 10%-вої ставки єдиного податку на 6%-ву.

### **Контрольні питання**

1. Які напрямки державного регулювання розвитку підприємницької діяльності Ви знаєте?

2. Як відбувається податкове стимулювання розвитку малого підприємництва в Україні ?

3. Які існують обмеження щодо застосування спрощеної системи для юридичних осіб?

4. Назвіть критерії визначення платників єдиного податку.

5. Що є базою оподаткування єдиним податком?

6. Які ставки єдиного податку може обрати суб'єкт малого підприємництва і які наслідки матиме їх застосування?

7. Розкажіть про особливості податкового обліку і звітності юридичних осіб-суб'єктів малого підприємництва.

8. Які заходи застосовують до платників єдиного податку при недотриманні ними податкового законодавства?

9. Які податки і збори сплачуються юридичною особою – суб'єктом малого підприємництва?

10. У чому полягає сутність та особливості оподаткування перехідних операцій?

11. З яких етапів складається методика визначення доцільності застосування спрощеної системи оподаткування юридичною особою – суб'єктом малого підприємництва?

## **Розділ 3. ЄДИНИЙ ПОДАТОК З ФІЗИЧНИХ ОСІБ – СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА**

### **3.1. Сфера застосування та обмеження**

Спрощена система оподаткування для фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва введена одночасно з аналогічною системою для юридичних осіб і має з нею спільну законодавчу базу – Закон України «Про державну підтримку малого підприємництва» [8] і Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» в редакції Указу Президента України від 28.06.99 р. № 746 [25].

Додатковим спеціальним нормативним актом, який стосується виключно громадян-підприємців, є наказ ДПА України від 29 жовтня 1999 року № 599 «Про затвердження свідоцтва про сплату єдиного податку і порядку його видачі» [72].

Доцільність введення спрощеної системи оподаткування для фізичних осіб, з точки зору інтересів держави і регіонів, полягає в тому що:

1. Впровадження спрощеного оподаткування є дієвим стимулом розвитку ділової активності населення, заохочення його до підприємницької діяльності, що сприяє формуванню середнього класу і стабілізації соціального стану суспільства.
2. Встановлення фіксованих ставок єдиного податку дозволяє суттєво знизити питому вагу тіньового сектора економіки і забезпечує легалізацію доходів громадян.
3. Збільшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності забезпечує збільшення кількості робочих місць, що також позитивно впливає на рівень соціальної напруги у зв'язку з трансформаційними процесами в економіці держави.

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

4. Спрощення умов здійснення господарської діяльності громадян-підприємців, а також скорочення податків і зборів, що з них стягуються, дозволяють знизити витрати на податкове адміністрування.
5. Підвищується роль місцевих органів влади в забезпеченні надходжень до місцевих бюджетів за рахунок делегування повноважень щодо диференціації податкових ставок.
6. Органи органами місцевого самоврядування отримують реальні економічні важелі впливу на розвиток саме тих видів підприємницької діяльності, які є найбільш необхідними для гармонічного розвитку регіональної економіки та соціальної сфери.

Негативним наслідком впровадження спрощеної системи оподаткування є скорочення податкових надходжень в місцеві бюджети (оскільки перехід на єдиний податок це виключно рішення платника, який може його прийняти тільки за умови економічної доцільності). Разом з тим негативний вплив цього чинника може бути нівельований збільшенням кількості платників і диференціацією ставок, які можуть змінюватися відповідно до поточного стану бюджетних надходжень.

З точки зору платника позитивні (табл. 3.1) та негативні (табл. 3.2) риси спрощеної системи оподаткування фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва проявляються у порівнянні зі звичайними умовами здійснення підприємницької діяльності, при яких основні податки припадають на податок з доходів фізичних осіб від підприємницької діяльності (прибутковий податок з громадян).

До платників єдиного податку віднесені фізичні особи – суб'єкти малого підприємництва, які отримали Свідоцтво про право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Тобто для того, щоб мати право працювати за спрощеною системою, громадянин-підприємець має відповідати, *по-перше*, критеріям суб'єкта малого підприємництва, визначених Законом [8], а *по-друге* – критеріям платника єдиного податку згідно з Указом [25] (рис. 3.1).

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Таблиця 3.1

**Переваги спрощеної системи оподаткування фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва**

<b>Сфера дії</b>	<b>Перевага</b>	<b>Можливі наслідки</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Законодавча та нормативна бази	Зменшення кількості податків і зборів, а відповідно – законодавчих і нормативних актів, що мають враховуватися суб'єктом малого підприємництва	Зменшення ймовірності помилок у застосуванні законодавчих і нормативних актів і, відповідно, можливих фінансових санкцій. Зниження впливу нестабільності законодавства. Зменшення кількості суперечливих норм
Перехід на спрощену систему	Здійснюється за рішенням платника	Платник приймає рішення про застосування спрощеної системи не в обов'язковому порядку, а виходячи з економічної доцільності переходу на єдиний податок, що дає змогу зменшити сукупні податкові платежі
Наявність альтернатив	У рамках спрощеної системи платник самостійно приймає рішення щодо статусу платника ПДВ	Можливість врахувати інтереси споживачів і оптимізувати сукупні податкові платежі залежно від специфіки підприємницької діяльності
Ставка оподаткування	Встановлюється у фіксованій сумі залежно від виду підприємницької діяльності	Незалежність податкових зобов'язань від результатів підприємницької діяльності стимулює нарощування обсягів реалізації та чистого доходу платника, а також зменшення витрат
	Максимальний граничний рівень ставки обмежений	Можливість прогнозування податкових платежів
Доплата за найманих робітників	Нормована (50% від встановленої ставки єдиного податку)	Стимулює підвищення продуктивності праці найманих робітників
Розрахунки, пов'язані з обчисленням податкових зобов'язань	Значно спрощуються	За тими податками та зборами, які суб'єкт малого підприємництва не сплачує, розрахунки податкових зобов'язань не здійснюються. Визначення податкових зобов'язань з єдиного податку не потребує спеціальних розрахунків



Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

Закінчення табл. 3.1

1	2	3
Характер сплати	Попередній характер сплати єдиного податку гарантує незмінність ставок	У випадку зміни ставки оподаткування органами місцевої влади перерахунок податкових зобов'язань за періодами, коли здійснена попередня оплата, не здійснюється
Звітність	Скорочення та спрощення форми	Скорочення витрат часу на заповнення і подання звітності. Зменшення ймовірності помилок у податковій звітності
Розрахунки зі споживачами	Можливість не застосовувати реєстратори розрахункових операцій	Спрощується організація підприємницької діяльності. Зменшується кількість перевірок. Зменшується кількість можливих порушень

Таблиця 3.2

**Недоліки єдиного податку з фізичних осіб порівняно зі звичайною системою оподаткування**

Сфера дії	Недолік	Можливі наслідки
1	2	3
Законодавча база	Невідповідність норм Указу [25] іншим законодавчим та нормативним актам у сфері оподаткування	Невизначеність суттєвих умов застосування спрощеної системи. Велика кількість суперечливих роз'яснень органів виконавчої влади
Обмеження щодо видів діяльності	Громадянин-підприємець не може здійснювати види діяльності, на які не поширюється дія Закону України «Про державну підтримку розвитку малого підприємництва» [8] та Указу [25]	Здійснення видів діяльності, які заборонені для суб'єктів малого підприємництва платників єдиного податку, зумовлює обов'язкове повернення на звичайну систему оподаткування
Обмеження щодо масштабу діяльності та чисельності найманих робітників	Відсутність диференціації обмежень залежно від виду діяльності	Підприємці, що здійснюють трудомісткі види діяльності, або види діяльності в яких мала частка доданої вартості має обмежені (порівняно з іншими) можливості застосування спрощеної системи оподаткування

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Закінчення табл. 3.2

1	2	3
Характер ставки	Встановлюється у фіксованому розмірі	Неможливість зменшення податкових платежів при погіршенні фінансово-економічних показників або при тимчасовому припиненні підприємницької діяльності
Порядок встановлення ставки	Ставки встановлюються органами місцевого самоврядування, а терміни їх дії законодавчо не визначені	Суб'єктивний характер диференціації ставок за видами діяльності. Можливість зміни ставок протягом календарного року
Податковий облік	Форми податкового обліку містять зайві реквізити	Додаткові витрати часу на ведення обліку за показниками, які не враховуються при визначенні податкових зобов'язань
Попередній характер сплати	Єдиний податок сплачується до початку відповідного періоду	Зменшення оборотних коштів підприємців
Подання звітності	Невиправдано короткий термін подання звітності (протягом п'яти днів після закінчення податкового кварталу)	Втрати часу на черги в органах податкової служби. Відсутність достатнього часу для підготовки та перевірки звітності

Всі громадяни-підприємці, які отримали свідоцтво про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності, віднесені до суб'єктів малого підприємництва незалежно від масштабів їх діяльності та застосування найманої праці. Тобто Закон [8] не передбачає будь-яких обмежень щодо обсягу валового доходу і кількості найманих робітників.

Обмеження щодо обсягів діяльності, передбачене ст. 1 Указу [25], – стосується виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за календарний рік. Обсяг виручки обмежений 500 тис. грн, тобто вдвічі менший, ніж для юридичних осіб – платників єдиного податку. Кабінет Міністрів України у своїй постанові [34] теж говорить про календарний рік, але не визначає, який саме календарний рік (поточний чи минулий) мається на увазі.

При обчисленні виручки слід мати на увазі, що при здійсненні комісійної торгівлі виручкою комісiонера – платника єдиного подат-



**Рис. 3.1. Обмеження щодо застосування спрощеної системи оподаткування фізичними особами – суб'єктами малого підприємництва**

ку є сума комісійної винагороди, одержуваної ним згідно договору комісії<sup>1</sup>, хоча ДПА України вважає, що такий підхід є правомірним тільки для обчислення бази оподаткування с не може бути застосований до кількісного обмеження за масштабом діяльності<sup>2</sup>. Тоб-

<sup>1</sup> Лист Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності від 11.04.2001 р. № 06-10/206 // Бухгалтерія.– 2001.– № 19/2.– С. 16 – 17.

<sup>2</sup> Лист ДПА України від 28.12.2006 р. № 24715/7/15-0417 // www.liga.kiev.ua

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

то ДПА України наполягає на тому, що при обчисленні граничного обсягу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) при здійсненні операцій за договорами комісії, доручення тощо слід враховувати не лише суму посередницької винагороди, але й транзитні суми, які проходять через посередника в оплату товарів (робіт, послуг). Цей підхід є помилковим, оскільки в ст. 1 Указу [25] наведено єдине визначення виручки незалежно від цілей використання цього показника.

Наступне обмеження, передбачене ст. 1 Указу [25], пов'язано з чисельністю найманих робітників.

Для визначення цього обмеження застосовується показник кількості осіб, що знаходяться у трудових відносинах з громадянами-підприємцями, включаючи членів їх сімей, протягом року, який не може бути більшим за 10 осіб. При цьому сам громадянин-підприємець у загальну чисельність працюючих не включається.

Відповідно до методичних рекомендацій з адміністрування єдиного податку<sup>1</sup>, суб'єкт малого підприємництва – фізична особа, починаючи з моменту застосування спрощеної системи оподаткування і до кінця календарного року, у будь-який момент здійснення підприємницької діяльності за участю найманих робітників повинна мати не більше 10 осіб, не беручи до уваги, які зміни (збільшення, зменшення) у чисельності найманих робітників відбулися протягом календарного року.

Ключовою ознакою найманих робітників є наявність трудового договору з фізичною особою суб'єктом малого підприємництва в розумінні Кодексу Законів про працю України [2]. Трудовий договір підлягає реєстрації у державній службі зайнятості в тижневий термін з моменту фактичного допуску працівника до роботи.

До загальної кількості найманих робітників відносяться і члени сім'ї громадянина-підприємця за умови, що вони беруть участь

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України «Про застосування методичних рекомендацій з адміністрування єдиного податку» від 15.05.2001 р. № 6153/7/15-1317 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 64 – 67.

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва  
у підприємницькій діяльності і знаходяться з таким підприємцем у трудових відносинах. Якщо трудовий договір з членом сім'ї відсутній, така особа не враховується в кількісне обмеження.

У випадку якщо робітник здійснює представницькі функції на підставі договору доручення (ст. 1000 Цивільного кодексу України [3]) і виконує одноразові доручення суб'єкта підприємницької діяльності, Держкомпідприємства вважає<sup>1</sup>, що таке представництво перед третьою особою не є участю у підприємницькій діяльності. У разі коли представник виконує роботу на постійній основі з укладенням трудової угоди, то необхідно вважати це участю у підприємницькій діяльності і включати такого робітника до загальної кількості працюючих.

Контроль за чисельністю робітників, що знаходяться у трудових відносинах з фізичною особою, яка перейшла на сплату єдиного податку, здійснюється податковими інспекціями за місцем реєстрації платників згідно з наказом ДПА України № 599 [72]. Відповідним органом податкової служби на кожного найманого робітника, включаючи членів родини підприємця, видається «Довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку» за затвердженою формою, яка видається на період роботи в межах календарного року (*Додаток Е*). Довідки є документами суворої звітності, вони реєструються в органах державної податкової служби і повинні зберігатися в місці здійснення підприємницької діяльності та пред'являтися за вимогою контролюючих органів.

У випадку звільнення працівника довідка підлягає поверненню. Дублікат довідки (так само, як і дублікат Свідоцтва) видаються за заявою і при наявності довідки органів МВС.

Обмеження стосовно здійснення окремих видів підприємницької діяльності передбачені Законом [8] та Указом [25]. Порівняно з юридичними особами перелік несумісних зі спрощеною системою оподаткування видів діяльності для громадян-підприємців

---

<sup>1</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 06.12.2001 р. № 2-532/7253 // Урядовий кур'єр.– 2002.– 22 січня.

більш вузький. Це обумовлено тим, що деякі види діяльності не можуть здійснюватися фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності.

Указом [25] передбачене специфічне обмеження, яке застосовується виключно до громадян-підприємців: дія Указу не поширюється на фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілочаними та тютюновими виробами, паливно-мастильними матеріалами.

Ця норма нагадує обмеження щодо підакцизних товарів [8], оскільки більшість з перелічених товарних груп відносяться саме до підакцизних товарів, але воно стосується не виготовлення чи імпорту таких товарів, а виключно операцій з їх продажу.

Слід відзначити, що це обмеження стосується далеко не всіх ал-когольних напоїв, а лише тих, які класифікуються як лікєро-горілочані. У зв'язку з цим норми Указу [25] не поширюються на фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю всіма видами горілок (у тому числі й особливими), а також лікєро-горілочаними напоями (лікєри міцні, лікєри десертні, лікєри емульсійні, креми, наливки, пунші, настойки солодкі, напівсолодкі й гіркі слабоградусні, аперитиви, напої десертні, бальзами, коктейлі). Не відносяться до категорії лікєро-горілочаних напоїв згідно з ТН ЗЕД вина виноградні натуральні та шампанські, коньяк і пиво, торгівля якими не заборонена громадянам-підприємцям – платникам єдиного податку. Однак якщо фізичні особи – платники єдиного податку здійснюють торгівлю алкогольними напоями, що не відносяться до лікєро-горілочаних, вони повинні придбати ліцензію на роздрібну торгівлю алкогольними напоями на загальних підставах.

Іншим нормативним актом, на який посилається ДПА України у своїх роз'ясненнях щодо класифікації лікєро-горілочаних виробів<sup>1</sup>, є Державний стандарт 7190-93 «Вироби лікєро-горілочані. Загальні технічні умови». Згідно з цим документом до лікєро-горілочаних

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 23.08.01 р. № 11516/7/17-0217 // Податки і бухгалтерський облік.– 2001.– 27 листопада.

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва  
напоїв віднесені слабоградусні (слабоалкогольні) напої, що мають міцність 6,0 – 12,0%, тобто алкогольні напої типу «Бренді-кола», «Ром-кола», «Джин-тонік». Фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють торгівлю слабоградусними (слабоалкогольними) напоями, що мають міцність 6,0 – 12,0% (алкогольні напої типу «Бренді-кола», «Ром-кола», «Джин-тонік»), не мають права перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Термін «тютюнові вироби» [7] включає в себе сигарети, цигарки, сигари, сигарели, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн та інші вироби з тютюну і його замінники.

Тлумачення складу товарної групи «паливно-мастильні матеріали» містяться в листі Держкомпідприємництва<sup>1</sup>. Відповідно до цього роз'яснення до паливно-мастильних матеріалів відносяться автомобільний бензин, дизельне паливо, масла і мастила, хоча в цьому листі і не згадується авіаційне пальне (бензини та керосин), але воно теж підпадає під загальне визначення паливно-мастильних матеріалів.

Слід звернути увагу на те, що платники єдиного податку – фізичні особи – не можуть здійснювати торгівлю цими товарами. Однак якщо підприємець виступає посередником між продавцем та покупцем в договорі доручення, він діє з третьою особою (покупцем) не від власного імені, а від імені продавця, і тому норми Указу [25] не порушуються. Справа в тому, що в таких випадках суб'єкт малого підприємництва не продає товар, а надає посередницьку послугу. Більш складна ситуація виникає при продажу таких товарів за договором комісії. Суб'єкт малого підприємництва – комісіонер у відносинах з третіми особами діє на користь продавця-комітента за його рахунок, але від власного імені. Тому в угоді з покупцем він виступає в якості продавця, що неприпустимо якщо об'єктом операції є перелічені товари. Але у випадку укладання договору комісії на купівлю обмеження щодо операцій з лікоро-горілчаними та тютюновими виробами або з паливно-мастильними матеріалами

---

<sup>1</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 05.09.2001 р. № 1-221/5477 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

не застосовуються, тому що комісіонер виступає не продавцем, а покупцем цих товарів.

На відміну від юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, до платників єдиного податку – фізичних осіб не застосовується обмеження щодо форми розрахунків за відвантажену продукцію (товари), надані послуги або результати робіт, оскільки форма розрахунків не пов'язана з розміром їх податкових зобов'язань з єдиного податку.

Останнє обмеження, яке застосовується до будь-яких платників єдиного податку, – це заборона переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності у випадку несплати всіх установлених податків і зборів (обов'язкових платежів) за попередній звітний (податковий) період. Це обмеження має певну специфіку для громадян-підприємців, оскільки на момент переходу вони можуть мати особисту заборгованість зі сплати податків, яка з підприємницькою діяльністю не пов'язана. Так, наприклад, це може бути заборгованість громадянина з податку на землю (за земельну ділянку під садом чи городом) або з податку з власників транспортних засобів за автомобіль, що не використовується у підприємницькій діяльності.

Указом встановлено, що саме суб'єкт малого підприємництва (а не громадянин) для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності «подає письмову заяву в орган державної податкової служби за місцем державної реєстрації». Таким чином, саме фізична особа – суб'єкт малого підприємництва (але не громадянин) на момент подачі заяви про перехід на єдиний податок не повинен мати заборгованості перед бюджетами і державними цільовими фондами. Отже, податковий борг фізичної особи, не пов'язаний зі здійсненням підприємницької діяльності, не може бути на перешкоді для переходу суб'єкта малого підприємництва на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Видача або продовження дії Свідоцтва про право застосування спрощеної системи оподаткування провадиться на підставі пред'явлених платниками податку до податкових органів завірених у встановленому порядку копій платіжних доручень з відмітками дат їх реєстрації в банку. У випадку неплатоспроможності банку належні суми єдиного податку, які були пред'явлені до сплати відповідно до



Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва  
прийнятих банком платіжних доручень, можуть бути не перерахованими на відповідні рахунки Держказначейства. Проте в цій ситуації податкова заборгованість перед бюджетом виникає не з вини платників податку, а боржником перед бюджетом виступає не суб'єкт підприємництва, а банк. З огляду на це такі платники можуть перейти на спрощену систему оподаткування, якщо їх платіжні доручення прийняті банком до дати прийняття рішення про відкликання ліцензії та призначення ліквідатора.

### **3.2. Порядок переходу на спрощену систему оподаткування та варіанти відмови від її застосування**

Перехід на єдиний податок здійснюється виключно на добровільних засадах з початку будь якого кварталу календарного року. Новостворені суб'єкти малого підприємництва (підприємці) можуть перейти на спрощену систему з того кварталу, в якому здійснена їх державна реєстрація, подавши заяву при постановці на облік.

Суб'єкт малого підприємництва має право перейти на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року. Підставою для переходу на спрощену систему оподаткування є заява, яку він подає до органу державної податкової служби. Форма заяви встановлена Порядком видачі свідоцтва про сплату єдиного податку [72] (додаток Ж). Строк подання заяви – не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку кварталу, з якого він обирає спосіб оподаткування доходів за єдиним податком. Тобто граничні строки подання заяви становлять: 16 грудня – для переходу з першого кварталу; 16 березня – з другого; 15 червня – з третього та 15 вересня – з четвертого кварталу.

У заяві, крім прізвища, ім'я та по батькові фізичної особи, ідентифікаційного коду, номера свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності та дати його видачі, зазначаються відомості про:

- 1) види діяльності, які будуть здійснюватися в роботі за спрощеною системою оподаткування. Цей пункт є важливим з огля-

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

ду на те, що ставка єдиного податку залежить від зазначеного в заяві виду діяльності. Формулювання видів підприємницької діяльності мають співпадати з аналогічною інформацією, що позначається в довідці органу статистики, яка видається при державній реєстрації і подається до органу державної податкової служби. Разом з тим не всі органи місцевого самоврядування, встановлюючи ставки єдиного податку для громадян-підприємців, формулюють види діяльності згідно з КВЕД. Тому для попередження зайвих непорозумінь громадянин-підприємець, заповнюючи заяву, має використовувати саме ті формулювання, які наведені у відповідному рішенні місцевої ради;

- 2) місце здійснення підприємницької діяльності. Дійсна адреса робочого місця повинна збігатися з адресою, зазначеною у Свідоцтві. Здійснення діяльності за межами території, зазначеної в заяві, може розглядатися контролюючими органами як порушення. Однак прямих санкцій за таке порушення для платників єдиного податку чинним законодавством не передбачено. Але у випадку, якщо підприємницька діяльність здійснюється поза межами місця реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності (наприклад, аудиторська діяльність може провадитись безпосередньо на підприємствах – об'єктах аудиту, які можуть бути розташовані в різних районах і навіть в різних областях), при заповненні цього рядка можна ставити позначку «Україна»;
- 3) обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з початку календарного року. У випадку коли перехід на єдиний податок здійснюється з початку року, в заяві вказується розмір виручки за попередній календарний рік, якщо з другого кварталу – розмір виручки за перший квартал і т. д. Авжеж цей розмір не може перевищувати встановлене Указом обмеження щодо обсягів діяльності;
- 4) чисельність працівників, з якими укладено трудові угоди, що передбачають оплату їх праці не нижче мінімального розміру заробітної плати на день складання заяви. Якщо трудові угоди

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

не укладені на день подання заяви, прогнозна кількість найманих робітників у заяві не вказується. За наявності таких угод у заяві позначається поіменний склад працівників та їх ідентифікаційні номери з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків.

У заяві про право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності зазначається дата переходу на спрощену систему, але ця норма стосується тільки новостворених суб'єктів підприємницької діяльності.

Крім того, в тексті заяви суб'єкт малого підприємництва підтверджує свою обізнаність з Порядком видачі свідоцтва про сплату єдиного податку у зв'язку з необхідністю утримання та перерахування до бюджету податку з доходів фізичних осіб з доходів, які нараховуватимуться і виплачуватимуться найманим працівникам, та з необхідністю щоквартального направлення до державного податкового органу відомостей про виплачені доходи за формою 8-ДР.

При подачі заяви про видачу свідоцтва одночасно подається квитанція про сплату податку не менше ніж за один календарний місяць. Обов'язкова попередня оплата на більш тривалий період чинним законодавством не передбачена, але може бути здійснена за власним бажанням підприємця.

Орган державної податкової служби за місцем державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності – фізичної особи за наявності платіжного документа про сплату єдиного податку зобов'язаний протягом 10 робочих днів після отримання заяви безоплатно видати свідоцтво або надати письмову мотивовану відмову.

У випадку відмови від видачі свідоцтва платника єдиного податку підприємець вправі звернутися до господарського суду із заявою про визнання відповідного акта органу державної податкової служби недійсним<sup>1</sup>.

Відповідно до п. 6 Порядку [72] свідоцтво, а також довідка про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку

<sup>1</sup> Лист Вищого арбітражного суду України України від 23.10.2000 р. № 01-8/556 //www.1/rada.kiev.ua.laws/pravo

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

мають знаходитися на робочому місці платника єдиного податку або найманого працівника та пред'являтися робітникам контролюючих органів, які мають відповідні функціональні повноваження на здійснення перевірки.

Чинними нормативними документами передбачені два варіанти повернення суб'єкта малого підприємництва на звичайну систему оподаткування, а саме:

- 1) *добровільно*. В цьому випадку повернення на звичайну систему можливе по закінченні будь-якого звітного (податкового) кварталу на підставі відповідної заяви. Форма заяви на повернення нормативними актами не визначена. Строк її подання встановлено не пізніше ніж за 15 днів до закінчення попереднього податкового (звітного) кварталу;
- 2) *в обов'язковому порядку* – у разі порушення правил роботи за спрощеною системою. Це може бути у таких випадках:
  - ▶ при порушенні вимог ст. 1 Указу [25] щодо граничних обсягів виручки від реалізації або граничної кількості найманих робітників (хоча видача довідки про наявність трудових відносин здійснюється органом податкової служби, що практично унеможливає порушення другого обмеження);
  - ▶ при здійсненні діяльності, на яку не поширюється Указ [25, ст. 7], – продажу лікєро-горілочаних, тютюнових виробів або паливно-мастильних матеріалів;
  - ▶ при здійсненні діяльності, яка не відповідає критеріям суб'єкта малого підприємництва [8], – здійсненні операцій з обміну іноземної валюти, діяльності у сфері гравального бізнесу, виробництві або імпорті підакцизних товарів.

Відповідно до листа ДПА України<sup>1</sup>, в будь-якому варіанті порушень платник переходить на звичайну систему оподаткування,

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 15.06.2001 р. № 7953/7/17-0517 // Бухгалтерія.– 2001.– № 43/1.– С. 24 – 25.

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва  
починаючи з наступного (за таким порушенням) податкового кварта-  
талу. При цьому за квартал, у якому було допущено порушення,  
подається звіт платника єдиного податку, а за наступний квартал –  
декларація, яка подається протягом наступних (після закінчення  
такого кварталу) 40 календарних днів.

Оригінали Свідоцтва і довідок мають бути повернутими в орган  
державної податкової служби у 5-денний строк після закінчення  
терміну дії свідоцтва або при ліквідації суб'єкта підприємницької  
діяльності. При неможливості повернення Свідоцтва внаслідок  
його втрати або знищення складається акт про втрату на підставі  
письмової заяви платника і відповідної довідки органів МВС про  
цей факт<sup>1</sup>.

### **3.3. Ставки єдиного податку, порядок їх встановлення та коригування**

Податкові ставки для громадян – суб'єктів підприємни-  
цької діяльності встановлюються у фіксованій сумі неза-  
лежно від обсягів діяльності (але в межах граничного об-  
сягу) і кінцевих результатів.

Відповідно до ст. 2 Указу [25] ставка єдиного податку для  
суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб встановлюється  
місцевими радами за місцем державної реєстрації в діапазоні від 20  
до 200 грн на місяць.

Чинним законодавством встановлений єдиний критерій, за  
яким ставки єдиного податку можуть бути диференційовані органа-  
ми місцевої влади, – це вид підприємницької діяльності.

Разом з тим органи місцевого самоврядування на практиці  
встановлюють додаткові критерії, що не відповідає чинному зако-  
нодавству. Так, наприклад, ставки єдиного податку для фізичних

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України «Про застосування ме-  
тодичних рекомендацій з адміністрування єдиного податку» від 15.05.2001 р.  
№ 6153/7/15-1317 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні спосо-  
би оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 64 – 67.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

осіб – суб'єктів малого підприємництва, що здійснюють торговельну діяльність у м. Харкові [69], диференційовані залежно від виду пункту продажу товарів, місця їх розташування та асортименту товарів.

У разі коли фізична особа – суб'єкт малого підприємництва здійснює кілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, вона отримує одне свідоцтво і сплачує єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки. Так, наприклад, громадянин-підприємець, який одночасно здійснює вулканізаційні роботи (ставка єдиного податку 110 грн) та надає послуги з миття автотранспорту (ставка 200 грн) при переході на спрощену систему оподаткування має сплачувати податок за ставкою 200 грн.

У випадку коли здійснюваний підприємцем вид діяльності відсутній у переліку, за яким визначено ставки, це ще не є підставою для заборони переходу на єдиний податок, якщо здійснювана діяльність прямо не заборонена платникам єдиного податку чинними законодавчими актами. В такій ситуації суб'єкту малого підприємництва слід відстоювати свої права, а відмова від видачі свідоцтва (за умови авансової сплати податку за ставкою 200 грн) може бути оскаржена в судовому порядку.

За кожного найманого робітника (в тому числі члена родини) ставка єдиного податку додатково збільшується на 50%. У випадку одночасного здійснення кількох видів підприємницької діяльності ця «надбавка» розраховується, виходячи з більшої з цих ставок, незалежно від того, яким з видів діяльності займається цей конкретний найманий робітник.

При прийомі нових працівників за кожного з них в органах державної податкової служби здійснюється доплата єдиного податку з моменту прийому його на роботу, але не менш ніж за повний місяць.

Якщо чисельність найманих робітників фізичної особи – платника єдиного податку протягом кварталу зменшується, платник повинен повернути довідки на звільнених працівників, але сплачена «надбавка» у вигляді збільшення ставки на 50% за звільненого працівника до кінця періоду, за який здійснена оплата за звільненого працівника, поверненню не підлягає.

### Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

У випадку втрати довідки про наявність трудових відносин з платником єдиного податку доплата за працівника може бути припинена не раніше ніж з початку наступного кварталу. Дублікат довідки так само, як і дублікат свідоцтва, видаються за заявою і при наявності довідки органів МВС.

Відповідно до п. 2 Порядку видачі свідоцтва про сплату єдиного податку [72], якщо протягом дії виданого свідоцтва місцевими органами вдали змінюються (збільшуються чи зменшуються) ставки єдиного податку, перерахунок сум платежів за період, за який вже проведена оплата, не провадиться.

Слід звернути увагу на те, що чинними нормативними актами для фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва не передбачено можливості тимчасового припинення застосування спрощеної системи (наприклад, у зв'язку з сезонністю діяльності або хворобою). Тобто за наявності перерви у здійсненні підприємницької діяльності єдиний податок продовжує сплачуватися за встановленою ставкою.

#### **3.4. Податки та збори, що сплачуються громадянином-підприємцем при роботі за спрощеною системою оподаткування**

Громадяни-підприємці, які вибрали спрощену систему, сплачують єдиний податок замість цілого ряду інших податків і зборів (рис. 3.2). На деяких з них слід зупинися детальніше.

##### **Податок з доходів фізичних осіб**

У тексті Указу [25] містяться дві норми, пов'язані з податком з доходів фізичних осіб:

- ▶ *по-перше*, фізична особа – суб'єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником податку на доходи фізичних осіб (ст. 6). У випадку коли ці громадяни одержують доходи і з інших джерел (наприклад, працюючи за основним місцем роботи або за сумісництвом на будь-якому підприємстві чи в організації), такі доходи підлягають оподаткуванню на загальних підставах.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ



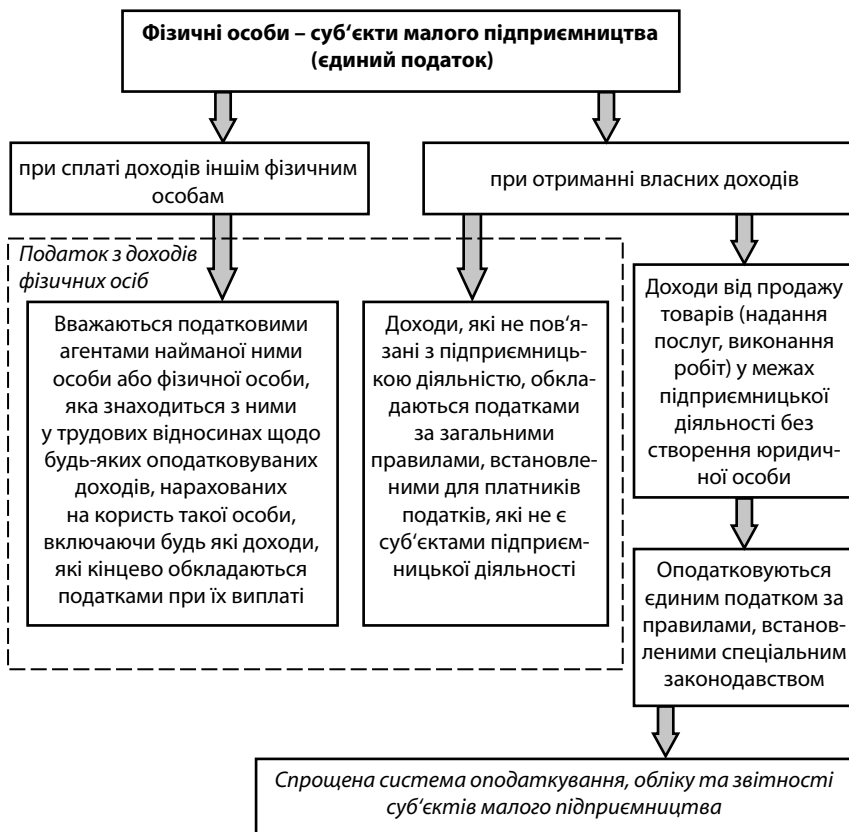
**Рис. 3.2. Податки і збори, які замінюються єдиним податком з фізичних осіб – підприємців**

- ▶ *по-друге*, відповідно до ст. 2 Указу [25], «доходи, отримані від здійснення підприємницької діяльності, що обкладається єдиним податком, не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року такого платника та осіб, що перебувають з ним у трудових відносинах, а сплачена сума єдиного податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань як самого платника податку, так і осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності».

Цю норму слід розуміти так, що приватний підприємець – платник єдиного податку звільняється від податку з доходів фізичних осіб тільки відносно власних доходів і не звільняється від нарахування, утримання і перерахування цього податку з найманих робітників, у тому числі членів своєї сім'ї.

Особливості сплати податку з доходів фізичних осіб наведено на *рис. 3.3*.





**Рис. 3.3. Сплата податку з доходів фізичних осіб громадянами-підприємцями – платниками єдиного податку**

Слід зазначити, що застосування спрощеної системи оподаткування позбавляє підприємця права на застосування податкової соціальної пільги. Це правило поширюється не тільки на доходи від підприємницької діяльності, а також на інші доходи, які обкладаються податком з доходів фізичних осіб [18]. Тому у випадку коли громадянин-підприємець, що працює за спрощеною системою оподаткування, тимчасово не здійснює підприємницької діяльності, податкова соціальна пільга не застосовуватиметься навіть в ситуації,

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

якщо інші доходи (отримані як заробітна плата) не перевищують граничний рівень.

При розрахунку податку з доходів фізичних осіб працівників не враховуються суми «додаткового» єдиного податку, сплачені на кожного найманого робітника (50%), оскільки платниками податку на доходи фізичних осіб є працівники, а платником єдиного податку, у тому числі і додаткових сум за найманих робітників, – сам підприємець.

### Податок на додану вартість

У тексті ст. 6 Указу [25] передбачено, що суб'єкти малого підприємництва – платники єдиного податку не є платниками податку на додану вартість. Ця норма поширюється і на фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва.

На початку 2000 року Постановою Кабінету Міністрів України № 507 [34] всупереч Указу і попереднім роз'ясненням ДПА України було встановлено, що фізичні особи – платники єдиного податку можуть самостійно приймати рішення щодо ПДВ. Інакше кажучи, платник сам визначає, чи реєструватися йому платником ПДВ, чи ні. У разі коли така особа приймає рішення бути платником ПДВ, на неї після її реєстрації платником ПДВ поширюється дія Закону України «Про податок на додану вартість».

Слід відзначити, що ДПА України без будь-яких заперечень признала правомочність цього роз'яснення<sup>1</sup>.

Якщо громадянин-підприємець, який раніше був зареєстрований платником ПДВ, вирішує при переході на спрощену систему оподаткування залишитися платником цього податку, він продовжує вести податковий облік з ПДВ, нараховувати податкові зобов'язання і має право виписувати податкову накладну, право на податковий кредит та бюджетне відшкодування (при дотриманні всіх обов'язкових вимог).

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України «Методичні рекомендації до застосування нормативно-правових актів щодо справляння ПДВ з операцій, що здійснюються суб'єктами підприємницької діяльності, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» від 27.08.2001 р. № 11563/7/16-1117 // Бухгалтерія.– 2001.– № 38/2.– С. 6.

### Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

Суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи, які не виявили бажання бути платниками ПДВ і до переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності були платниками ПДВ, з дати, зазначеної у свідоцтві про право сплати єдиного податку, переходять на сплату єдиного податку і підлягають виключенню з Реєстру платників ПДВ.

Процедура зняття з обліку платника єдиного податку як платника ПДВ регламентується Положенням про Реєстр платників ПДВ [61]. При цьому зазначені вище суб'єкти зобов'язані:

- ▶ здати до податкового органу за місцем реєстрації оригінал та копії свідоцтва платника ПДВ;
- ▶ подати до податкового органу податкову декларацію з ПДВ та включити всі операції за останній звітний період, за якими виникали податкові зобов'язання;
- ▶ внести до бюджету суми ПДВ, що підлягають сплаті, згідно із зазначеною декларацією і погасити заборгованість перед бюджетом за попередній звітний період (за її наявності).

З моменту анулювання свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ такі особи втрачають права платників ПДВ.

Суб'єкти підприємницької діяльності – платники ПДВ, які придбавають товари та (або) отримують роботи (послуги) від платників єдиного податку, які не є платниками ПДВ, по таких товарах (роботах, послугах) не мають права на податковий кредит, самостійне виділення суми ПДВ та включення її до податкового кредиту. Подальший продаж таких товарів (робіт, послуг) здійснюється з нарахуванням ПДВ на їх повну вартість. Таким чином, партнери платника єдиного податку – неплатника ПДВ втрачають право на податковий кредит, що може бути компенсовано тільки зниженням ціни продажу товарів. Унаслідок цього суб'єкти малого підприємництва, орієнтовані на кінцевого споживача (роздрібна торгівля, надання побутових послуг населенню тощо), в більшості випадків не реєструються як платники ПДВ, і навпаки, підприємці, споживачами товарів (робіт, послуг) яких виступають платники ПДВ і самі зазвичай отримують статус платника ПДВ.

Добровільність реєстрації платником ПДВ для фізичних осіб, що працюють за спрощеною системою оподаткування принципово відрізняється від права юридичних осіб обирати 6 або 10%-ову ставку єдиного податку. Справа в тому, що для громадян-підприємців рішення щодо реєстрації платником ПДВ не пов'язане зі зміною податкових зобов'язань з єдиного податку. А для юридичних осіб ціна такого рішення становить 4% виручки від реалізації.

### **Збори і внески до Пенсійного фонду України та на загальнообов'язкове державне соціальне страхування**

Ст. 6 Указу [25] передбачено, що платник єдиного податку не є платником збору на обов'язкове державне пенсійне страхування.

Після реформування системи пенсійного забезпечення термін «збори» залишився тільки для зборів у Пенсійний фонд України з окремих господарських операцій, причому обов'язковість сплати цих зборів, як і для юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, для фізичних осіб встановлена бюджетним законодавством.

Збори до Пенсійного фонду, що нараховуються на виплати з оплати праці, змінили свою назву на «внески», причому у пенсійному законодавстві будь-які особливості їх справляння для фізичних осіб – платників єдиного податку не встановлені, тобто існує протиріччя між пенсійним законодавством і законодавством, що регулює спрощену систему оподаткування.

Наведена норма ст. 6 Указу [25] є цілком логічною, оскільки відповідно до ст. 2 цього законодавчого акта 42% сум єдиного податку, що надійшли від платників єдиного податку на рахунки відділень Державного казначейства України, підлягають перерахуванню у Пенсійний фонд України. Якби ними окремо сплачувався ще й збір у Пенсійний фонд, це призвело б до очевидного подвійного оподаткування.

Разом з тим слід зазначити, що від сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування згідно із ст. 6 Указу звільняється лише сам суб'єкт малого підприємництва, але не його наймані робітники, які не є платниками єдиного податку.

### Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

У тексті Указу [25] міститься ще одна норма, яка стосується збору на обов'язкове державне пенсійне страхування і має пряме відношення до громадян-підприємців, що працюють на єдиному податку. Відповідно до абзацу четвертого ст. 2 суб'єкт підприємницької діяльності – фізична особа, яка сплачує єдиний податок, «звільняється від обов'язку нарахування, відрахування й перерахування в державні цільові фонди зборів, пов'язаних з виплатою заробітної плати працівникам, що знаходяться з ним у трудових відносинах, включаючи членів його сім'ї».

Саме ця недостатньо чітко сформульована норма й послужила причиною появи двох принципово різних підходів до аналізованої проблеми.

Перший з них полягає в тому, що фізична особа – суб'єкт малого підприємництва не повинна утримувати внески з доходів найманих працівників. Держкомпідприємства<sup>1</sup> вважає, що звільнення працюючих за спрощеною системою громадян-підприємців від обов'язку нарахування, відрахування й перерахування поширюється на суми «зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування й обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття як із власних доходів підприємця й членів його сім'ї, так і із заробітної плати найманих працівників». Причому далі в цьому ж листі підкреслюється, що юридичні особи – платники єдиного податку незважаючи на те, що вони не є платниками зборів (внесків) у Пенсійний фонд і Державний фонд сприяння зайнятості населення, зобов'язані утримувати такі збори з найманих працівників. Тобто Держкомпідприємства розуміє терміни «нарахування», «відрахування» і «перерахування» у самому широкому сенсі, включаючи й утримання збору з доходу найманих робітників, хоча термін «утримання» в тексті Указу [25] відсутній.

Іншого підходу дотримується Пенсійний фонд України<sup>2</sup>. Аргументація цього листа зводиться до того, що відповідно до Закону

---

<sup>1</sup> Інформаційний лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 24.10.2001 р. № 1-221/6346 // Бухгалтерія.– 2001.– № 48/1.– С. 10.

<sup>2</sup> Лист Пенсійного фонду України від 18.07.2000 р. № 624/Л-5 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» [11] фізичні особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту), і фізичні особи, які виконують роботи (послуги) відповідно до цивільно-правових договорів, у тому числі члени творчих союзів, творчі працівники, що не є членами творчих союзів, вважаються платниками зборів. Тому наймані робітники громадянина-підприємця, що сплачує єдиний податок, не звільнені від сплати збору, що утримується із їх доходів. Отже, платник єдиного податку зобов'язаний відраховувати йз заробітної плати найманих робітників цей збір у розмірі 0,5 і 2%<sup>1</sup> і перераховувати у Пенсійний фонд за місцем реєстрації з наступним поданням звітності у встановлений строк. Аналогічну позицію щодо внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування займає й Міністерство праці та соціальної політики України<sup>2</sup>, на випадок безробіття, які утримуються з доходів найманих робітників: пільга не застосовується, лскільки їх платники – не суб'єкти малого підприємництва.

Цікавим є те, що аргументація як першого, так і другого підходів відповідає чинному законодавству. Виходить, що наймані робітники фізичної особи – платника єдиного податку є платниками пенсійного збору за ставками 0,5 і 2% (оскільки виплачувані їм доходи підлягають оподаткуванню), але сам громадянин-підприємець, який виступає податковим агентом по цьому виду внесків, звільнений від їх перерахування у Пенсійний фонд. Однак при цьому будь-який механізм самостійного погашення такими найманими робітниками своїх зобов'язань перед Пенсійним фондом відсутній, хоча від погашення таких зобов'язань їх ніхто не звільняв.

Відповідно до ст. 11 Закону України «Про державну підтримку малого підприємництва» [8] спрощена система оподаткування, обліку та звітності передбачає «заміну сплати встановлених законо-

---

<sup>1</sup> Для умов 2007 року.

<sup>2</sup> Спільний лист Міністерства праці та соціальної політики України, Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 20.04.2001 р. 03-3/1808-020-1 від 12.04.2001 р. № 1-531/2481 // Бухгалтерія. 36. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 193 – 195.

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва  
давством податків і зборів (обов'язкових платежів) сплатою єдиного податку». Це (відносно аналізованої проблеми) означає, що платник єдиного податку погашає свої зобов'язання перед Пенсійним фондом, але не у вигляді внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, а у вигляді частини єдиного податку. Разом з тим у цьому законодавчому акті відсутній навіть натяк на те, що єдиним податком можуть бути замінені зобов'язання осіб, які не є його платниками.

Ось чому з погляду нормальної економічної логіки більш правомірним уявляється все ж-таки другий підхід, хоча, безумовно, для однозначного розуміння цієї проблеми вона потребує чіткого законодавчого врегулювання.

Спрощена система оподаткування, в тому числі й для фізичних осіб, передбачає, що суб'єкт малого підприємництва не є платником збору на обов'язкове соціальне страхування та внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення.

Особливості справляння нараховуваних на виплати з оплати праці найманих робітників внесків та внесків, що утримуються з їх доходів, у принципі, відповідають порядку справляння внесків з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва до Пенсійного фонду України за одним винятком.

Суттєвою відмінністю соціальних внесків для громадян-підприємців (стосовно отримуваних ними доходів від підприємницької діяльності) є те, що вони сплачуються на добровільній основі. Тому звільнення від їх сплати, передбачене ст. 6 Указу, має номінальний характер. За відсутності найманих робітників відсутня й вимога про обов'язкову реєстрацію в усіх трьох соціальних фондах.

### **Плата за патенти**

Суб'єкти малого підприємництва – фізичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, не платять за торгові патенти. Проте, враховуючи авансовий характер цих платежів, при переході на єдиний податок у більшості випадків можлива переплата за цим видом обов'язкового платежу. Відповідно до роз'яснень ДПА

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

України<sup>1</sup>, якщо на момент переходу на єдиний податок підприємцем оплачені торгові патенти за майбутні періоди, такі сплачені суми за заявою суб'єкта малого підприємництва можуть бути зарахованими в рахунок майбутніх платежів з єдиного чи прибуткового податку.

### Плата за землю

Принципи застосування пільги з плати (податку) за землю для фізичних осіб – платників єдиного податку такі ж, як і для юридичних осіб. Відповідно до роз'яснень Кабінету Міністрів України [34], плата (податок) за землю не сплачується тільки за земельні ділянки, що використовуються підприємцем для здійснення підприємницької діяльності, зазначеної у Свідоцтві. Тобто у випадку якщо платник єдиного податку не зазначав у своїй заяві серед видів діяльності, яку він здійснював надання в оренду земельних ділянок, він сплачує єдиний податок у загальному порядку.

Що стосується орендної плати за землю, то і ДПА України, і Держкомпідприємництва<sup>2, 3, 4</sup>, наполягають на тому, що звільнення від оподаткування в цьому випадку не застосовується, оскільки договір оренди є цивільно-правовим договором, а орендна плата і земельний податок є різними формами плати за землю.

### Податок на промисел

Поява цього податку в Переліку податків і зборів, платником яких не є суб'єкт малого підприємництва, на практиці ніякої ролі не відіграє, тому що платниками цього податку визначені фізичні

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 11.11.99 р. № 16835/7/17-0517 // [www.dinai.com](http://www.dinai.com)

<sup>2</sup> Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 26.03.2001 р. № 2-211/2053 // Бухгалтерія. 3. систематиз. зак-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 59 – 60.

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 21.03.2000 р. № 3892/7/18-0617 // [www.dinai.com](http://www.dinai.com)

<sup>4</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 27.10.2000 р. № 14312/7/18-0617 // Бухгалтерія. – 2001. – № 6. – С. 70.



Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва  
особи, які не є суб'єктами підприємницької діяльності. А ці особи не можуть бути суб'єктами спрощеної системи оподаткування. Тому згадку про цей податок у ст. 6 Указу [25] слід розглядати або як технічне непорозуміння.

### **3.5. Податковий облік, звітність і порядок сплати єдиного податку**

Податковий облік у суб'єктів малого підприємства – фізичних осіб має певну специфіку, яка характеризується відсутністю прямого зв'язку кінцевих результатів діяльності підприємця з розміром його податкових зобов'язань. Унаслідок цього інформація, яка міститься в реєстрах податкового обліку та формах звітності фізичної особи суб'єкта малого підприємства, може бути використана органами податкової служби лише для контролю за дотриманням цією особою встановлених обмежень щодо виду діяльності, обсягів виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та кількості найманих робітників.

Ст. 4 Указу [25] передбачено, що форма Книги обліку доходів та витрат, які підлягають оподаткуванню відповідно до цього Указу, і порядок її ведення суб'єктами малого підприємства, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються Державною податковою адміністрацією України.

ДПА України рекомендує фізичним особам – платникам єдиного податку використовувати для визначення результатів власної підприємницької діяльності Книгу обліку доходів і витрат (далі – Книга) згідно з додатком № 10 до Інструкції про прибутковий податок з громадян [51]. Форму цього реєстру податкового обліку наведено в *табл. 3.3*.

Книга нумерується, прошивається, затверджується підписом начальника або заступника начальника податкової інспекції та скріплюється печаткою.

**Форма Книги обліку доходів і витрат фізичної особи – платника  
єдиного податку**

Період обліку (день, тиждень, місяць, рік)	Кількість виготовленої продукції або наданих послуг (од. виміру)	Витрати на виробництво продукції (грн)	Кількість проданої продукції або наданих послуг (од. виміру)	Ціна продажу продукції або послуг (грн)	Сума виручки і доходу (грн)	Чистий дохід (грн)
1	2	3	4	5	6	7

Відповідно до п. 9 Порядку [72], записи в цій Книзі платник єдиного податку веде «на підставі хронологічного відображення здійснених господарських і фінансових операцій», причому періодичність здійснення цих записів (щодня, раз на тиждень тощо) чинними нормативними актами не встановлена, хоч на практиці податківці вимагають заповнювати її щоденно.

Оскільки форма Книги розроблена для цілей прибуткового податку, її реквізити не повною мірою відповідають особливостям спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Тому в Порядку [72] прямо визначена обов'язковість заповнення тільки таких граф Книги як:

- ▶ період обліку;
- ▶ витрати на виробництво продукції;
- ▶ сума виручки (доходу);
- ▶ чистий дохід.

У графі «період обліку» відображується дата відповідної операції.

Суми виручки від реалізації відбиваються в Книзі платника єдиного податку тільки у вартісному вимірі, без позначення кількісних показників та найменувань.

Що стосується двох інших граф, які мають заповнюватися відповідно до Порядку [72] (сума витрат і сума чистого доходу), то враховуючи специфіку єдиного податку для фізичних осіб, їх заповнення втрачає сенс, оскільки ці показники не пов'язані ані з подат-

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва  
ковими зобов'язаннями, ані з обмеженнями для застосування спрощеної системи оподаткування. З цієї точки зору суттєвим є лише показник виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Тому цілком слушною є позиція Держкомпідприємництва<sup>1</sup>, який вважає, що для фізичних осіб обов'язковим є ведення обліку тільки виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а ведення обліку доходів і витрат необов'язкове.

У зв'язку з тим, що суб'єкт малого підприємництва має забезпечити ведення обліку доходів і витрат безпосередньо в місці здійснення підприємницької діяльності, у разі наявності найманих робітників на кожного з них (якщо він займається реалізацією товарів) громадянин-підприємець повинен додатково одержати Книги обліку доходів і витрат. Ця вимога з'явилася в Постанові Кабінету Міністрів України № 507 [34].

Якщо фізичні особи – платники єдиного податку здійснюють інші, ніж торгівля, види діяльності (наприклад надання побутових послуг населенню), ДПА України рекомендує придбати для найманих робітників не Книгу обліку доходів і витрат за формою № 10, а Книгу обліку доходів і витрат, що передбачена законодавством про застосування реєстраторів розрахункових операцій, хоча в нормативних документах, що регулюють застосування спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності, така можливість прямо не вказана.

Певною перевагою спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для фізичних осіб є зазначене у ст. 6 Указу [25] право не застосовувати електронні контрольно-касові апарати для проведення розрахунків із споживачами.

Пізніше Постановою Кабінету Міністрів України [34] ця норма законодавчого акта була дещо уточнена: фізичні особи не тільки мають право не застосовувати електронні контрольно-касові апарати, а на них взагалі не поширюється законодавство, що регламентує застосування цього виду реєстраторів розрахункових операцій.

---

<sup>1</sup> Інформаційний лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 24.10.2001 р. № 1-221/6346 // Бухгалтерія.– 2001.– № 48/1.– С. 10 – 18.

На цій підставі у деяких роз'ясненнях був зроблений висновок про незастосування фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності спеціальних форм обліку розрахункових операцій, які використовуються замість (або одночасно) використання контрольно-касових апаратів.

Після вступу в силу з 1 січня 2001 року Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» в редакції Закону України від 1 червня 2000 року № 1776-III [10] ця норма Указу і відповідне роз'яснення прийшли в суперечність зі ст. 1 цього Закону, відповідно до якої «встановлення норм щодо застосування або незастосування реєстраторів розрахункових операцій в інших законах не допускається».

Згідно із ст. 10 Закону [10], окремі категорії суб'єктів підприємницької діяльності залежно від форм та умов проведення діяльності звільняються від обов'язкового застосування реєстраторів розрахункових операцій відповідно до Переліку окремих форм та умов проведення діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, яким дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій з використанням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій [35].

Пункт 1 цього Переліку передбачає, що суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, мають право здійснювати роздрібну торгівлю і надавати послуги без застосування реєстраторів розрахункових операцій, але вони повинні використовувати розрахункові книжки та книги розрахункових операцій.

Разом з тим п. 9.6 ст. 9 Закону [10] встановлено, що реєстратори розрахункових операцій та розрахункові книжки не застосовуються цими платниками, якщо такі суб'єкти не здійснюють продаж підакцизних товарів (крім пива на розлив) за умови ведення такими особами книг обліку доходів та витрат у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України за поданням державного органу, уповноваженого провадити державну регуляторну політику.

### Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

Таким чином, при продажу підакцизних товарів (крім пива на розлив) фізичні особи – платники єдиного податку повинні використовувати розрахункові книжки разом з книгами обліку розрахункових операцій або, за їх бажанням, належним чином зареєстровані реєстратори розрахункових операцій.

У разі реалізації на одному торговому об'єкті підакцизних і непідакцизних товарів положення щодо незастосування реєстраторів розрахункових операцій та розрахункових книжок на таких суб'єктах підприємницької діяльності не поширюється. Тобто при продажу товарів на одному торговому об'єкті або в одному з торгових об'єктів суб'єкта підприємницької діяльності, в асортименті яких є підакцизні товари, розрахункові операції фізичними особами – платниками єдиного податку відповідно до Переліку мають проводитись із застосуванням розрахункових книжок та книг обліку розрахункових операцій [58].

Для платників єдиного податку – фізичних осіб встановлений квартальний податковий період, який одночасно є й звітним періодом. Тобто періодичність подання звітності становить один раз на квартал.

Звіт представляється в органи державної податкової служби «протягом п'яти днів після закінчення звітного періоду» [72, п. 10], тобто не пізніше 5-го числа місяця, що наступає за звітним кварталом.

Слід відзначити, що цей термін затверджений не Указом [25], а ДПА України. Причому він суперечить загальним принципам подання податкових декларацій, встановлених Законом [20], відповідно до ст. 4.1.4 якого кварталному податковому періоду відповідає 40-денний термін подання податкової декларації.

Звіт платника єдиного податку не визначає суму його податкових зобов'язань, тобто не відповідає повною мірою змісту поняття «податкова декларація» в розумінні Закону [20], але п'ятиденний строк подання звітності, *по-перше*, дискримінує фізичну особу – платника єдиного податку порівняно з іншими громадянами-підприємцями та юридичними особами; а *по-друге*, суттєво ускладнює його життя внаслідок масового подання звітності протягом перших п'яти днів кварталу.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Нормативними документами передбачено два варіанти подання звітності: особисто у податкову інспекцію (звіт підлягає реєстрації) чи поштою (в останньому випадку дата представлення звіту визначається за датою відправлення листа на поштовому штемпелі).

Форма звіту суб'єкта фізичної особи – платника єдиного податку і його зміст, починаючи з 1 лютого 2002 року [63] суттєво переглянуті і спрощені (приклад заповнення звіту наведено в додатку № 3).

У новій формі звіту відбивається «розмір виручки від реалізації товарів (робіт, послуг) за звітний квартал наростаючим підсумком з початку терміну дії Свідоцтва про сплату єдиного податку в календарному році». Це слід розуміти таким чином, що п. 4 звіту передбачає не суму виручки за кожний квартал окремо, а суму за період з початку календарного року (або початку діяльності чи початку сплати єдиного податку у випадку переходу на спрощену систему оподаткування не з 1 січня).

Ст. 2 Указу [25] встановлено, що єдиний податок сплачується фізичними особами – суб'єктами малого підприємництва щомісяця не пізніше 20-го числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України.

Разом з тим Наказом ДПА України № 599 [72] встановлено інший порядок сплати єдиного податку фізичними особами. Відповідно до Порядку [72] при щомісячній сплаті податку його оплата здійснюється не пізніше 20-го числа місяця, що настає за місяцем, в якому здійснено попередню оплату податку. А обов'язковою умовою для одержання Свідоцтва про право на сплату єдиного податку є надання квитанції або платіжного доручення про сплату податку не менше ніж за один календарний місяць. Тому фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності змушені здійснювати постійні попередні платежі єдиного податку, що суперечить ст. 2 Указу [25] і принципам Закону [20].

Виходячи з вимог ДПА України, фізичні особи сплачують єдиний податок за перший місяць кварталу до 15-го числа попереднього місяця (квитанція про сплату податку додається до Заяви), а за другий і третій місяці – до 20-го числа відповідного попереднього місяця.

Суб'єкт підприємницької діяльності – фізична особа сплачує єдиний податок на окремий рахунок відділень Державного казна-

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва  
чейства України, які наступного дня після надходження коштів перераховують суми єдиного податку в таких розмірах:

- ▶ до місцевого бюджету – 43%;
- ▶ до Пенсійного фонду України – 42%;
- ▶ на обов'язкове соціальне страхування – 15 % (у тому числі до Державного фонду сприяння зайнятості населення – 4 %) для відшкодування витрат, які здійснюються відповідно до законодавства у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, а також витрат, зумовлених народженням та похованням.

Відмінність від порядку розподілу коштів єдиного податку юридичних осіб полягає в тому, що сума бюджетних платежів не розподіляється між державним та місцевим бюджетами, а повністю спрямовується до місцевого бюджету.

Щодо застосування фінансових санкцій та пені за несвоєчасне подання звітності і сплату єдиного податку, то відповідно до Наказу ДПА України від 15.03.2002 р. № 107 [52], *«штрафні санкції застосовуються щодо податків, інших платежів і внесків, за якими встановлене обов'язкове подання органам державної податкової служби податкових декларацій»*, але звіт, який подається фізичною особою – суб'єктом малого підприємництва, не може бути класифікований як податкова декларація, оскільки він не служить для визначення податкових зобов'язань. Тому неподання звіту (так само, як і несплата єдиного податку) у визначений термін, безумовно, є порушенням, однак відповідні фінансові санкції, передбачені Законом [20] за такі порушення, до платника єдиного податку застосовані бути не можуть.

Нарахування пені за несвоєчасну сплату, відповідно до п. 16.1.1 Закону [20], починається після закінчення встановлених термінів погашення узгоджених податкових зобов'язань. Причому в даному випадку мається на увазі термін, передбачений не спеціальним законодавством з єдиного податку, а Законом [20]. Тому момент початку нарахування пені за несвоєчасне погашення податкових зобов'язань настає через 41 календарний день після закінчення звітного кварталу.

Безумовно, такий порядок є занадто ліберальним, однак саме він відповідає чинному законодавству.

### 3.6. Оцінка доцільності переходу фізичної особи на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності

Принципову методика вирішення цієї проблеми відносно юридичних осіб розглянуто у розділі 2, але вона має бути модифікована і спрощена у зв'язку зі специфікою діяльності громадян-підприємців та особливостями оподаткування їх діяльності єдиним податком.

Процес оцінки доцільності зміни системи оподаткування для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності поділяється на чотири послідовні етапи.

1. Загальний аналіз чинників, що впливають на доцільність застосування спрощеної системи оподаткування фізичних осіб.
2. Перевірка відповідності наявних та перспективних умов здійснення підприємницької діяльності вимогам спрощеної системи оподаткування.
3. Розрахунок порівняльного економічного ефекту від застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності.
4. Прийняття рішення про зміну системи оподаткування.

**На першому етапі** оцінки слід визначити існуючі недоліки звичайної системи оподаткування, які є найбільш суттєвими для конкретного підприємця, та з'ясувати мотиви її зміни. Основним завданням цього етапу є отримання відповіді на питання: «Що може дати застосування альтернативної системи оподаткування конкретному платникові податку?»

Для цього з урахуванням специфіки умов здійснення підприємницької діяльності необхідно проаналізувати основні переваги спрощеної системи оподаткування та пов'язані з її застосуванням додаткові можливості, а також недоліки єдиного податку порівняно з податком з доходів від підприємницької діяльності та додаткові обмеження, які може спричинити відмова від традиційного оподаткування (табл. 3.1 і табл. 3.2).

Основним змістом **другого етапу** оцінки є перевірка відповідності наявних і перспективних умов здійснення підприємницької



Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва діяльності вимогам даних альтернативних систем оподаткування. Завданням цього етапу є отримання відповіді на питання: «Чи відповідає суб'єкт малого підприємництва вимогам, що висувуються до платників єдиного податку?»

На цьому етапі оцінюється відповідність встановленим обмеженням видами діяльності, яка здійснюється громадянином-підприємцем, далі аналізуються такі умови як обсяги виручки, чисельність найманих робітників, асортиментні, а також інші обмеження.

Недотримання хоча б однієї з необхідних умов означає неможливість застосування спрощеної системи оподаткування.

У випадку виявлення невідповідності здійснюваної підприємницької діяльності законодавчо встановленим вимогам слід проаналізувати можливість усунення джерел цієї невідповідності. За відсутності такої можливості подальше оцінювання не провадиться.

**На третьому етапі** (за умови можливості застосування альтернативної системи оподаткування) здійснюється оцінка економічного ефекту від зміни системи оподаткування. Тобто в процесі оцінки слід знайти відповідь на питання: «Які додаткові кошти заощадить громадянин-підприємець унаслідок зміни системи оподаткування?» При цьому як критерій доцільності переходу використовується зменшення сукупних податкових платежів порівняно зі звичайною системою оподаткування.

Розрахунок порівняльної економічної доцільності використання громадянами-підприємцями альтернативних способів оподаткування (табл. 3.4) провадять аналогічно до методики, описаної у розділі 2.

Розрахунок здійснюється для квартального податкового періоду. Додаткові умови, прийняті при розрахунку:

- 1) громадяни – підприємці орендують земельні ділянки для здійснення підприємницької діяльності, тому в розрахунках земельний податок не враховується;
- 2) збори за спеціальне використання природних ресурсів, а також збір за розміщення об'єкта торгівлі та сфери послуг підприємцем не сплачуються;

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Таблиця 3.4

**Оцінка порівняльного економічного ефекту від застосування громадянами-підприємцями спрощеної системи оподаткування, тис. грн**

Показники	Варіант розрахунку		
	1	2	3
<i>Вихідні дані</i>			
1. Дохід від здійснення підприємницької діяльності	120	80	110
2. Витрати, пов'язані зі здійсненням підприємницької діяльності	74	79,6	33
3. Чистий дохід	46	0,4	77
4. Кількість найманих працівників	2	3	5
5. Фонд оплати найманих працівників	6,3	1,6	9,8
6. Базова ставка єдиного податку, грн на місяць	150	200	100
<i>Розрахунок податкових платежів, які не сплачують при переході на спрощену систему оподаткування</i>			
7. Податок з доходів фізичних осіб (рядок 3 × 15%)	6,9	0,06	11,6
8. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, який нараховують на виплати найманим працівникам (рядок 5 × 33,2%)	2,0	0,5	3,3
9. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з доходів підприємця (рядок 3 × 33,2%, але не менше мінімального страхового внеску)	15,3	0,13	25,6
10. Внески на загальнообов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, які нараховують на виплати найманим працівникам (рядок 5 × 1,3%)	0,08	0,01	0,1
11. Внески на загальнообов'язкове соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням, які нараховують на виплати найманим працівникам (рядок 5 × 1,5%)	0,09	0,02	0,2
12. Ринковий збір	1,3	0,6	2,1
<i>Розрахунок економічного ефекту</i>			
13. Сума податків і зборів, у рахунок якої сплачують єдиний податок (7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12)	25,7	1,3	42,9
14. Сума єдиного податку (рядок 6 + рядок 6 × рядок 4 × 50%) × 3	0,9	1,5	1,05
15. Зміна суми податкових платежів порівняно зі звичайною системою оподаткування: при роботі за спрощеною системою оподаткування (рядок 14 – рядок 13)	- 24,8	+0,2	- 41,9

Розділ 3. Єдиний податок з фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва

- 3) плата за патенти повністю компенсується зменшенням податку з доходів від підприємницької діяльності, тому в розрахунках не враховується.

Отже, у першому і третьому прикладах альтернативне оподаткування за спрощеною системою більш вигідне, ніж робота за звичайною системою оподаткування.

Змістом заключного **четвертого етапу** є прийняття рішення про доцільність (недоцільність) відмови від звичайної системи оподаткування на користь альтернативної. Це рішення приймається на основі результатів оцінки за третім етапом, але з урахуванням додаткових чинників (у тому числі й суб'єктивного характеру), які детально проаналізовано в розділі 2.

### Контрольні питання

1. Назвіть елементи єдиного податку для фізичних осіб.
2. Які обмеження встановлені законодавством щодо застосування спрощеної системи для фізичних осіб?
3. Розкажіть про порядок переходу на спрощену систему оподаткування.
4. Якими є особливості встановлення ставок єдиного податку для громадян-підприємців?
5. Яким чином єдиний податок взаємодіє з іншими податками та зборами, що сплачуються громадянами-підприємцями при застосуванні спрощеної системи оподаткування?
6. Які існують варіанти повернення на звичайну систему оподаткування?
7. Розкажіть про податковий облік платника єдиного податку – фізичної особи.
8. Чи існує відповідальність за порушення податкового законодавства для громадян-підприємців?
9. За якими критеріями оцінюється доцільність застосування єдиного податку фізичною особою?
10. Охарактеризуйте основні відмінності спрощеної системи оподаткування фізичних та юридичних осіб.

## Розділ 4. ФІКСОВАНИЙ ПОДАТОК З ДОХОДІВ ВІД ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

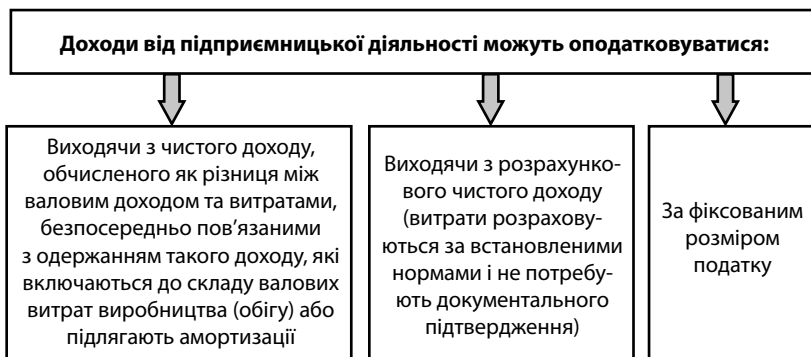
### 4.1. Обмеження та вимоги щодо застосування фіксованого податку

Сплата громадянами-підприємцями прибуткового податку у фіксованому розмірі (далі – фіксований прибутковий податок) з придбанням патенту є найбільш поширеним варіантом альтернативного оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

Поширеність цієї альтернативної системи оподаткування зумовлена:

- 1) простотою її застосування;
- 2) відносно невеликими розмірами податкових ставок.

Законодавчою основою фіксованого прибуткового податку є Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [31]. Тобто ця альтернативна система, на відміну від єдиного податку, «вбудована» у звичайну систему оподаткування і виступає одним з різновидів прибуткового оподаткування громадян-підприємців (рис. 4.1).



**Рис. 4.1. Варіанти оподаткування доходів від підприємницької діяльності за звичайною системою оподаткування**

Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності

Наслідком такого її запровадження є мінімальна (порівняно з іншими альтернативними системами) кількість суперечностей стосовно податку з доходів від підприємницької діяльності, який є основним податком, що сплачується фізичними особами – суб'єктами підприємництва.

Позитивні та негативні риси фіксованого податку наведено на рис. 4.2.

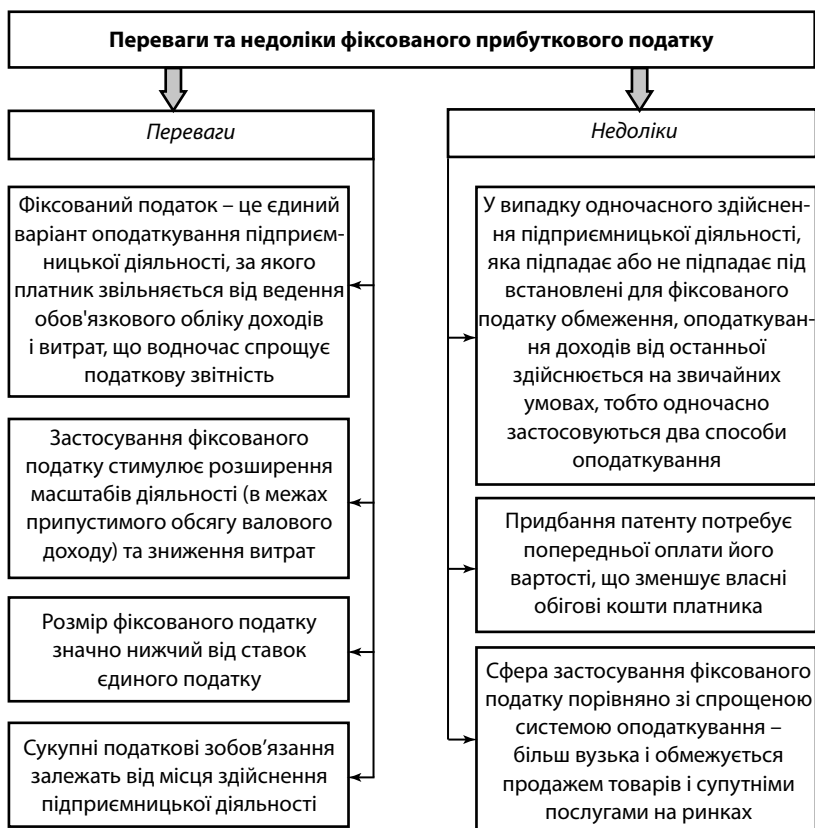


Рис. 4.2. Переваги та недоліки фіксованого прибуткового податку

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Рішення про застосування цієї системи оподаткування приймається безпосередньо платником, тобто передбачає альтернативність вибору.

Разом з тим не всі платники можуть перейти на фіксований прибутковий податок. Систему обмежень щодо його застосування, встановлена ст. 14 Декрету [31], наведено на *рис. 4.3*.



**Рис. 4.3. Система обмежень для платників фіксованого прибуткового податку**

Перше з наведених обмежень включає до себе три складові:

1. *Види діяльності.* Фіксований прибутковий податок може сплачуватися тільки за двома видами діяльності – торговельною і діяльністю з надання послуг, пов'язаних з торгівлею. Таке обмеження суттєво звужує сферу застосування цієї альтернативної системи порівняно зі спрощеною системою.

Платник фіксованого прибуткового податку може надавати послуги не лише фізичним, але й юридичним особам та їх відокремленим підрозділам.

#### Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності

Вид торгової діяльності, яку здійснює платник фіксованого прибуткового податку, ніякого значення не має: він може здійснювати не лише роздрібну, а й дрібнооптову торгівлю<sup>1</sup>.

Слід зазначити, що будь-який перелік пов'язаних з торгівлею послуг ані законодавчими, ані нормативними документами не визначений, що, з одного боку, зумовлює досить великий ступінь свободи суб'єктові підприємницької діяльності, а з іншого – платник сам змушений доводити зв'язок послуги з торговельною діяльністю при виникненні спірних питань.

*2. Місце здійснення торговельної діяльності.* Торгівля та надання супутніх послуг за умови сплати фіксованого податку мають здійснюватися виключно на ринках, незалежно від місця їх розташування. Остання обставина зумовлена тим, що фіксований прибутковий податок поширюється на всю територію України.

Відповідно до Правил торгівлі на ринках [68], підприємства сфери торгівлі, які визначені як ринки, можуть бути класифіковані за різними ознаками, а саме:

- ▶ *за технічним виконанням* ринки можуть бути: криті, комбіновані та відкриті;
- ▶ *за часом діяльності* – постійно діючі або сезонні, ранкові й вечірні;
- ▶ *за місцем знаходження* – міські, селищні та сільські;
- ▶ *за видами економічної діяльності* – з оптової торгівлі, з роздрібної торгівлі;
- ▶ *за товарною спеціалізацією* – з продажу продовольчих товарів, непродовольчих товарів, транспортних засобів, худоби та кормів, тварин і птахів, квітів тощо, а також змішані.

При цьому будь-які обмеження щодо виду ринків, на яких може здійснюватися підприємницька діяльність зі сплатою фіксованого прибуткового податку, чинним законодавством не встановлені.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 04.05.98 р. № 6481/14/17-0115 // [www.dinai.com](http://www.dinai.com)

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

Якщо громадянин-підприємець здійснює торговельну діяльність чи надає супутні послуги водночас на ринку, який має відповідний статус, тобто не є «самодіяльним», та поза межами ринку (наприклад, має кіоск, розташований просто на вулиці), – за фіксованим прибутковим податком може здійснюватися лише діяльність на ринку, а інша – за звичайною системою оподаткування.

При здійсненні торговельної діяльності на ринках обов'язковою умовою є дотримання всіх відповідних вимог щодо асортиментного переліку товарів, умов і порядку їх зберігання та продажу, санітарії тощо.

Торгівля продукцією тваринного та рослинного походження дозволяється лише після проведення експертизи у ветеринарно-санітарній лабораторії на ринку і надання відповідного документа з оцінкою якості продукції. Продавцям, які торгують продовольчими товарами на ринках, забороняється використовувати власний санітарний одяг, ваговимірвальні прилади та торговий інвентар.

Продавці на ринку зобов'язані відпускати товар покупцям повною мірою і вагою, а також виконувати вимоги дирекції ринку щодо додержання відповідних ветеринарно-санітарних правил, а також правил: протипожежної безпеки, використання ваговимірвальних приладів, торгівлі на ринках, безпеки руху.

Додержання цих вимог є обов'язковою умовою здійснення торгівлі на ринках, але їх порушення автоматично не призводить до вимушеної відмови платника від сплати фіксованого прибуткового податку, а лише тягне за собою встановлену законодавством адміністративну відповідальність.

3. *Сплата ринкового збору відповідно до чинного законодавства [26, 29].* Якщо громадянин-підприємець, який є платником ринкового збору, фактично його не сплачує (звільнений від оподаткування згідно з рішеннями органів місцевого самоврядування, прийнятими в межах їх повноважень, або здійснює торговельну діяльність зі стаціонарних пунктів продажу товарів), такий платник не може застосовувати дану альтернативну систему оподаткування.

Обмеження, встановлене для платників фіксованого прибуткового податку щодо кількості найманих працівників (5 осіб, вклю-



Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності  
////////////////////  
чаючи членів сім'ї громадянина-підприємця), вдвічі жорсткіше від аналогічного обмеження для платників єдиного податку. Виходячи з формулювання ст. 14 Декрету, йдеться не про середньооблікову кількість найманих робітників, а про те, що фізична особа – суб'єкт підприємницької діяльності не може водночас мати трудові відносини з більш ніж п'ятьма громадянами, включаючи членів сім'ї, з якими оформлені трудові угоди.

ДПА України<sup>1</sup> роз'яснила, що суб'єкт підприємницької діяльності – платник фіксованого податку не може залучати для здійснення діяльності з продажу товарів і надання супутніх цьому продажу послуг на ринках осіб (включаючи членів своєї сім'ї), з якими не заключні трудові угоди, оскільки це порушує умови, які дозволяють застосовувати спосіб оподаткування доходів за фіксованим розміром податку.

З точки зору контролю за додержанням суб'єктами підприємницької діяльності обмеження щодо кількості найманих робітників слід звернути увагу на те, що для платників фіксованого прибуткового податку, на відміну від платників єдиного податку, не треба отримувати в податковій інспекції довідку на кожного зі своїх робітників. Однак відомості щодо найманих робітників (замість довідки) містяться у патенті, яким засвідчується право суб'єкта підприємницької діяльності сплачувати прибутковий податок у фіксованому розмірі. Крім того, органи податкової служби мають можливість отримати від служби зайнятості інформацію стосовно кількості зареєстрованих кожним підприємцем трудових договорів, але це можна зробити тільки за окремими запитами.

Обмеження обсягу діяльності, встановлене для платників фіксованого прибуткового податку, є жорсткішим порівняно зі спрощеною системою оподаткування. Відповідно до ст. 14 Декрету [31] максимальний валовий дохід, при якому ще може бути застосований фіксований прибутковий податок, дорівнює 7 000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Розмір останнього зараз дорівнює 17 грн на місяць, тому в абсолютному вимірі валовий дохід

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 12.06.2001 р. № 7753/7/17-0517 // Бухгалтерія.– 2001.– № 43/1.– С. 28.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

громадянина-підприємця не може бути більшим за 119 тис. грн (відповідний показник для спрощеної системи оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності дорівнює 500 тис. грн).

У момент прийняття рішення про застосування фіксованого прибуткового податку при визначенні розміру валового доходу слід враховувати не лише доходи від тієї діяльності, яка буде оподатковуватися за цією системою оподаткування, а й усі інші складові валового доходу.

Період, за який визначається валовий дохід, дорівнює 12 місяцям, причому при переході на сплату фіксованого прибуткового податку необхідно враховувати валовий дохід саме за попередні 12 місяців, а не за попередній рік, як це передбачено для платників єдиного податку.

Асортиментні обмеження для громадян-підприємців, що сплачують фіксований прибутковий податок, стосуються тільки лікеро-горілчаних напоїв і тютюнових виробів. До переліку «заборонених» товарів не входять паливно-мастильні матеріали, торгівлю якими не можуть здійснювати фізичні особи – платники єдиного податку. Разом з тим вважати, що платники фіксованого прибуткового податку мають привілейоване становище щодо асортиментного переліку товарів, було б не зовсім вірним.

Справа в тому, що відповідно до п. 41 і 47 Правил [68] на ринках забороняється продаж таких продовольчих і непродовольчих товарів:

- ▶ хліба і хлібобулочних виробів, алкогольних напоїв і тютюнових виробів (фізичними особами, які не є суб'єктами підприємницької діяльності);
- ▶ кондитерських і кулінарних виробів, напівфабрикатів із м'яса і риби (фаршу, котлет, кров'яних і домашніх ковбас, зельцю, холодцю, ікри рибної тощо), а також консервованих продуктів (овочів, м'яса, риби, ікри та інших консервів), виготовлених у домашніх умовах;
- ▶ готових продуктів тваринного походження промислового виробництва – масла вершкового, сирів, ковбас, копчення тощо без наявності документів, що засвідчують їх якість та без-

Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності

пеку (копії сертифіката відповідності чи свідоцтва про визнання, якщо продукція підлягає обов'язковій сертифікації, та копії документа виробника, що підтверджує належну якість товару, а також відповідних ветеринарно-санітарних документів);

- ▶ тварин, риб і рослин, занесених до Червоної книги України, дикорослих рослин, у тому числі лікарських, польових квітів;
- ▶ тропічних фруктів та овочів без документів, що підтверджують джерело їх придбання та проходження фітосанітарного контролю;
- ▶ зернових, круп'яних продуктів, забруднених насінням шкідливих бур'янів;
- ▶ вогнепальної, газової, пневматичної, холодної зброї, бойових припасів і спеціальних засобів самооборони;
- ▶ готового армійського спорядження, а також тканин, які використовуються для його виробництва, інших товарів військового асортименту, форменого обмундирування;
- ▶ білизни з штампом організацій та підприємств;
- ▶ наркотичних засобів;
- ▶ пального для транспортних засобів, гасу, мазуту;
- ▶ балонів з побутовим газом;
- ▶ піротехнічних виробів та вибухових засобів;
- ▶ порнографічних видань;
- ▶ іграшкової зброї з пластиковими кульками.

Крім того, Правилами затверджений перелік товарів, які можуть продаватися тільки за наявності ліцензії або при дотриманні певних умов їх реалізації та схову.

З точки зору сфери застосування фіксований податок має певні переваги перед спрощеною системою оподаткування у зв'язку з відсутністю деяких обмежень, що передбачені для них чинним законодавством.

Так, зокрема, у Декреті [31] прямо не встановлене застереження щодо відсутності бюджетної заборгованості на момент переходу

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

на фіксований прибутковий податок. Щоравда, авансовий характер сплати фіксованого податку автоматично забезпечує відсутність непогашених податкових зобов'язань з прибуткового податку, але наявність заборгованості з інших податків і зборів (наприклад, з податку з власників транспортних засобів або земельного податку), відповідно до законодавства, не є перешкодою для застосування цієї спрощеної системи.

### 4.2. Ставки фіксованого податку

Однією з переваг фіксованого прибуткового податку є рівень і порядок встановлення ставок оподаткування (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

#### Загальна характеристика податкових ставок

Ознака	Характеристика податкових ставок
Спосіб встановлення	У фіксованій сумі на місяць в межах встановленого законодавством діапазону
Мінімальний рівень	20 грн на місяць
Максимальний рівень	100 грн на місяць
Розмір ставки для здійснення діяльності на всій території України	100 грн на місяць
Повноваження щодо встановлення	Органи місцевого самоврядування
Періодичність перегляду	Законодавством не встановлена
Критерії диференціації	Територіальне розташування місця торгівлі
Залежність від кількості найманих робітників	За кожного додаткового найманого робітника ставка збільшується на 50%
У випадку зміни ставки	Протягом дії патенту перерахунок не здійснюється

Встановлення фіксованої ставки податку одночасно з суттєвим спрощенням податкового обліку та звітності робить цей податок одним із найбільш зручних з точки зору суб'єктів господарювання, а також завдяки мінімізації витрат на податкове адміністрування.

Декретом [31] передбачений лише діапазон ставок оподаткування (від 20 до 100 грн на місяць) і встановлена єдина ставка для

Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності  
здійснення підприємницької діяльності на всій території України. Граничний максимальний розмір ставок вдвічі менший порівняно з єдиним податком, що значно збільшує привабливість фіксованого прибуткового податку і обмежує необґрунтоване завищення ставок місцевими радами.

У випадку якщо суб'єкт підприємницької діяльності вказує в заяві для одержання патенту, що має намір здійснювати підприємницьку діяльність з продажу товарів при участі найманих робітників чи членів своєї сім'ї на кількох ринках міста, то йому видається патент за найбільшою вартістю, встановленою органами місцевого самоврядування для тих ринків міста, на яких здійснюється діяльність<sup>1, 2</sup>. А доплату за кожного найманого робітника він сплачує в розмірі 50% цієї вартості.

Якщо підприємницька діяльність здійснюється на одному ринку, який розташований на території іншої місцевої ради, в цьому випадку, на думку ДПА України<sup>3</sup>, патент на право сплати фіксованого прибуткового податку сплачується за місцем реєстрації такого підприємця (тобто за місцем його проживання), але за ставкою, встановленою тією місцевою радою, на території якої фактично здійснюється підприємницька діяльність. Разом з цим у даній ситуації існує певна невідповідність логіці справляння зазначеного податку, оскільки сплачені суми зараховуються в місцевий бюджет за місцем сплати, а не за місцем здійснення діяльності, причому інспектори податкової інспекції за місцем реєстрації можуть і не знати про рівень ставок на ринках інших регіонів.

Якщо місцевими радами було здійснено перегляд ставок, то нові ставки будуть застосовуватися до конкретного платника тільки після закінчення строку дії вже оплаченого патенту.

---

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 11.06.2001 р. № 7677/7/17-0217 // Бухгалтерія.– 2001.– № 43/1.– С. 22 – 23.

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 09.07.1999 р. № 10088/7/17-0211 // Бухгалтерія.– 2001.– № 43/1.– С. 23.

<sup>3</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 04.09.1998 р. № 10317/10/17-0517. // [www.dinai.com](http://www.dinai.com)

Ставки фіксованого податку встановлюються органами місцевого самоврядування в розрахунку на самостійну (тобто без використання найманої праці) діяльність. Якщо ж підприємницька діяльність здійснюється з використанням найманої праці чи з залученням членів сім'ї підприємця, вартість патенту збільшується на 50% за кожну особу. Причому в тому випадку, коли патент уже оформлений, але залучаються додаткові працівники (члени сім'ї), за умови відповідної доплати в патент вносяться зміни протягом триденного терміну після того, як платник повідомить про цей факт відповідний податковий орган.

#### **4.3. Особливості оподаткування платників фіксованого податку іншими податками і зборами**

Відповідно до п. 14.1 ст. 14 Декрету [31], до переліку податків і зборів, які не сплачуються платниками прибуткового податку у фіксованому розмірі, включені:

- 1) нарахування на фонд оплати праці;
- 2) податок на промисел;
- 3) збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення;
- 4) збір на обов'язкове соціальне страхування;
- 5) збір до Фонду соціального захисту інвалідів України;
- 6) плата за торговий патент згідно із Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».

При цьому слід звернути увагу, що від цих податків відповідно до Декрету звільняється не тільки сам платник фіксованого податку, але й особи, які перебувають з ним у трудових відносинах, а також члени його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності. На відміну від спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, в даному випадку не застосований термін «не є платниками», тобто і громадянин-підприємець, і наймані робітники хоча й звільняються від сплати, але залишаються платниками відповідних податків і зборів. Слід відзначити, що дію цієї норми було призупинено на

Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності  
2005 рік бюджетним законом у частині звільнення від оподаткування осіб, що перебувають в трудових відносинах з платником фіксованого податку.

Якщо докладно розібратися в цьому пільговому режимі оподаткування, виявляється, що реальних податкових пільг у платників фіксованого прибуткового податку не так уже й багато.

Щодо самого громадянина-підприємця, то він отримує не оплату праці, а підприємницький дохід, тобто у буквальному розумінні ця норма не може бути застосована до платника фіксованого прибуткового податку.

Пенсійний фонд не заперечує проти звільнення таких підприємців та їх найманих робітників від сплати зборів на обов'язкове державне пенсійне страхування, що нараховуються на їх доходи<sup>1</sup>. Аргументом для такого підходу є те, що 10% суми надходжень від фіксованого прибуткового податку спрямовується до Пенсійного фонду України, тобто ці надходження певною мірою компенсують його втрати від несплати зборів. Наймані робітники також не повинні сплачувати внески на обов'язкове державне пенсійне страхування, що утримуються роботодавцем з їх доходів.

Незважаючи на те, що платники фіксованого прибуткового податку звільнені від збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, реєстрація в органах Пенсійного фонду для них залишається обов'язковою. Сплата прибуткового податку у фіксованому розмірі звільняє громадян-підприємців тільки від подання квартального звіту в органи Пенсійного фонду (за умови відсутності в них найманих робітників).

Щодо внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування позиція Держкомпідприємництва і Міністерства праці та соціальної політики України<sup>2</sup> полягає в тому, що платники фіксо-

---

<sup>1</sup> Лист Пенсійного фонду України від 18.03.1998 р. № 04/979 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

<sup>2</sup> Спільний лист Міністерства праці та соціальної політики України, Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 20.04.2001 р. 03-3/1808-020-1 від 12.04.2001 р. № 1-531/2481 // Бухгалтерія. Зб. систематиз. за-ва «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 193 – 195.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

ваного прибуткового податку за наявності найманих робітників мають сплачувати внески, які нараховуються на доходи найманих робітників. Наймані робітники також не звільняються від соціальних внесків. Аргументовано такий висновок тим, що розподіл сплаченої суми фіксованого податку на користь відповідних фондів Декретом [31] не передбачений.

Нарахування та сплата внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування для громадян-підприємців (відносно їх підприємницьких доходів) чинним законодавством не передбачене. Таким чином суб'єкти підприємницької діяльності, що не використовують працю найманих працівників і обрали спосіб оподаткування своїх доходів за фіксованим розміром податку шляхом придбання патенту, не мають права на матеріальне забезпечення за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням і похованням<sup>1</sup>. Право на таке забезпечення зазначені суб'єкти підприємницької діяльності можуть отримати тільки в разі реєстрації в органах Фонду соціального страхування і сплати внесків на добровільних засадах.

Особливо слід зупинитися на взаємозв'язку фіксованого податку і податку з доходів фізичних осіб. Відповідно до ст. 14 Декрету [31] доходи громадянина, одержані від здійснення підприємницької діяльності, що оподатковуються фіксованим податком, не включаються до складу його сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року, а сплачена сума фіксованого податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань такого платника податку або осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, чи членів його сім'ї, що беруть участь у підприємницькій діяльності.

Ця норма стосується лише доходів громадянина-підприємця від тієї підприємницької діяльності, для здійснення якої придбаний патент. Але якщо підприємець має будь-які інші доходи (у тому числі

---

<sup>1</sup>Лист виконавчої дирекції Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності від 25.03.2002 р. № 01-24-439 // Баланс.– 2002.– № 15.– С. 8.



Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності  
за місцем основної роботи, не за місцем основної роботи або від здійснення іншої підприємницької діяльності чи доходи, прирівняні до останніх), вони оподатковуюватимуться на загальних підставах.

Перерахунок прибуткового податку при сплаті його у фіксованому розмірі з придбанням патенту не здійснюється у випадку, якщо платник податку в період, за який була здійснена оплата, з якихось причин не вів підприємницької діяльності. Втім якщо такий громадянин тимчасово припинив діяльність з поважних причин з попереднім повідомленням в орган податкової служби, не сплативши при цьому фіксований податок і не одержавши патент, – підстави для стягнення податку відсутні.

Громадянин-підприємець, незалежно від того, чи сплачує він фіксований податок, чийого підприємницькі доходи оподатковуються на загальних підставах, не має права на застосування податкової соціальної пільги незалежно від суми отримуваного ним доходу.

Звільнення платників фіксованого прибуткового податку від збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення було актуальним на момент введення цієї альтернативної системи оподаткування, однак після того як стягнення цих зборів було скасовано для всіх платників, ця пільга повністю втратила сенс.

Ще дві пільги – щодо податку на промисел та збору до Фонду соціального захисту інвалідів – для цієї категорії платників також існують формально, оскільки громадяни-підприємці не підпадають під визначення платників цих двох платежів.

Найменш проблематичним є звільнення платників фіксованого прибуткового податку від плати за торгівлі патенти. Ця норма врегульована двома законодавчими актами: не тільки ст. 14 Декрету [31], але й п. 1.3 ст. 1 Закону [15]. Тому на практиці проблем відносно цієї пільги не виникає.

Декретом [31] не передбачений який-небудь спеціальний режим оподаткування ПДВ для фізичних осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність зі сплатою прибуткового податку у фіксованому розмірі. Однак до 2005 року вони не були платниками цього подат-

ку на підставі п. 2.3 діючої на той час редакції Закону [19], яким було передбачене виключення з числа платників ПДВ фізичних осіб, що здійснюють на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі на умовах сплати ринкового збору в порядку, встановленому законодавством. Починаючи з 2005 року цю норму було скасовано, тому ПДВ сплачується такими платниками на загальних підставах.

#### **4.4. Порядок сплати податку з доходів від здійснення підприємницької діяльності у фіксованому розмірі**

Свідоцтвом про право застосування фіксованого прибуткового податку є патент, який громадянин-підприємець має придбати до початку діяльності за цією системою оподаткування. Патент видається органом державної податкової служби за місцем реєстрації фізичної особи – суб'єкта підприємницької діяльності незалежно від того, де фактично ця діяльність здійснюється.

Перейти на сплату фіксованого прибуткового податку підприємці можуть як безпосередньо після отримання свідоцтва про державну реєстрацію суб'єктом підприємницької діяльності, так і в будь-який інший період, коли вони вже працюють, застосовуючи звичайну систему оподаткування.

Заява на одержання патенту подається в довільній формі і має містити такі реквізити:

- ▶ прізвище, ім'я, по батькові заявника – платника податку;
- ▶ ідентифікаційний номер платника податку з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів;
- ▶ місце здійснення діяльності (вказується конкретний ринок або обумовлюється можливість здійснення підприємницької діяльності на всій території України);
- ▶ вид діяльності (наприклад, роздрібна (дрібнооптова) торгівля на ринках, надання супутніх такому продажу послуг);

#### Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності

- ▶ перелік (прізвище, ім'я та по батькові) та ідентифікаційні номери осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку або членів його сім'ї, що беруть участь у здійсненні підприємницької діяльності;
- ▶ інформацію про доходи платника податку від здійснення підприємницької діяльності за останні 12 місяців або про неотримання таких доходів.

Податковий орган за місцем проживання громадянина-підприємця на підставі документа, що засвідчує сплату фіксованого податку в розмірі, встановленому відповідною місцевою радою як для самостійної діяльності, так і в розмірі 50 % за кожну особу, зобов'язаний видати патент протягом трьох робочих днів з дня прийняття оформленої належним чином заяви від платника. Попередня перевірка достовірності даних, зазначених у заяві про доходи громадянина від здійснення підприємницької діяльності, або даних про їх неотримання податковим органом не здійснюється. Відповідальність за достовірність таких даних несе платник податку відповідно до законодавства України.

Форма патенту і Порядок його заповнення затверджені Наказом ДПА України від 25 березня 1998 року № 137 [64].

Відповідно до п. 4 Порядку у формі патенту заповнюються такі реквізити:

- ▶ ідентифікаційний номер, прізвище, ім'я та по батькові платника податку;
- ▶ дата (число, місяць літерами, рік) початку дії патенту і дата, після якої закінчується дія патенту;
- ▶ територіальне розташування місця проведення підприємницької діяльності, де патент є чинним;
- ▶ вид підприємницької діяльності;
- ▶ фактично сплачена за термін дії патенту сума фіксованої плати прибуткового податку за патент, включаючи сплачену суму податку за осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку;

- ▶ прізвище, ім'я, по батькові осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником податку, або членів його сім'ї, що беруть участь у підприємницькій діяльності;
- ▶ назва державної податкової інспекції, прізвище керівника, який підписав патент, число, місяць, рік.

Момент переходу на сплату прибуткового податку за фіксованим розміром чинним законодавством чітко не визначений, але у ст. 14 Декрету [31] зазначено, що патент видається на строк від одного до 12 календарних місяців за вибором платника фіксованого податку. На практиці це означає, що підприємець може придбати патент з початку або з будь-якої дати будь-якого місяця року.

Такий порядок не відповідає чинному законодавству, яким для громадян-підприємців в якості базового встановлений кварталний податковий період.

Тривалість періоду роботи платника за фіксованим прибутковим податком не встановлено. Той факт, що платник податку може сплатити його за строк від одного до 12 місяців за своїм вибором, означає, що тривалість застосування фіксованого податку встановлюється платником самостійно.

Такий порядок слід віднести до переваг фіксованого прибуткового податку. У випадку, якщо підприємець, що сплачує прибутковий податок за фіксованим розміром з придбанням патенту, на період своєї відпустки (чи з іншої причини) не оплатив черговий платіж за патент, він автоматично переходить на звичайну систему оподаткування і протягом цього періоду (до того моменту, коли він знову сплатить за патент) він має сплачувати прибутковий податок авансом з оцінного доходу з обов'язковим веденням обліку і поданням декларації.

Тривалість звітного періоду становить для таких платників, як і для інших фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності один квартал. Згідно із ст. 14 Декрету [31], громадяни, які займаються підприємницькою діяльністю, надають податковому органу декларації за наслідками кожного звітного кварталу, а також звітного року в строки, встановлені законом.

#### Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності

У декларації платник фіксованого податку щодо доходів, які одержані від здійснення підприємницької діяльності за фіксованим розміром податку, зазначає лише період, в якому він працював за фіксованим податком, розмір валового доходу та суму сплаченого за звітний період фіксованого податку<sup>1</sup>.

Конкретні строки подання декларації передбачені п. 14.4 Інструкції [51], відповідно до якого декларація складається наростаючим підсумком з початку року і подається протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, тобто не пізніше: 10 травня – за перший квартал, 9 серпня – за перше півріччя, 9 листопада – за 9 місяців, 9 лютого наступного року – за звітний рік.

Як бачимо, ці строки не відповідають загальним принципам, встановленим Законом [20], у частині строків подання річної декларації (строк її подання для прибуткового податку з громадян, різновидом якого є фіксований прибутковий податок, – до 1 квітня року, що наступає за звітним).

Відповідно до ст. 14 Декрету [31] платник фіксованого податку звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат.

Ця норма конкретизована в пп. 14.1.2 Інструкції [51], яким уточнено, що звільнення від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат стосується тільки тих доходів і витрат, які безпосередньо пов'язані з цією діяльністю. Доходи, що отримуються від здійснення інших видів підприємницької діяльності, підлягають обліку, оподаткуванню і декларуванню у загальному порядку.

На підставі цієї норми ДПА України<sup>2</sup> роз'яснила, що платники фіксованого податку звільняються від виставлення ними цінників на товар, а також від ведення Книги обліку доходів і витрат за формою № 10.

Разом з тим норма про скасування обов'язкового обліку доходів і витрат не відповідає обмеженню за масштабами підприємницької

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 30.08.2001 р. № 11741/7/17-0517 // [www.dinai.com](http://www.dinai.com)

<sup>2</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 06.04.1998 р. № 3732/10/17-0117 // [www.dinai.com](http://www.dinai.com)

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

діяльності, додержання якого є однією з обов'язкових умов застосування фіксованого прибуткового податку. Крім того, без ведення податкового обліку неможливим є обґрунтоване заповнення декларації платниками.

Наявність такої суперечності в тексті Декрету [31] може означати те, що податкові органи мають самостійно доводити факт недодержання цього обмеження, але без застосування непрямих методів визначення податкових зобов'язань це уявляється практично неможливим.

Незважаючи на необов'язковість ведення обліку, на практиці посадові особи органів державної податкової служби все ж таки вимагають, щоб платники фіксованого податку під час доставки товару до місця торгівлі (чи з місця придбання до місця збереження) мали при собі:

- ▶ документ, що засвідчує реєстрацію як суб'єкта підприємницької діяльності;
- ▶ документ, що підтверджує сплату податку, зокрема патент про сплату фіксованого податку;
- ▶ документи, що підтверджують походження товару (товарний чек, накладну, квитанцію і т. ін.).

Щодо розрахунків зі споживачами платники фіксованого прибуткового податку (відповідно до п. 9.5 ст. 9 Закону [10] та податкового Роз'яснення [58]) при продажу товарів (наданні послуг) не застосовують реєстратори розрахункових операцій та розрахункові книжки, якщо такі суб'єкти не здійснюють продаж підакцизних товарів (крім пива на розлив).

При продажу підакцизних товарів (крім пива на розлив) фізичні особи – платники фіксованого податку повинні використовувати розрахункові книжки разом з книгами обліку розрахункових операцій або, за їх бажанням, належним чином зареєстровані реєстратори розрахункових операцій.

Надходження від фіксованого прибуткового податку зараховуються до місцевого бюджету (90%) за місцем проживання платника незалежно від місця здійснення підприємницької діяльності та до

#### Розділ 4. Фіксований податок з доходів від підприємницької діяльності

Пенсійного фонду (10%). Таким чином, відрахування від сум сплаченого фіксованого прибуткового податку до державного бюджету, а також у фонди загальнодержавного соціального страхування чинним законодавством не передбачене. Останнє створює певні проблеми з точки зору соціального забезпечення.

Ще однією специфічною рисою організації підприємницької діяльності зі сплатою фіксованого прибуткового податку є те, що відповідно до ст. 14 Декрету [31] здійснення торговельної діяльності у сфері роздрібної (дрібнооптової) торгівлі таким платником, а також особами, які перебувають з ним у трудових відносинах, не потребує отримання ліцензії. Незважаючи на те, що торговельна діяльність ліцензуванню в загальному випадку не підлягає, чинним законодавством встановлена обов'язковість ліцензування виробництва та продажу окремих товарів (наприклад алкогольних виробів).

У разі втрати патенту державна податкова інспекція видає безплатно платнику податку дублікат патенту на підставі письмової заяви та довідки органів Міністерства внутрішніх справ України або інших уповноважених державних органів.

Передача оригіналу патенту іншим фізичним особам не дозволяється. Особам, які перебувають у трудових відносинах з платником податку, або членам його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності, видаються безплатно завірені керівником державної податкової інспекції чи його заступником фото- або ксерокопії патенту. Патент дійсний за наявності паспорта чи іншого документа, що посвідчує особу.

У разі продовження терміну дії патенту про це на зворотному боці оригіналу патенту за підписом керівника, а в разі його відсутності – заступника керівника державної податкової інспекції, що видала патент, робиться відмітка: *«Термін дії патенту продовжено з (число, місяць (літерами), рік) по (число, місяць (літерами), рік) на підставі (назва документа про сплату фіксованого податку)»*.

На відміну від спрощеної системи оподаткування чинним законодавством не передбачене повернення патенту після закінчення строку його дії.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Санкції, що накладаються на платників фіксованого податку за порушення у сфері оподаткування та державного регулювання їх діяльності (в тому числі скасування патенту), наведені в *табл. 4.2*.

Таблиця 4.2

### Відповідальність платників фіксованого прибуткового податку

Порушення	Вид відповідальності
1	2
За дорученням або від імені платника фіксованого податку здійснюється торгівля особою, відомості про яку не внесені до патенту	Позбавлення громадянина-підприємця права застосувати фіксовану ставку податку протягом 12 календарних місяців, наступних за місяцем вчинення порушення [31, ст. 14]
	Штраф у розмірі повної суми фіксованого податку в розрахунку за місяць за кожну особу, відомості про яку не внесені до патенту [31, ст. 14]
	За рішенням керівника податкового органу патент (придбаний для сплати прибуткового податку за фіксованою ставкою) може бути скасований (з його вилученням) до закінчення строку його дії [31, ст. 14]
Здійснення торгівлі лікєро-горілчаними та тютюновими виробами платником фіксованого податку, особами, які перебувають з ним у трудових відносинах, а також членами його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності	Штраф у розмірі 200% вартості одержаної для оптової торгівлі партії товару, але не менше ніж 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [7, ст. 14]. Для роздрібної торгівлі фінансові санкції не встановлені
	За рішенням керівника податкового органу патент (придбаний для сплати прибуткового податку за фіксованою ставкою) може бути скасовано (з його вилученням) до закінчення строку його дії [31, ст. 14]
Продаж підакцизних товарів без застосування РРО	Фінансова санкція у п'ятикратному розмірі вартості проданих товарів (наданих послуг) [10, ст. 9, 17]
Порушення строку реєстрації страховальника як платника внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування або несвоєчасність сплати страхових внесків	Страховальник сплачує недоїмку, пеню та штраф у розмірі 50% від суми належних до сплати страхових внесків за весь період, який минув з дня, коли страховальник повинен був зареєструватися



1	2
Неповна сплата внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	Страховальник сплачує суму недоїмки, пеню та штраф у розмірі прихованої (заниженої) суми заробітної плати, на яку нараховуються страхові внески, а в разі повторного порушення – у трикратному розмірі зазначеної суми

Особливо слід звернути увагу на дотримання обмеження щодо чисельності найманих робітників. За порушення цієї норми платники фіксованого податку позбавляються права застосовувати фіксовану ставку податку протягом 12 календарних місяців, наступних за місяцем вчинення порушення, та сплачують штраф у розмірі повної суми фіксованого податку з розрахунку за місяць за кожну особу, відомості про яку не внесено до патенту.

### Контрольні питання

1. Якими законодавчими актами регулюється фіксований податок?
2. Які існують обмеження щодо застосування фіксованого податку?
3. Назвіть вимоги щодо платників фіксованого податку.
4. Яким чином встановлюються ставки фіксованого податку?
5. До чийої компетенції віднесене встановлення податкових ставок?
6. Якими є критерії диференціації ставок?
7. Назвіть особливості сплати інших податків та зборів при сплаті фіксованого податку.
8. опишіть порядок сплати фіксованого податку.
9. Які, на Вашу думку, існують переваги та недоліки фіксованого податку?
10. За якими критеріями оцінюється доцільність застосування прибуткового податку у фіксованому розмірі?

## **Розділ 5. ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК**

### **5.1. Сутність і законодавча база фіксованого сільськогосподарського податку**

Однією з альтернативних систем оподаткування є фіксований сільськогосподарський податок, який запроваджено на території України Законом від 17 грудня 1998 року № 320-XIV [23]. Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) має на меті стимулювання підприємств сільськогосподарства і є одним із напрямків податкової підтримки сільгосптоваровиробників.

Економічна сутність цієї альтернативної системи оподаткування полягає у створенні стабільних податкових умов шляхом заборони внесення в законодавство змін, які можуть спричинити збільшення податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників протягом терміну, який визначено в Законі.

Фіксований сільськогосподарський податок має досить розвинену законодавчу базу, в основу якої покладено:

- ▶ Закон України від 17 грудня 1998 року № 320-XIV «Про фіксований сільськогосподарський податок» (зі змінами і доповненнями) [23];
- ▶ Положення про порядок справляння фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 року № 658 (в редакції Постанови Кабінету Міністрів України від 25 травня 2006 року № 725) [60];
- ▶ Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форм розрахунку, затверджений наказом ДПА України від 27 квітня 1999 року № 230 (у редакції наказу ДПА України від 26 березня 2004 року № 170) [67];

- ▶ Методичні рекомендації з визначення питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства, затверджені наказом Міннагрополітики України від 29.12.2002 року № 419 [53];
- ▶ Податкове роз'яснення щодо застосування Порядку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 01.03.2002 року № 233 «Про затвердження Порядку визначення критерію, за яким на сільськогосподарських товаровиробників поширюється спеціальний режим обкладення податком на додану вартість та фіксованим сільськогосподарським податком», затверджене наказом ДПА України від 22.03.2002 року № 123 [57].

Фіксований сільськогосподарський податок – єдиний серед альтернативних систем оподаткування, який включений до переліку загальнодержавних податків і зборів, що міститься у ст. 14 Закону України «Про систему оподаткування» [21] як самостійний податок.

Метою впровадження ФСП є стимулювання сільгосптоваровиробників, що принципово відрізняє дану систему оподаткування від звичайної податкової системи.

1. *Порядок сплати ФСП враховує сезонність сільськогосподарського виробництва*, що є принциповим для даної категорії платників. Основне податкове навантаження при сплаті податку у грошовій формі приходиться на другу половину року (80%, із них 50% – на третій квартал).
2. *ФСП може бути класифікований як окладний податок*. Це означає, що ставка оподаткування визначається незалежно від обсягів надходжень цього податку.
3. *Об'єкт та база оподаткування не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгосптоваровиробників*. Обсяг виручки від реалізації сільгосппродукції та доходи від інших видів діяльності, а також розмір отриманого прибутку не впливають на податкові зобов'язання платника, що забезпечує ефективне стимулювання розвитку

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

сільгосптоваровиробників та збільшення їх фінансових результатів за рахунок раціонального використання сільськогосподарських земель.

На суму податкових зобов'язань впливають:

- ▶ площа земельних ділянок;
- ▶ грошова оцінка одиниці площі.

Унаслідок цього платник податку об'єктивно зацікавлений у збільшенні обсягів продажів, прибутковості та ефективному використанні земельних ділянок.

4. На відміну від усіх інших альтернативних систем оподаткування *ФСП не обмежує платників у здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності*. Єдиною вимогою є те, що питома вага виручки від реалізації власної сільгосппродукції та продуктів її переробки у валовому доході платника має перевищувати 75%, а які доходи будуть формувати іншу частину валового доходу – вирішуватиме сам платник.
5. *Суттєво скорочується число податків, що сплачуються до бюджету*. Позитивним наслідком цього є скорочення податкової звітності та концентрація строків погашення податкових зобов'язань, що дозволяє більш ефективно використовувати наявні обігові кошти. Крім того, значно зменшується імовірність помилок при складанні звітності, а відповідно, ймовірність застосування податкових санкцій та адміністративних штрафів.
6. *Відсутність обмежень щодо обсягів діяльності*, які встановлені для всіх інших альтернативних систем оподаткування, зумовляє стимулювання розвитку всіх сільгосптоваровиробників, що підпадають під визначення платників ФСП, незалежно від того, чи відносяться вони до малих, середніх або великих суб'єктів господарювання.
7. *Сплата ФСП не потребує ведення окремого податкового обліку*. Сума податку може бути обчислена прямим множенням площі сільськогосподарських угідь на відповідну податкову

## Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

ставку, що спрощує складання розрахунку. А визначення кількісного критерію платника податку базується на даних бухгалтерського обліку.

Таким чином, застосування ФСП є досить привабливим, в першу чергу, для рентабельних господарств, які ефективно використовують наявні сільськогосподарські угіддя.

### 5.2. Критерії платників фіксованого сільськогосподарського податку

Відповідно до ст. 2 Закону [23], коло платників ФСП обмежено (рис. 5.1).

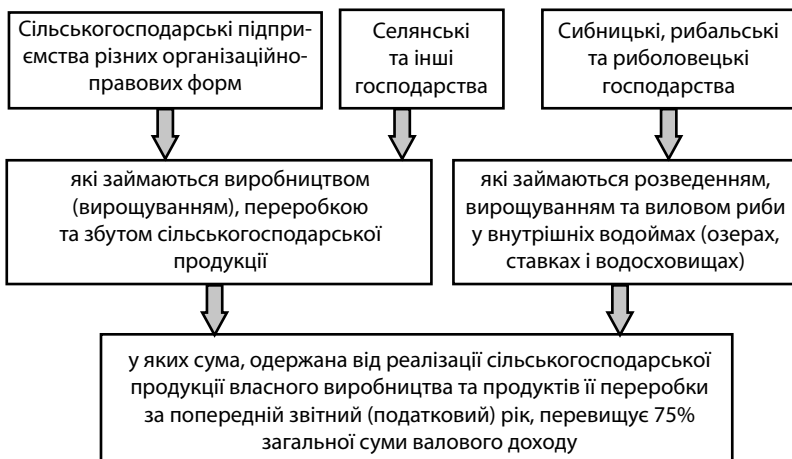


Рис. 5.1. Платники фіксованого сільськогосподарського податку

Відповідно до роз'яснень ДПА України<sup>1</sup> платниками фіксованого сільськогосподарського податку можуть бути тільки юридичні особи – сільгосппідприємства, для яких характерним є те, що:

- ▶ основним видом їх економічної діяльності є сільськогосподарське виробництво, коди якого підтверджуються довід-

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 18.11.2004 р. № 22521/7/15-3417 // [www.dinai.com](http://www.dinai.com)

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

кою управління статистики. Згідно із Законом України від 18.01.2001 р. № 2238-III «Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001 – 2004 років» (зі змінами та доповненнями) сільське господарство (сільськогосподарське виробництво) – вид господарської діяльності з виробництва продукції, яка пов'язана з біологічними процесами її вирощування, призначеної для споживання в сирому і переробленому вигляді та використання на нехарчові цілі. Продукція сільського господарства (сільськогосподарська продукція) – це продукція, що виробляється в сільському господарстві та відповідає кодам 01.11 – 01.42 та 05.00.1 – 05.00.42 Державного класифікатора продукції та послуг ДК 016-97;

- ▶ вони мають у наявності об'єкт оподаткування – площі сільськогосподарських угідь, їх грошову оцінку, що підтверджується довідкою органів земельних ресурсів, підпорядкованих Держкомзему України, а також землі водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах);
- ▶ питома вага доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки перевищує 75% (до 2004 року – 50%) у загальному обсязі валового доходу підприємства, яка визначається згідно із Методичними рекомендаціями [53].

Ключовою кількісною ознакою платника ФСП є питома вага вартості продажу (поставки) сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки ( $B_p$ ) у загальній вартості продажу (поставки) усіх товарів (послуг) за звітний період ( $3B_p$ ). Цей кількісний критерій має бути більшим за 75%.

Застосування ФСП можливе у випадку дотримання такої умови:

$$\frac{B_p}{3B_p} \times 100 > 75. \quad (5.1)$$

Основним нормативним актом, в якому містяться рекомендації щодо розрахунку кількісного критерію, є Положення про порядок

## Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

справляння фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку [60].

Відповідно до п. 2 цього документа сума, отримана платником податку від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, включає доходи, отримані від:

- ▶ реалізації продукції рослинництва і тваринництва, що вироблена (вирощена) на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів її переробки на власних підприємствах;
- ▶ реалізації продукції рибницьких, рибальських та риболовецьких господарств, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), і продуктів її переробки на власних підприємствах;
- ▶ реалізації продукції, що вироблена із сировини власного виробництва на давальницьких умовах, незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

Для проведення розрахунку визначення питомої ваги доходу (виручки) використовуються показники річної статистичної форми № 50-ст «Основні економічні показники роботи сільгосп-підприємств», затвердженої наказом Держкомстату України від 06.06.2003 р. № 165, яка подається лише юридичними особами.

Відповідно по Положення [60], хоча прямо в Законі [23] це не передбачено, сума, отримана платником податку від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, обчислюється без врахування доходу від реалізації підакцизних товарів.

Слід відзначити, що чинне законодавство з ФСП не передбачає включення до чисельника розрахункової формули кількісного критерію доходу від реалізації супутніх послуг, що передбачене в Методичних рекомендаціях [53]. На думку ДПА України<sup>1</sup>, вартість наданих послуг, пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом (послу-

<sup>1</sup> Лист Державної податкової адміністрації України від 19.09.2006 р. № 17414/7/25-0617 // [www.dinai.com](http://www.dinai.com)

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

ги машинно-тракторного парку, будівельних та ремонтних бригад, інші послуги), підлягали включенню у валовий дохід від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки до 25 травня 2006 року, тобто до дати введення в дію нової редакції Положення [60]. Це дещо звужує сферу застосування даної альтернативної системи, але цілком зрозуміло з урахуванням необхідності податкової підтримки саме сільгосптоваровиробників.

Власне визначення терміну «валовий дохід» у законодавстві з фіксованого сільгосподатку відсутнє, тому для обчислення знаменника розрахункової формули цілком логічним є застосування визначення валового доходу з іншого податкового законодавчого акта – Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [13, ст. 4]. Тобто під валовим доходом розуміється «загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами».

Разом з тим на відміну від цього Закону в Законі [23] не визначено методика податкового обліку цього показника. У податковому роз'ясненні [57] лише вказується, що він визначається за даними бухгалтерського обліку. Тому визначати валовий дохід слід за принципами, встановленими в ПБУ 15 «Дохід», тобто «за відвантаженням». Що стосується окремих видів доходів, то питання їх включення до валового доходу має вирішуватися теж скрізь призму ПБУ 15 «Дохід».

Як відомо, і податковий, і бухгалтерський облік валового доходу ведеться без ПДВ, але якщо знаменник формули обчислюється без ПДВ, то такий же підхід має використовуватися і при обчисленні чисельника. Тобто обсяг виручки від реалізації сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки для перевірки відповідності платника кількісному критерію слід визначати без врахування податку на додану вартість.

Методику визначення кількісного критерію проілюстровано на умовному прикладі двох підприємств «Колос» і «Нива» (дані *табл. 5.1* наведено за попередній календарний рік).



**Розрахунок кількісного критерію платника фіксованого  
сільськогосподарського податку**

Показник	Підприємство	
	«Колос»	«Нива»
1. Обсяг реалізації продукції рослинництва власного виробництва, тис. грн	330,0	540,0
2. Обсяг реалізації продукції тваринництва власного виробництва, тис. грн	120,0	-
3. Обсяг реалізації сільськогосподарської продукції, виробленої з сільськогосподарської сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах, тис. грн	640,0	446,0
4. Обсяг реалізації сільськогосподарської продукції, виробленої з сільськогосподарської сировини власного виробництва на давальницьких умовах, тис. грн	520,0	-
5. Виручка від реалізації покупних товарів, тис. грн	170,0	150,0
6. Посередницька винагорода, отримана за операції за договорами комісії на продаж продукції інших виробників, тис. грн	50,0	-
7. Вартість наданих послуг машинно-тракторного парку, тис. грн.	80,0	225,0
8. Вартість безкоштовно отриманих основних фондів, тис. грн	160,0	-
9. Валовий дохід (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8)	2070,0	1361,0
10. Значення кількісного критерію: $[(1 + 2 + 3 + 4) / 9] \times 100$	77,78%	72,45%

Таким чином, підприємство «Колос» відповідає вимогам, висунутих Законом [23] до платника ФСП (критерій не дотримується), а підприємство «Нива» не відповідає кількісному критерію.

Необхідно звернути увагу на певну невідповідність методики визначення чисельника та знаменника розрахункової формули кількісного критерію: якщо валовий дохід (знаменник) розраховується за правилом першої з подій (отриманий чи нарахований), то в чисельнику показуються суми, отримані від реалізації, а згадки про суми, які нараховані, але ще не отримані, немає. Тому при обчисленні критерію нараховані, але ще не одержані суми виручки від реалізації сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки збільшують тільки знаменник формули.

Ще одна вимога для платників ФСП встановлена п. 3 Порядку розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та складання податкового розрахунку [67]. Під земельними ділянками у цьому нормативному акті розуміються сільськогосподарські угіддя (рілля, сіножаті, пасовища, багаторічні насадження) або/та землі водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилування риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах).

З огляду на це до платників відносяться тільки ті сільськогосподарські підприємства, селянські та інші господарства, які мають у власності або користуванні (в тому числі й на умовах оренди) не просто земельні ділянки, а саме землі сільськогосподарських угідь. Отже, йдеться лише про ті землі, для яких встановлені відповідні ставки ФСП.

Слід відзначити, що прямої вимоги про обов'язкову наявність у платників ФСП власних або орендованих продуктивних сільськогосподарських угідь у Законі [23] немає, хоча вона цілком зрозуміла, оскільки за відсутності у суб'єкта господарювання земель сільськогосподарського призначення у нього відсутній і об'єкт оподаткування. Однак якщо такий платник орендує ділянку сільськогосподарського призначення (не у платника ФСП), при дотриманні інших вимог він буде мати об'єкт оподаткування і сам стане платником фіксованого сільськогосподарського податку незалежно від площі цієї земельної ділянки, але за умови, що він відповідає критеріям ФСП.

Відповідно до п. 13. Положення [60], у разі коли платник податку здає сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду в оренду, орендовані площі земельних ділянок не можуть включатися до розрахунку сплати фіксованого сільськогосподарського податку орендаря, а враховуються у розрахунку такого податку орендодавця. Тобто платником цього податку залишається орендодавець, а орендар застосовує звичайну систему оподаткування.

Якщо орендар має у власності або в користуванні земельні ділянки сільськогосподарського призначення та відповідає всім вимогам, визначеним у ст. 2 Закону [23], він також (як і орендодавець) сплачує ФСП, але при його розрахунку площа орендованих сільськогосподарських угідь не враховується.

Ще одне питання пов'язане з тим, що при визначенні критерію платника ФСП застосовується інформація про його доходи за попередній календарний рік. Тобто, відповідно до норм ст. 2 Закону [23], новостворене підприємство не може перейти на сплату фіксованого сільськогосподарського податку безпосередньо з моменту своєї реєстрації, оскільки в момент переходу необхідна інформація про питому вагу виручки, одержаної від реалізації продукції власного виробництва за попередній звітний рік, а такої інформації немає [36]. Аналогічний висновок можна зробити й відносно тих суб'єктів господарювання, які були зареєстровані протягом року, що передує моменту переходу. Протягом першого року функціонування такі суб'єкти підприємницької діяльності є платниками податку на прибуток, а відповідно до п. 11.1 ст. 11 Закону [13] звітний (податковий) рік – це період, який починається з 1 січня поточного року і закінчується 31 грудня того ж року. Тому для коректного визначення питомої ваги виручки від реалізації у валовому доході підприємство має відпрацювати за звичайною системою оподаткування період, більший за календарний рік.

Питання щодо статусу суб'єктів господарювання, створених при реорганізації колективного сільськогосподарського підприємства – платника фіксованого сільськогосподарського податку, визначене безпосередньо Законом [23, ст. 2] та пп. 8-9 Положення [60]. Такі підприємства – незалежно від того, в якій організаційно-правовій формі вони створені, – також є платниками цього податку, якщо займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції.

Якщо особа створюється шляхом злиття, приєднання, поділу (виділу), перетворення або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то норма щодо дотримання не менш як 75% загальної суми валового доходу від реалізації (поставки) сільськогосподарської продукції (супутніх послуг) протягом останнього податкового періоду поширюється на:

- ▶ усіх осіб солідарно, які зливаються або приєднуються;
- ▶ кожен окрему особу, створену шляхом поділу або виділу;
- ▶ особу, створену шляхом перетворення.

При цьому у разі коли сільськогосподарське підприємство утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення, у рік такого утворення до суми, отриманої від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки (крім підакцизних товарів), включаються також доходи, отримані протягом останнього податкового періоду від надання супутніх послуг, перелік яких затверджується Мінагрополітики за погодженням з Мінфіном і Державною податковою адміністрацією [60, п. 4].

Ст. 2 Закону [23] крім кількісного критерію передбачені додаткові обмеження для платників ФСП. Відповідно до ч. 6 цієї статті не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку суб'єкти господарювання які:

- 1) реалізують інвестиційні або інноваційні проекти у спеціальних (вільних) економічних зонах, на територіях пріоритетного розвитку із спеціальним режимом інвестиційної діяльності, в умовах технологічних парків;
- 2) реалізують інноваційні проекти відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність» (хоча з відміною пільг, передбачених цим Законом, наведене обмеження втрачає сенс);
- 3) зареєстровані платниками єдиного податку для суб'єктів малого підприємства.

### **5.3. Порядок переходу на фіксований сільськогосподарський податок і реєстрації платників податку**

Умовою переходу на сплату фіксованого сільськогосподарського податку є відповідність суб'єкта господарювання всім вимогам до платників цього податку.

Момент такого переходу прямо законодавством не визначений, але, у зв'язку з тим, що питома вага виручки від реалізації продукції визначається за попередній календарний рік, очевидним є висновок, що застосування цієї альтернативної системи оподаткування починається саме з нового календарного року.

Починаючи з 2004 року, коли в Закон [23] були внесені системні зміни, остаточно вирішено питання про добровільність переходу платника на сплату ФСП. Для цього платник зобов'язаний зареєструватися в органах державної податкової служби. Згідно із ч. 4 ст. 2 Закону [23] для отримання реєстрації як платника ФСП особа має подати відповідному податковому органу документи за переліком, який встановлюється за процедурою, визначеною законом для подання податкової звітності.

Це означає, що сільськогосподарські підприємства для набуття і підтвердження статусу платників податку до 1 лютого поточного року подають:

- ▶ загальний розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з якої справляється податок, – до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням;
- ▶ звітний розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку окремо за кожною земельною ділянкою (для тих сільгоспідприємств, які підтверджують статус платників ФСП) – до органу державної податкової служби за місцем розташування такої земельної ділянки;
- ▶ розрахунок питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік – до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок за формою, встановленою Мінагрополітики разом з Державною податковою адміністрацією;
- ▶ витяг з Державного земельного кадастру про склад земель сільськогосподарських угідь та їх грошову оцінку – до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок. Цей документ платник ФСП може отримати від оператора Державного реєстру земель (структурного підрозділу Центру Державного зе-

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

мельного кадастру при Держкомземі) на підставі поданої заяви за умови надання копії документа про оплату відповідних послуг протягом 10 календарних днів від дати звернення.

Сільськогосподарське підприємство, утворене протягом року шляхом злиття, приєднання або перетворення платників податку, відповідно до п. 10 Положення [60] подає протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем його утворення, до органів державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку за період від дати утворення до кінця поточного року для набуття статусу платника податку, а також усіх прав і обов'язків щодо погашення податкових зобов'язань або боргів, які передані йому як правонаступнику.

На відміну від спрощеної системи оподаткування, обліку й звітності, наявність податкового боргу не є перешкодою для переходу на сплату фіксованого сільськогосподарського податку.

Довідка про надання або підтвердження статусу платника податку видається протягом 10 робочих днів після дати подання податкового розрахунку органом державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку.

Принциповим моментом є заборона зміни порядку сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) протягом звітного (податкового) року [60, п. 8]. Такий порівняно тривалий період незмінності системи оподаткування (для єдиного податку від дорівнює календарному кварталу) обумовлений сезонним характером сільськогосподарського виробництва та нерівномірністю погашення податкових зобов'язань протягом календарного року.

Чинним законодавством передбачено два варіанти повернення з фіксованого сільськогосподарського податку на загальну систему оподаткування, а саме:

- 1) за ініціативою платника. В цьому випадку він подає письмову заяву щодо добровільного зняття з такої податкової реєстрації;
- 2) за рішенням податкового органу у випадках, якщо:

- ▶ така особа підпадає під регулювання норм Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [4];
- ▶ особа ліквідується, у тому числі шляхом злиття, приєднання або перетворення. В цьому випадку платники податку у звітному податковому періоді зобов'язані подати у період до їх фактичного припинення органам державної податкової служби за своїм місцезнаходженням та за місцем розташування земельних ділянок уточнений розрахунок ФСП, в якому, зокрема, зазначаються суми податкових зобов'язань або боргів у разі їх наявності;
- ▶ у попередньому податковому періоді валовий дохід від операцій з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить менше 75% загальної суми валового доходу.

#### 5.4. Об'єкт оподаткування та ставки податку

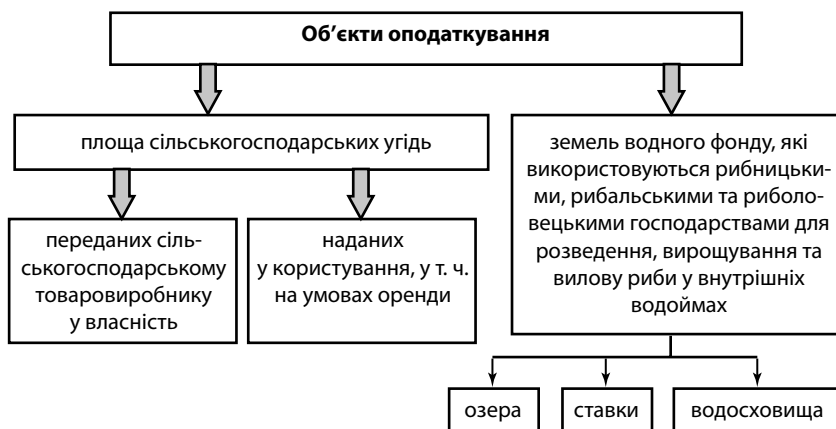
Об'єктом оподаткування для платників фіксованого сільськогосподарського податку визначена площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди, а також земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах) (рис. 5.2).

Слід відзначити, що наведене визначення більшою мірою стосується не об'єкта, а бази оподаткування, оскільки об'єктом, згідно з теорією оподаткування, в даному випадку є право власності або користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення.

Грошова оцінка сільськогосподарських угідь у разі необхідності може уточнюватися згідно із законодавством [32].

На практиці зміна розміру податкової бази в більшості випадків відбувається не з початку, а протягом податкового періоду.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ



**Рис. 5.2. Об'єкти оподаткування фіксованим сільгосподатком**

Обов'язки платників ФСП у випадку, коли у звітному періоді відбувається зміна площ сільськогосподарських угідь, представлені на *рис. 5.3*. Ставка фіксованого сільськогосподарського податку з одного гектара сільськогосподарських угідь встановлюється у відсотках до їх грошової оцінки, проведеної за станом на 1 липня 1995 року, відповідно до Методики, затвердженої Кабінетом Міністрів України.

Розміри ставки залежать від двох чинників – призначення земельної ділянки та статусу території, на якій вона розташована (*табл. 5.2.*)

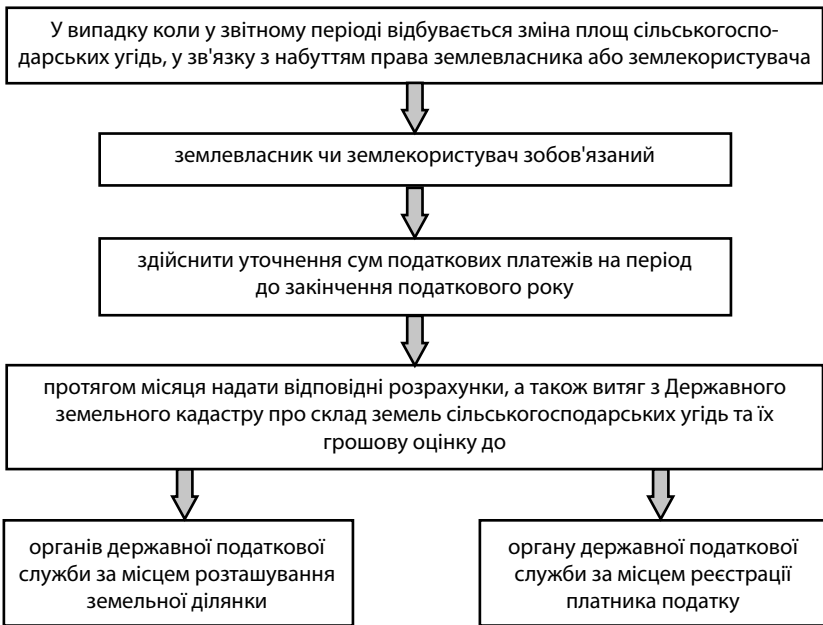
Таблиця 5.2

**Ставки фіксованого сільськогосподарського податку**

Призначення земельної ділянки	Ставка, % до грошової оцінки землі [23]	
	Базові ставки	Ставки для гірських зон і поліських територій
Рілля, сіножаті та пасовища	0,15	0,09
Багаторічні насадження	0,09	0,03
Землі водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилуви риби у внутрішніх водоймах	0,45% грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим	×



## Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

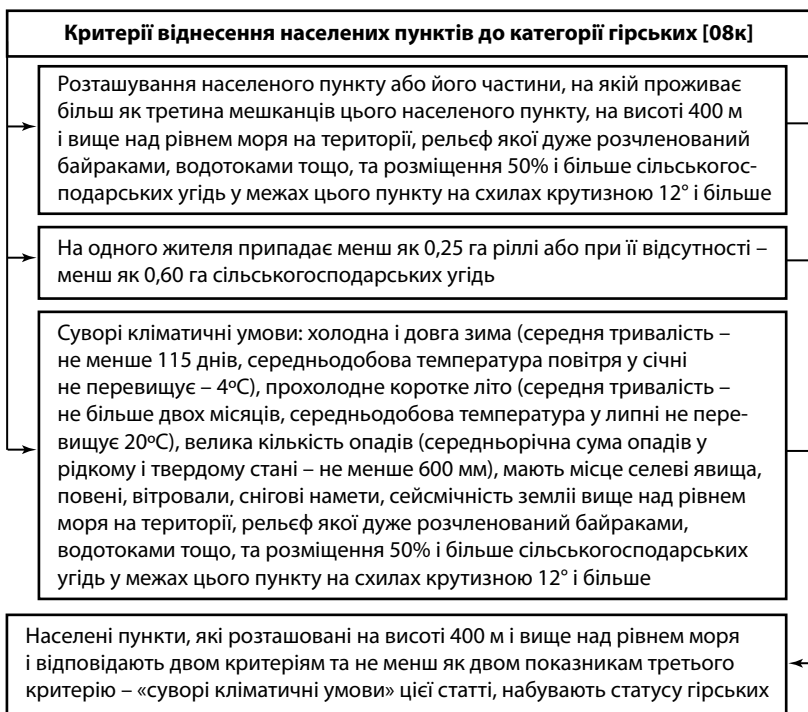


**Рис. 5.3. Обов'язки платників у випадку зміни площі земельних угідь**

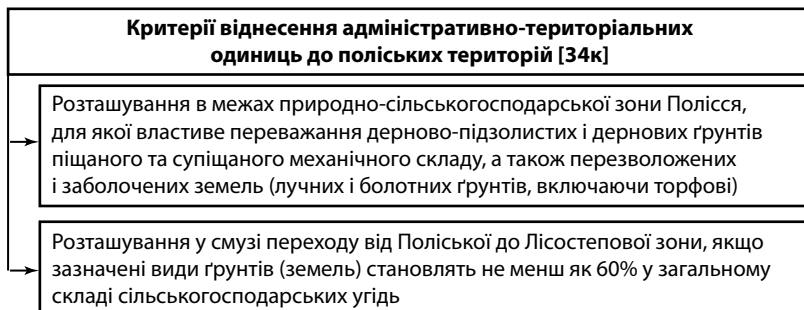
Пільгові ставки встановлені для тих територій, сільськогосподарське виробництво на яких є ускладненим. Перелік платників податку, на яких поширюються пільгові ставки, затверджується до 15 січня 1999 року на пленарних засіданнях обласних рад за поданням районних державних адміністрацій виходячи з критеріїв, установлених ст. 1 Закону України «Про статус гірських населених пунктів в Україні» [22] та визначених Кабінетом Міністрів України поліських територій [33].

Умови, за дотримання яких адміністративно-територіальні одиниці, на території яких розташовані платники ФСП, відносяться до категорії гірських, наведено на *рис. 5.4*, а критерії віднесення платників до таких, що розташовані на поліських територіях, – на *рис. 5.5*.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ



**Рис. 5.4. Критерії гірських населених пунктів**



**Рис. 5.5. Критерії поліських територій**

До гірських населених пунктів відносяться міста, селища міського типу, селища, сільські населені пункти, які розташовані у гірській місцевості, мають недостатньо розвинуті сферу застосування праці та систему соціально-побутового обслуговування, обмежену транспортну доступність.

### 5.5. Порядок обчислення податку

При визначенні розміру податку закріплену за підприємством площу сільськогосподарських угідь перемножують на її грошову оцінку і ставку ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь, яка встановлена у відсотках до їх грошової оцінки. Розрахунок суми фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється за формулою:

$$\begin{aligned}
 & P_{ріл.} \times \frac{Г_{ріл.} \times C_{под. для ріл.}}{100} + P_{сін} \times \frac{Г_{сін.} \times C_{под. для сін.}}{100} + P_{пас.} \times \\
 & \times \frac{Г_{пас.} \times C_{под. для пас.}}{100} + P_{б/нас.} \times \frac{Г_{б/нас.} \times C_{под. для б/нас.}}{100} + P_{зем. в/фон.} \times \\
 & \times \frac{Г_{ріл.} \times C_{под. для зем. в/фон.}}{100} = \Sigma_{податку}, \quad (5.2)
 \end{aligned}$$

де  $P_{ріл.}$  – площа ріллі, га;

$P_{сін.}$  – площа сіножатей, га;

$P_{пас.}$  – площа пасовищ, га;

$P_{б/нас}$  – площа багаторічних насаджень, га;

$P_{зем. в/фон.}$  – площа земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), що перебувають у власності платника податку або надані йому у користування, у тому числі на умовах оренди, га;

$Г_{ріл.}$  – грошова оцінка ріллі, проведена за станом на 01.07.1995 р. і розрахована за встановленою методикою, грн;

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

$G_{\text{сін.}}$  – грошова оцінка сіножатей, проведена за станом на 01.07.1995 р. і розрахована за встановленою методикою, грн;

$G_{\text{пас.}}$  – грошова оцінка пасовищ, проведена за станом на 01.07.1995 р. і розрахована за встановленою методикою, грн;

$G_{\text{б/нас.}}$  – грошова оцінка багаторічних насаджень, проведена за станом на 01.07.1995 р. і розрахована за встановленою методикою, га;

$C_{\text{под. для ріл.}}$  – ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га ріллі;

$C_{\text{под. для сін.}}$  – ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га сіножатей;

$C_{\text{под. для пас.}}$  – ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га пасовищ;

$C_{\text{под. для б/нас.}}$  – ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га багаторічних насаджень;

$C_{\text{под. для зем. в/фон.}}$  – ставка податку у відсотках до грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та Автономній Республіці Крим для земель водного фонду, які використовуються рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах);

$\Sigma_{\text{податку}}$  – загальна сума фіксованого сільськогосподарського податку, грн.

Платники податку, які не займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах), не включають до розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку площу земель водного фонду.

Обчислення суми річних податкових зобов'язань з ФСП здійснюється платником самостійно.

Чинним законодавством передбачене подання платниками таких розрахунків:

- ▶ загальний розрахунок, в якому визначаються податкові зобов'язання на новий календарний рік;

## Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

- ▶ новий загальний розрахунок, який подається у випадку виявлення помилок і неточностей у загальному розрахунку;
- ▶ звітний розрахунок, який подається по закінченні звітного податкового періоду та остаточно підтверджує податкові зобов'язання;
- ▶ новий звітний розрахунок, який подається у випадку виявлення помилок та неточностей у звітному розрахунку.

Всі зазначені розрахунки подаються за єдиною формою, затвердженою Порядком [67] (*Додаток И*), а вид розрахунку зазначається у спеціальних графах «шапки» цієї форми податкової звітності.

Загальний розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку на поточний рік на всю площу земельних ділянок, які підлягають оподаткуванню, подається щорічно до 1 лютого поточного року платником податку до органу державної податкової служби за місцем своєї реєстрації.

У цей самий термін платник податку подає звітний розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку окремо за кожною земельною ділянкою до органу державної податкової служби за місцем розташування такої земельної ділянки.

Деякі особливі вимоги встановлені для подання розрахунку податкових зобов'язань платниками, зареєстрованими протягом першого року застосування ФСП. Платники податку, утворені в результаті реорганізації сільськогосподарського підприємства та новостворені суб'єкти господарювання, у рік створення подають розрахунки фіксованого сільськогосподарського податку за період від дня їх реєстрації і до кінця року у терміни, передбачені законодавством для місячного базового податкового (звітного) періоду (протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем місяця їх реорганізації або створення), і обліковуються з дня, що настає за останнім календарним днем місяця їх реорганізації або створення.

У разі коли у звітному періоді відбувається зміна площі земельної ділянки у зв'язку з набуттям на неї права власності або користування, землевласник чи землекористувач зобов'язаний здійснити уточнення суми фіксованого сільськогосподарського податку на період

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

до закінчення податкового року і протягом місяця надати розрахунки щодо набутої площі земельної ділянки до органів державної податкової служби за місцем розташування земельної ділянки та органу державної податкової служби за місцем своєї реєстрації. Крім того, платник податку стосовно сільськогосподарських угідь подає витяг з Державного земельного кадастру про склад земель сільськогосподарських угідь та їх грошову оцінку.

У разі зміни протягом року об'єкта оподаткування, що зменшує суму фіксованого сільськогосподарського податку за звітний місяць, платник податку до закінчення граничних строків подання податкових декларацій за такий місяць, установлених підпунктом «а» пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [20] (протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця), подає новий загальний розрахунок за місцем своєї реєстрації і новий звітний розрахунок за місцем розташування земельної ділянки з виправленими показниками за такий звітний місяць (а за потреби – і за наступні за звітним місяці) без нарахування штрафів.

Податковий розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку може бути поданий до податкового органу за добровільним рішенням платника податку в електронній формі за умови дотримання вимог чинного законодавства, що регулює ці питання.

### **5.6. Фіксований сільськогосподарський податок та інші податки і збори**

Фіксований податок вводиться замість цілого ряду загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що є одним із найважливіших проявів його стимулюючої функції. Разом з тим протягом застосування цієї альтернативної системи оподаткування кількість таких податків і зборів суттєво скоротилася (з 12 до 6).

Відповідно до ст. 1 Закону [23] (за станом на 1 січня 2007 року) фіксований сільськогосподарський податок сплачується в рахунок таких податків і зборів (обов'язкових платежів) як:

- ▶ податок на прибуток підприємств;
- ▶ плата (податок) за землю;
- ▶ комунальний податок;
- ▶ збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- ▶ плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;
- ▶ збір за спеціальне водокористування.

Інші податки та збори (обов'язкові платежі), визначені Законом України «Про систему оподаткування» [21], сплачуються сільськогосподарськими товаровиробниками в порядку і розмірах, визначених законодавчими актами України.

Слід звернути увагу на специфіку формулювання цієї норми для платників ФСП. Відповідно до ст. 1 Закону [23] фіксований сільгосподаток сплачується «в рахунок» наведених вище загальнодержавних податків і зборів. Таке формулювання істотно відрізняється від аналогічної норми, встановленої для суб'єктів малого підприємництва, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності [25], які «не є платниками» відповідних податків і зборів. Крім того, п. 9.4 ст. 9 Закону [23] для платників ФСП зупинена дія окремих законів з питань оподаткування в цілому або їх окремих норм. До того ж для них зупинена дія Закону України «Про систему оподаткування» [21] в частині сплати сум податків і зборів (обов'язкових платежів), включених до складу фіксованого сільськогосподарського податку.

Такий механізм врегулювання спеціального пільгового податкового режиму є найбільш коректним порівняно зі спрощеною системою оподаткування.

Разом з тим існують деякі особливості щодо звільнення сільгосподарів від сплати окремих податків і зборів, про які слід згадати окремо.

**Податок на прибуток підприємств.** Для платників фіксованого сільськогосподарського податку зупинена чинність Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [13], за винят-

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

ком статей, що регламентують оподаткування спільної діяльності без утворення юридичної особи, дивідендів і доходів нерезидентів.

Таким чином, усі інші норми цього законодавчого акта (включаючи правила податкового обліку, особливий порядок оподаткування бартерних операцій, операцій з пов'язаними особами, операцій з нерезидентами з офшорних зон і т. ін.) до таких платників не застосовуються. Проте у випадку коли платник фіксованого сільськогосподарського податку є учасником договору про спільну діяльність, виплачує дивіденди або доходи на користь нерезидента, з таких сум утримуються відповідні податки у загальновстановленому порядку.

Звільнення платників фіксованого сільськогосподарського податку від *плати (податку) за землю* уявляється цілком природним, оскільки об'єкти оподаткування для обох податків однакові. Але у випадку оренди землі орендарі ділянок сільськогосподарського призначення не звільнені від орендної плати за них незалежно від того, яку систему оподаткування використовує орендодавець.

*Плата за придбання торгового патенту* скасована тільки у випадку здійснення торгової діяльності. Однак платник фіксованого сільськогосподарського податку має право (при додержанні граничної питомої ваги виручки від реалізації власної сільгосппродукції та продуктів її переробки) займатися будь-якими іншими видами діяльності. При здійсненні операцій з надання побутових послуг населенню, обміну готівкових валютних цінностей та у гральному бізнесі придбання торгового патенту залишається обов'язковим.

*Комунальний податок* є єдиним з місцевих податків і зборів, який не сплачується сільгосптоваровиробником – платником ФСП. Усі інші місцеві податки і збори сплачуються такими особами на загальних підставах, але органи місцевого самоврядування можуть надавати пільги за ними, що підвищує привабливість фіксованого сільськогосподарського податку в окремих регіонах.

До 1 січня 2007 року платники ФСП були єдиними з суб'єктів альтернативних систем оподаткування, які були звільнені від *податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів*. Однак після вступу в дію Закону України від



06.12.2006 р. № 427-V «Про внесення змін в деякі закони України щодо реєстрації транспортних засобів» [6] відповідна норма була вилучена зі ст. 1 Закону [23]. Разом з тим, відповідно до нової редакції пп. «г» ст. 4 Закону [17] від сплати «транспортного» податку звільнені «особи, які відповідно до законодавства є платниками фіксованого сільськогосподарського податку – за трактори колісні (код 8701, крім сідельних тягачів – код 8701 02) та вантажні автомобілі (код 8704)», крім першої реєстрації таких транспортних засобів. Що стосується інших транспортних засобів, податок сплачується такими особами на загальних підставах.

Деяку специфіку для платників ФСП має нарахування та сплата **внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування**. У 2007 році ставка внесків, нараховуваних платниками ФСП на виплати з оплати праці найманим робітникам, виходячи з норм останнього абзацу п. 4.1 Закону [11], визначається на рівні 40% від стандартної ставки внеску, тобто 13,28%. В попередньому 2006 році розмір цієї ставки був встановлений безпосередньо бюджетним Законом та дорівнював 6,46%, тобто сума внесків збільшена більш ніж удвічі.

Внески у Пенсійний фонд, що утримуються з виплат найманих робітників і громадян, які виконують роботи за цивільно-правовими угодами, перераховуються платником ФСП на загальних підставах, оскільки платниками цих платежів визначені застраховані особи. Збори з окремих господарських операцій також сплачуються в загальному порядку, як це передбачено бюджетним законодавством на 2007 рік для суб'єктів всіх альтернативних систем оподаткування.

## **5.7. Порядок сплати та відповідальність платників**

Законом передбачена щомісячна сплата податку, причому не за місцем реєстрації, а на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки у таких розмірах (*табл. 5.3*).

Таким чином, принциповою відмінністю фіксованого сільськогосподарського податку як від звичайної, так і від інших альтерна-

### АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

тивних систем оподаткування є те, що в ньому враховується фактор сезонності.

Таблиця 5.3

#### Строки погашення податкових зобов'язань, визначені Законом [23]

Період	Розподіл суми податку за кварталами	Строки погашення податкових зобов'язань
Січень	10% річної суми податкових зобов'язань	протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (податкового) місяця, по 1/3 квартального податкового зобов'язання
Лютий		
Березень		
Квітень	10% річної суми податкових зобов'язань	
Травень		
Червень		
Липень	50% річної суми податкових зобов'язань	
Серпень		
Вересень		
Жовтень	30% річної суми податкових зобов'язань	
Листопад		
Грудень		

Платники податку щомісяця сплачують протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (податкового) місяця, третину суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у такому обсязі:

$$\text{щомісяця у I кварталі} \quad \frac{\sum \text{податку} \times 10}{100} : 3; \quad (5.3)$$

$$\text{щомісяця у II кварталі} \quad \frac{\sum \text{податку} \times 10}{100} : 3; \quad (5.4)$$

$$\text{щомісяця у III кварталі} \quad \frac{\sum \text{податку} \times 50}{100} : 3; \quad (5.5)$$

$$\text{щомісяця у IV кварталі} \quad \frac{\sum \text{податку} \times 30}{100} : 3. \quad (5.6)$$

## Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

У податковому розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку округлення суми нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку за базові податкові (звітні) місяці року, крім суми за останній базовий податковий (звітний) місяць року, здійснюється за загальними правилами округлення. Сума фіксованого сільськогосподарського податку за останній базовий податковий (звітний) місяць року визначається як різниця річної суми фіксованого сільськогосподарського податку і суми фіксованого сільськогосподарського податку за базові податкові (звітні) місяці року, крім останнього.

Ст. 8 Закону [23] спеціальні штрафні санкції не передбачені, а лише визначено, що платники фіксованого сільськогосподарського податку несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплату сум фіксованого сільськогосподарського податку згідно із законодавчими актами України.

Виходячи з цієї норми, органи податкової служби наполягають на застосуванні системи загальних штрафів, передбачених ст. 17 Закону України «Про погашення зобов'язань платників податків перед державними цільовими фондами» [20].

З точки зору застосування штрафів, ключове значення має базовий податковий (звітний) період, який встановлено для фіксованого сільськогосподарського податку. На жаль, прямо це питання в Законі [23] не врегульоване, хоча подання розрахунку здійснюється за звітний період, що дорівнює одному календарному року, а податкові зобов'язання також визначаються в цілому за рік. Разом з тим сплата цього податку проводиться щомісячно, але прямо ці платежі авансовими внесками не названі.

Штрафні санкції, передбачені пп. 17.1.3 п. 17.1 ст. 17 Закону [20], визначаються виходячи з кількості податкових періодів (місячних), протягом яких існувала недоплата (починаючи з січня місяця року, за який представлено розрахунок, і закінчуючи місяцем, на який приходить одержання таким платником податків податкового повідомлення від податкового органу), але не більше 25% такої суми недоплати і не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Якщо вважати, що тривалість базового періоду дорівнює один місяць, то й суму недоплати слід брати саме за цей період.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

Розміри штрафних санкцій, які можуть бути застосовані до платників ФСП за порушення порядку декларування та погашення податкових зобов'язань, наведено в *табл. 5.4*.

Таблиця 5.4

### Відповідальність платників фіксованого сільськогосподарського податку

Порушення	Відповідальність платника
1	2
1. Неподання розрахунку в строки, визначені законодавством	Штраф у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян за кожне таке неподання або його затримку
2. Неподання у встановлені строки розрахунку, у зв'язку з чим контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання	Штраф у розмірі 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а також додатково штраф у розмірі 10% від суми податкового зобов'язання за кожний повний або неповний місяць затримки податкової декларації, але не більше 50% від суми нарахованого податкового зобов'язання та не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
3. За даними документальних перевірок результати діяльності платника свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, заявлених у розрахунках, у зв'язку з чим контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання	Штраф у розмірі 5% від суми недоплати за кожний з податкових періодів, установлених для фіксованого сільськогосподарського податку, починаючи з податкового періоду, на який припадає така недоплата, та закінчуючи податковим періодом, на який припадає отримання платником податку податкового повідомлення від контролюючого органу, але не більше 25% від такої суми та не менше 10 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
4. Виявлення контролюючим органом арифметичних або методологічних помилок у поданому розрахунку, які призвели до заниження або завищення суми податкового зобов'язання, у зв'язку з чим контролюючий орган самостійно донараховує суму податкового зобов'язання платника податку	Штраф у розмірі 5% від суми донарахованого податкового зобов'язання, але не менше одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян

## Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

## Закінчення табл. 5.4

1	2
5. Платник податку декларує переоцінені або недооцінені об'єкти оподаткування, що призводить до заниження податкового зобов'язання у великих розмірах	Штраф у розмірі 50% від суми недоплати, але не менше ніж сто неоподатковуваних мінімумів доходів громадян
6. Несплата узгодженої суми податкового зобов'язання протягом граничних строків, визначених законодавством	Платник податку сплачує один із зазначених штрафів відповідно до загального строку затримки незалежно від того, чи були застосовані штрафи за інші види порушень
▪ при затримці до 30 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання	10% від несплаченої узгодженої суми
▪ при затримці від 31 до 90 календарних днів включно, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання	20% від несплаченої узгодженої суми
▪ при затримці, що є більшою за 90 календарних днів, наступних за останнім днем граничного строку сплати узгодженої суми податкового зобов'язання	50% від несплаченої узгодженої суми
7. Платник податку, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим	Додатковий штраф у розмірі 100% від суми податкового боргу, щодо якого виникло право податкової застави

У разі коли платник самостійно виявляє помилки, що містяться в раніше поданому ним розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку, такий платник зобов'язаний подати новий (уточнений) розрахунок, що містить виправлені показники. Водночас, згідно з п. 17.2 ст. 17 Закону [20], в разі якщо платник податків до початку його перевірки контролюючим органом самостійно виявляє факт заниження податкового зобов'язання, а також самостійно погашає суму недоплати і штраф у розмірі 5% від суми такої недо-

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

плати, інші штрафи, визначені пп. 17.1.2 – 17.1.7 п. 17.1 ст. 17 цього Закону, а також адміністративні штрафи, які відповідно до законодавства накладаються на платника податків (його посадових осіб) за відповідні правопорушення, не застосовуються.

На законодавчому рівні податковим органам надано право проводити реструктуризацію (відстрочку) суми податкового боргу та податкових зобов'язань по фіксованому сільськогосподарському податку, що мали місце на день виникнення форс-мажорних обставин, а також до кінця року, в якому такі обставини виникли. Порядок надання таких відстрочок встановлений наказом ДПА України [65].

Під реструктуризацією (відстрочкою) в даному випадку розуміється перенесення сплати суми фіксованого сільськогосподарського податку, нарахованої з дати виникнення форс-мажорних обставин до кінця року, в якому виникли дані обставини, на більш пізній термін (за винятком безнадійного податкового боргу, який підлягає списанню відповідно до Закону України [20]).

У разі виникнення форс-мажорних обставин (стихійне лихо, дія обставин непереборної сили) по кожному конкретному платнику податку за його клопотанням Верховною Радою Автономної Республіки Крим, обласними, Київською та Севастопольською міськими радами за погодженням з Міністерством фінансів України та Міністерством аграрної політики України приймається рішення про реструктуризацію (відстрочку) сплати фіксованого сільськогосподарського податку.

Дата виникнення обставин непереборної сили може підтверджуватись рішенням про реструктуризацію сплати податку, прийнятого Верховною Радою АР Крим, обласними, Київською та Севастопольськими міськими радами, яке погоджено з Міністерством фінансів та Міністерством аграрної політики України, Торгово-промисловою палатою України, а також рішеннями Президента України про запровадження надзвичайної ситуації в окремих місцевостях України, рішеннями Кабінету Міністрів України про визнання окремих місцевостей потерпілими від повені, посухи, пожежі та інших видів стихійного лиха. Термін дії реструктуризації фіксованого сільськогосподарського податку визначається у рішенні рад.

## Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

Реструктуризацію (відстрочку) по фіксованому сільськогосподарському податку можуть надавати в межах своїх повноважень, на підставі затвердженого рішення рад, по кожному окремому випадку:

- ▶ державна податкова адміністрація України – без обмежень суми;
- ▶ державні податкові адміністрації в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві та Севастополі – на суму не більше 3 млн грн;
- ▶ державні податкові інспекції в містах з районним поділом (крім міст Києва і Севастополя), в районах, містах без районного поділу, районах у містах, міжрайонних та об'єднаних державних податкових інспекціях – на суму до 30 тис. грн.

Якщо рішення про реструктуризацію (відстрочку) оформляється органом державної податкової служби вищого рівня, то не пізніше наступного дня після його прийняття воно надсилається платникові та органу державної податкової служби, де він зареєстрований.

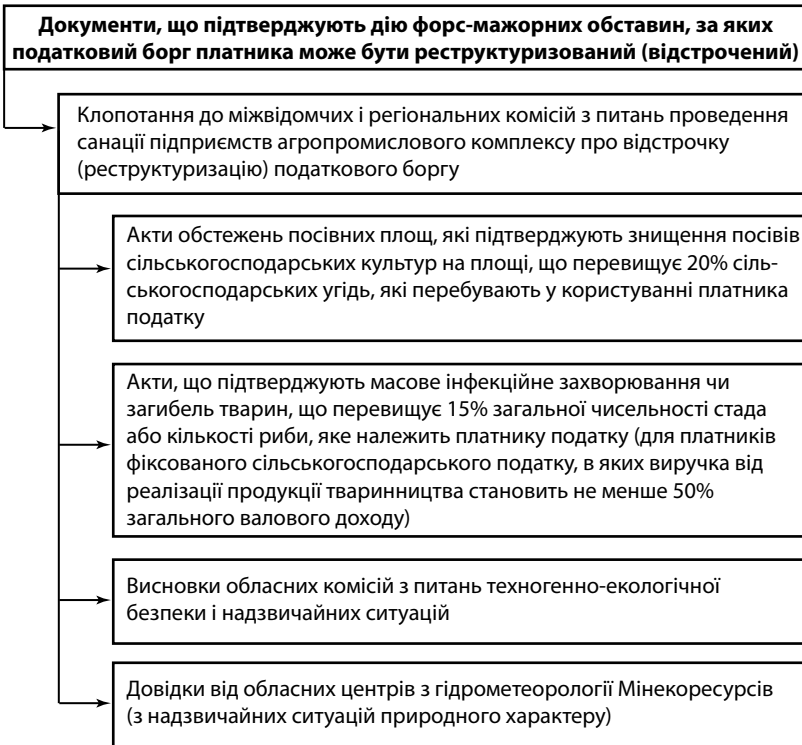
Податковий борг може бути реструктуризований за наявності документів, що підтверджують дію форс-мажорних обставин (рис. 5.6).

Підставою для оформлення керівником податкового органу відповідного рішення про реструктуризацію (відстрочення) податку є заява платника і рішення Верховної Ради АР Крим, обласних, Київської та Севастопольської міських рад про реструктуризацію (відстрочку) податкового платежу у разі виникнення форс-мажорних обставин (стихійне лихо, дія непереборної сили), яке погоджено з Міністерством фінансів та Мінагрополітики України.

З метою забезпечення практичної реалізації механізму реструктуризації (відстрочення) сплати узгодженого податкового зобов'язання податковими органами по кожному платнику податків визначено чіткі критерії реструктуризації (відстрочення) податку, а саме:

- ▶ найменування платника податків, код за ЄДРПОУ або номер за ДРФО;
- ▶ точна дата виникнення форс-мажорних обставин;
- ▶ сума податку, що підлягає реструктуризації (відстрочці) (з розбивкою на податковий борг і податкові зобов'язання);

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ



**Рис. 5.6. Документи, що підтверджують дію форс-мажорних обставин**

- ▶ термін, на який надається реструктуризація (відстрочення) (якщо погашення реструктуризованих (відстрочених) сум передбачається здійснювати частинами, то вказуються терміни сплати таких частин);
- ▶ кількість податкових періодів з дати виникнення форс-мажорних обставин до кінця року, в якому виникли такі обставини, за які підлягають реструктуризації (відстроченню) нараховані суми податку.

Рішення про реструктуризацію (відстрочку) сум фіксованого сільськогосподарського податку оформляється у двох примірниках:



#### Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

перший – для платника податку, другий – для органу державної податкової служби. Якщо рішення про реструктуризацію (відстрочку) податку оформляється органом державної податкової служби вищого рівня, рішення виписується в трьох примірниках: перший – для платника податків, другий – для органу державної податкової служби за місцем реєстрації такого платника податку, третій для органу державної податкової служби, який оформляє рішення.

Рішення може бути прийняте виходячи з того, що сума фіксованого сільськогосподарського податку по всіх податкових періодах сплати відома заздалегідь, і може поширюватися на реструктуризацію (відстрочку) всіх таких податкових періодів від дати виникнення форс-мажорних обставин і до кінця року. У рішеннях про реструктуризацію необхідно передбачити сплату реструктуризованих сум як частинами (по суті, це нагадує розстрочку податкових зобов'язань), так і одноразово в повному обсязі (нагадує відстрочку податкових зобов'язань).

Така реструктуризація (відстрочка) податку здійснюється на умовах безоплатності користування наданим податковим кредитом. Основною умовою надання та дії реструктуризації (відстрочки) фіксованого сільськогосподарського податку є недопущення утворення платником такого податку нового податкового боргу, а саме своєчасна сплата поточних платежів та чергової частки реструктуризованої (відстроченої) суми.

Сума фіксованого сільськогосподарського податку, що підлягає реструктуризації (відстрочці), підтверджується за даними карток особових рахунків платників фіксованого сільськогосподарського податку, що ведуться податковими органами. Реструктуризації (відстрочці) підлягає сума податку, нарахована за період з дати виникнення форс-мажорних обставин до кінця року, в якому виникли форс-мажорні обставини.

Для реструктуризації (відстрочки) фіксованого сільськогосподарського податку платник такого податку звертається до підрозділу стягнення податкового боргу органу державної податкової служби за місцем реєстрації з письмовою заявою, в якій зазначає суму

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

фіксованого сільськогосподарського податку, сплату якого просить реструктуризувати (відстрочити).

До заяви додається рішення про реструктуризацію (відстрочку) сплати податку, погоджене з Мінагрополітики України та Мінфіном України.

За результатами розгляду відповідних документів керівник (його заступник) органу державної податкової служби протягом п'яти робочих днів від дня подання заяви оформляє рішення про реструктуризацію (відстрочку) суми податку. Рішення про реструктуризацію податку реєструється підрозділом стягнення податкового боргу (рис. 5.7).



**Рис. 5.7. Наслідки встановлення наявності форс-мажорних обставин**

Після оформлення або отримання рішення орган державної податкової служби за місцем реєстрації платника укладає з ним договір про реструктуризацію (відстрочку). Строк дії такого дого-

## Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

вору починається від дати його підписання. На реструктуризовані (відстрочені) суми пеня та штрафні санкції не нараховуються з дати підписання договору.

Договір про реструктуризацію (відстрочку) може бути достроково розірвано:

- а) з ініціативи платника податків – при достроковому погашенні суми податку;
- б) з ініціативи податкового органу – у разі якщо:
  - ▶ платник податків накопичує новий податковий борг;
  - ▶ платник податків своєчасно не сплачує у встановлені терміни реструктуризовану (відстрочену) суму або її частину.

При настанні термінів сплати реструктуризованої (відстроченої) суми фіксованого сільськогосподарського податку у картках особових рахунків органи державної податкової служби проводять відповідне нарахування сум реструктуризованого (відстроченого) податку. Таке нарахування проводиться за даними Журналу реєстрації надання реструктуризації податку в автоматичному режимі.

Погашення реструктуризованої (відстроченої) суми фіксованого сільськогосподарського податку проводиться платником податку у терміни, визначені у рішенні та договорі. Крім того платник податку має право достроково сплатити реструктуризовану суму. При достроковому погашенні реструктуризованої (відстроченої) суми податку платник подає до податкового органу уточнений термін погашення.

У такому випадку у картці особового рахунку платника рішення про скасування реструктуризації (відстрочки) проводиться датою скасування шляхом:

- ▶ скасування суми реструктуризації (відстрочки);
- ▶ проведення нарахування реструктуризованих (відстрочених) сум, термін сплати яких не настав.

Від дня, наступного за днем розірвання договору, на реструктуризовані (відстрочені) суми, що залишились не сплаченими, нараховується пеня та штрафні санкції у розмірах, передбачених чинним

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

законодавством. Від дня дострокового розірвання договору платник податків зобов'язаний сплатити невнесену реструктуризовану (відстрочену) суму податку. Суми податку, що залишилися не сплаченими на день прийняття рішення про скасування реструктуризації (відстрочки), стягуються та погашаються у загальному порядку, встановленому законодавством для стягнення та погашення податкового боргу.

Керівник податкового органу може відмовити платнику податків в реструктуризації (відстрочці) у письмовій формі у разі невідповідності поданих документів вимогам, встановленим чинним законодавством, наприклад, відсутнє рішення про реструктуризацію сплати фіксованого сільськогосподарського податку, затверджене Міністерством фінансів та Мінагрополітики України, протокол засідань міжвідомчих і регіональних комісій з питань проведення санації підприємств агропромислового комплексу; рішення не затверджене Міністерством фінансів та Мінагрополітики України; суми податку в рішенні не відповідають сумам зазначеним у картках особових рахунків на певну дату; відсутні назва, код, підпис, печатка платника податків.

### Контрольні питання

- 1. У чому полягає альтернативність фіксованого сільськогосподарського податку?*
- 2. Яким чином відбувається податкове стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників?*
- 3. Які існують законодавчі обмеження щодо сфери застосування фіксованого податку?*
- 4. Назвіть критерії визначення платників сільськогосподарського податку.*
- 5. Яким є порядок переходу на фіксований сільськогосподарський податок?*
- 6. Яким чином визначається об'єкт оподаткування?*
- 7. Охарактеризуйте ставки податку.*

Розділ 5. Фіксований сільськогосподарський податок

8. Опишіть порядок сплати інших податків та зборів при застосуванні фіксованого сільськогосподарського податку.

9. Які санкції застосовують до платників фіксованого сільськогосподарського податку при порушенні податкового законодавства?

10. Яким є порядок сплати податку при виникненні форс-мажорних обставин?

## ЛІТЕРАТУРА

1. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV.– Х.: ТОВ «Одісей», 2003.– 248 с.

2. Кодекс Законів про працю України.– К.: Парламентське видавництво, 1998.– 96 с.

3. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року № 435-IV – Х.: ТОВ «Одісей», 2003.– 408 с.

4. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» від 14 травня 1992 р.№ 2344-ХІІ // Відомості Верховної Ради України.– 1992.– № 31.– С. 441.

5. Закон України «Про внесення змін в деякі закони України щодо оподаткування виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату» від 22 грудня 2006 року № 535-V // Голос України.– 2007.– 18 січня.

6. Закон України «Про внесення змін в деякі закони України щодо реєстрації транспортних засобів» від 6 грудня 2006 року № 427-V // Бухгалтерія.– 2007.– № 1-2.– С. 58-59.

7. Закон України «Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами» від 19 грудня 1995 року № 481/95-ВР // Відомості Верховної Ради України.– 1995.– № 46.– Ст. 345.

8. Закон України «Про державну підтримку малого підприємства» від 19 жовтня 2000 року № 2063-ІІІ // Урядовий кур'єр.– 2000.– 22 листопада.

9. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, що спричинили втрату працездатності» від 23 вересня 1999 року № 1105-ХІV // Зб. систематизованого законодавства «Соціальне страхування».– Бухгалтерія.– 2004.– вип. 9.– С. 95 – 113.

## Література

10. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» в редакції Закону України від 1 червня 2000 року № 1776-III // Урядовий кур'єр.– 2000.– 19 липня.

11. Закон України «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування» від 26 червня 1997 року № 400/97-ВР // Урядовий кур'єр.– 1997.– 29 липня.

12. Закон України «Про об'єднання громадян» від 16 лютого 1992 року № 2460-XII // Відомості Верховної Ради України.– 1992.– № 34.– С. 504.

13. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» (в редакції Закону України від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР зі змінами і доповненнями) / Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– 3-тє вид., перероб. та доп.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 140-240.

14. Закон України «Про основи соціальної захищеності інвалідів в Українській РСР» від 21 березня 1991 року № 875-XII // Відомості Верховної Ради України.– 1991.– № 21.– С. 252.

15. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23 березня 1996 року № 98/96-ВР // Все про бухгалтерський облік.– 1999.– № 7 (310).– С. 3 – 10.

16. Закон України «Про плату за землю» (в редакції Закону України від 19 вересня 1996 року № 378/96-ВР зі змінами і доповненнями) / Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– 3-тє вид., перероб. та доп.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 415 – 428.

17. Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 11 грудня 1991 року № 1963-XII (в редакції Закону України від 6 грудня 2006 року № 427-V) // Бухгалтерія.– 2007.– № 1-2.– С. 59 – 63.

18. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року № 889-IV / Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– 3-тє вид., перероб. та доп.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 314 – 379.

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

19. Закон України «Про податок на додану вартість» (зі змінами і доповненнями) від 3 квітня 1997 року № 168/97-ВР / Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– 3-тє вид., перероб. та доп.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 241 – 296.

20. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року № 2181-ІІІ / Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– 3-є вид., перероб. і доп.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 79 – 139.

21. Закон України «Про систему оподаткування» від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР / Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– 3-тє вид., перероб. та доп.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 7-18.

22. Закон України «Про статус гірських населених пунктів в Україні» від 15 лютого 1995 року № 56/95-ВР // Відомості Верховної Ради України.–1995.–№ 9.– С. 58.

23. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17 грудня 1998 року № 320-ХІV // Урядовий кур'єр.– 1999.– 6 січня.

24. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12 липня 2001 року № 2664-ІІІ // Голос України.– 2001.– 22 серпня.

25. Указ Президента України «Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» від 28 червня 1999 року № 746/99 / Основи податкового законодавства. Збірка основних законодавчих актів.– 3-тє вид., перероб. та доп.– Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005.– С. 396 – 400.

26. Указ Президента України «Про впорядкування механізму сплати ринкового збору» від 28 червня 1999 року № 761/99 // Урядовий кур'єр.– 1999.– 7 липня.

27. Указ Президента України «Про державну підтримку малого підприємництва» від 12 травня 1998 року № 456/98 // Урядовий кур'єр.– 1998.– 16 травня.



## Література

28. Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності» від 3 липня 1998 року № 727/98 // Урядовий кур'єр.– 1998.– 9 липня.

29. Декрет Кабінету Міністрів України «Про місцеві податки і збори» від 20 травня 1993 року № 56-93 // Відомості Верховної Ради України.– 1993.– № 30.– С. 336.

30. Декрет Кабінету Міністрів України «Про податок на промисел» від 17 березня 1993 року № 24-93 // Відомості Верховної Ради України.– 1993.– № 19.– С. 208.

31. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26 грудня 1992 № 13-92 / Податкове законодавство України. Бібліотека офіційних видань.– К.: Парламентське видавництво, 1998.– С. 166 – 183.

32. Постанова Кабінету Міністрів України від 23 березня 1995 року № 213 «Про затвердження Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів» // Збірник постанов Уряду України.– 1995.– № 6.– С. 151.

33. Постанова Кабінету Міністрів України від 25 грудня 1998 року № 2068 «Про визначення поліських територій України» // Урядовий кур'єр.–1998.– 29 грудня.

34. Постанова Кабінету Міністрів України від 16 березня 2000 року № 507 «Про роз'яснення Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727» // Бізнес. Розділ «Бухгалтерія, право, податки, консультації».– 2000.– № 13.– С. 36.

35. Постанова Кабінету Міністрів України від 23 серпня 2000 року № 1336 «Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» // Офіційний вісник України.– 2000.– № 35.– Ст. 1491.

36. Даниленко О. Фіксований сільськогосподарський податок: порядок сплати та облік // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 182 – 188.

#### АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

37. Дудоров О.О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти: Моног.– К.: Істина, 2006.– 648 с.

38. Журавська І. Звітність платника ФСН // Бухгалтерія.– 2007. № 1-2.– С. 91 – 95.

39. Иванов Ю. НДС и единый налог: взаимосвязь при возвращении на обычную систему налогообложения // Бухгалтер.– 2001.– № 11.– С. 72 – 74.

40. Иванов Ю. НДС и единый налог: практика и проблемы // Бухгалтер.– 2001.– № 8 – 9 (Ч. 1).– С. 46 – 51.

41. Иванов Ю. Упрощенная система налогообложения: применение и ограничения // Вісник ХДЕУ.– 2001.– № 2 (18).– С. 13 – 20.

42. Иванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: Моног.– Х.: ХДЕУ Торнадо, 2003.– 517 с.

43. Иванов Ю. Єдиний податок в житлово-комунальній сфері // Бухгалтерія.– 2001.– № 26/1.– С. 41 – 46.

44. Иванов Ю. Необоротні активи та єдиний податок // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства «Необоротні активи та МШП в бухгалтерському та податковому обліку».– 2001.– № 30.– С. 168 – 175.

45. Иванов Ю. Податки і збори при спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності // Бізнес. Бухгалтерія, право, податки, консультації.– 1999.– № 49.– С. 59 – 66.

46. Иванов Ю. Проблемні питання єдиного податку. Єдиний податок і господарські операції особливого виду // Бізнес. Бухгалтерія, право, податки, консультації.– 2000.– № 37.– С. 46 – 58.

47. Иванов Ю. Проблемні питання єдиного податку. ПДВ і платники єдиного податку // Бізнес. Бухгалтерія, право, податки, консультації.– 2000.– № 37.– С. 59 – 66.

48. Иванов Ю. Спрощена система оподаткування: проблеми переходу та повернення // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства «Альтернативні способи оподаткування».– 2001.– № 38.– С. 78 – 88.

## Література

49. Іванов Ю., Соколенко В. Посередницькі операції за участю платників єдиного податку // Бізнес. Бухгалтерія, право, податки, консультації. Збірник систематизованого законодавства «Посередницькі операції».- 2000.- № 51.- С. 129 – 150.

50. Інструкція зі статистики кількості працівників, зайнятих у народному господарстві України, затверджена наказом Державного Комітету статистики України від 28 вересня 2005 року № 286 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

51. Інструкція про оподаткування доходів фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю, затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 21 квітня 1993 року № 12 (зі змінами та доповненнями) // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

52. Інструкція про порядок застосування штрафних (фінансових) санкцій органами державної податкової служби, затверджена наказом ДПА України від 17 березня 2001 року № 110 // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства «Податкове адміністрування».- 2002.- № 16/1.- С. 89 – 94.

53. Методичні рекомендації з визначення питомої ваги доходу (виручки) від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва й продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства, затверджені наказом Минагрополітики України від 29 грудня 2002 року № 419 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

54. Мурзов В. Оподаткування приватного підприємця на умовах сплати фіксованого податку // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства «Альтернативні способи оподаткування».- 2001.- № 38.- С. 160 – 170.

55. Налоговый кодекс Российской Федерации. Комментарий к последним изменениям / Под ред. Г. Ю. Касьяновой.- 2-е изд., перераб. и доп.- М.: АБАК, 2006.- 624 с.

56. Офіційний сайт Державного комітету статистики України // <http://www.ukrstat.gov.ua>

57. Податкове роз'яснення щодо застосування Порядку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 1 березня 2002 року № 233 «Про затвердження Порядку визначення критерію,

## АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

за яким на сільськогосподарських товаровиробників поширюється спеціальний режим обкладення податком на додану вартість та фіксованим сільськогосподарським податком», затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 22 березня 2002 року № 123 // Галицькі контракти – Документи для роботи.– 2002.– 1 квітня.

58. Податкове роз'яснення щодо застосування пунктів 5, 6, 7 статті 9 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 14 січня 2002 року № 20 // Бухгалтерія.– 2002.– № 4/2.– С. 10 – 12.

59. Подзе С. Продаж товарів через платника єдиного податку // Бухгалтерія.– 2002.– № 10/2.– С. 13.

60. Положення про порядок справляння фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 року № 658 (в редакції Постанови Кабінету Міністрів України від 25 травня 2006 року № 725) // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

61. Положення про реєстр платників податку на додану вартість, затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 1 березня 2000 року № 79 // Бухгалтерія.– 2001.– № 42/1.– С. 29 – 34.

62. Положення (стандарт) Бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства «Бухгалтерський облік. Хрестоматія».– 2001.– № 52/2.– С. 43 – 47, 142.

63. Порядок ведення Книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 року № 554 // Вісник податкової служби України.– 2000.– № 9.– С. 25 – 26.

## Література

64. Порядок заповнення патенту про сплату фіксованого розміру прибуткового податку з громадян, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 25 березня 1998 року № 137 // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства «Альтернативні способи оподаткування». – 2001. – № 38. – С. 152 – 154.

65. Порядок проведення органами державної податкової служби реструктуризації (відстрочки) сплати сум фіксованого сільськогосподарського податку у випадку виникнення форс-мажорних обставин, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 28 вересня 2004 року № 562 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

66. Порядок складання розрахунку сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою, затверджений наказом ДПА України від 28 лютого 2003 року (зі змінами та доповненнями) // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua).

67. Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та складання податкового розрахунку, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 27 квітня 1999 року № 230 (в редакції наказу Державної податкової адміністрації України від 26 березня 2004 року № 170) // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

68. Правила торгівлі на ринках, затверджені наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України, Міністерства внутрішніх справ України, Державної податкової адміністрації України, Державного комітету стандартизації, метрології та сертифікації України від 26 лютого 2002 року № 57/188/84/105 // Бухгалтерія. – 2002. – № 14/1. – С. 17 – 23.

69. Про внесення змін до рішення 6 сесії Харківської міської ради 3-го скликання від 28.12.98 р. «Про встановлення ставок єдиного податку для фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва». Рішення Харківської міської ради від 22 листопада 2006 року № 147/06 // Слобода. – 2006. – 6 грудня.

70. Про внесення змін до форми і порядку видачі Свідоцтва про право сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою. Наказ Державної податкової адміністрації України від 12 жовтня 1999 року № 555 // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 9. – С. 16 – 18.

#### АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

---

71. Про затвердження змін та доповнень до форми Свідоцтва про сплату єдиного податку та Порядку його видачі. Наказ Державної податкової адміністрації України від 28 грудня 2001 року № 521 // Бухгалтерія.– 2002.– № 5/2.– С. 9 – 10.

72. Про затвердження Свідоцтва про сплату єдиного податку і порядку його видачі. Наказ Державної податкової адміністрації України від 29 жовтня 1999 року № 599 // Вісник податкової служби України.– 2000.– № 9.– С. 19 – 24.

73. Руденко В. Єдиний податок і оподаткування дивідендів // Бухгалтерія.– 2001.– № 45/2.– С. 32 – 34.

74. Узагальнююче податкове роз'яснення про застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва з державною, комунальною та іншими формами власності, затверджене наказом Державної податкової адміністрації України від 23 червня 2006 року № 352 // [www.liga.kiev.ua](http://www.liga.kiev.ua)

75. Фурсов О. Податковий облік основних фондів при зміні системи оподаткування // Бухгалтерія.– 2001.– № 17/2.

## Додаток А

Додаток

до Порядку видачі Свідоцтва про право  
сплати єдиного податку суб'єктом малого  
підприємництва – юридичною особою  
(Наказ Державної податкової адміністрації  
України від 12.10.99 р. № 555)

До державної податкової адміністрації (інспекції)

у Дзержинському р-ні м. Харкова  
(назва органу державної податкової служби)

від Товариства з обмеженою відповідальністю «Альфа»  
(назва суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи)

61121, м. Харків, вул. О. Яроша, 38, тел. 735-29-87  
(місцезнаходження суб'єкта малого підприємництва, номер телефону)

3	0	5	6	6	1	1	5
---	---	---	---	---	---	---	---

(ідентифікаційний код за ЄДРПОУ)

### ЗАЯВА

#### ПРО ВИДАЧУ СВИДОЦТВА ПРО ПРАВО СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

Відповідно до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» (в редакції Указу Президента України від 28 червня 1999 року № 746/99) просимо перевести наше підприємство (установу, організацію) Товариство з обмеженою відповідальністю «Альфа»

(назва суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи)

на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності з 2006 року за ставкою єдиного податку 6 (шість) відсотків.

Відомості про розрахункові (поточні) рахунки в установах банків Поточний рахунок № 2600401300132 в Харківській філії ВАТ АБ «Укргазбанк», МФО 350448

(назва та місцезнаходження банку)

Середньооблікова чисельність працюючих на дату подання заяви становить 35 чол.

Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), майна, основних фондів за рік становить Шістсот п'ятдесят вісім

(сума словами)

тис. грн, в т. ч. (на дату подання заяви 603 тис. грн, за решту місяців (місяць) розрахунково, виходячи із середньої місячної фактичної виручки за період, що передувє переходу, 55 тис. грн).

Прошу прийняти Свідоцтво про реєстрацію платника податку на додану вартість № — ,  
видане \_\_\_\_\_,

(дата, назва органу державної податкової служби)

(оригінал) разом із засвідченими копіями (кількість, дати засвідчення, назва органу державної податкової служби), що додаються, та скасувати реєстрацію в якості платника ПДВ.\*

\* Цей абзац заповнюється тільки суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою в разі обрання ставки єдиного податку 10% за наявності такого свідоцтва.

Керівник суб'єкта малого підприємництва \_\_\_\_\_

Петренко П. П.

(підпис, прізвище, ініціали)

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

**Додаток Б**

Відмітка про одержання (штамп органу державної податкової служби)

ЗАТВЕРЖЕНО  
наказом Державної податкової адміністрації України  
від 28 лютого 2003 р. № 98  
(у редакції наказу Державної податкової адміністрації України  
від 20.04.2005 № 145)

1	<b>РОЗРАХУНОК СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ СУБ'ЄКТОМ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА – ЮРИДИЧНОЮ ОСОБОЮ</b>	<input checked="" type="checkbox"/> Звітний
		<input type="checkbox"/> Звітний новий

2	Звітний період	<input type="checkbox"/> I квартал 200_р.	<input type="checkbox"/> II квартал 200_р.	<input type="checkbox"/> III квартал 200_р.	<input type="checkbox"/> IV квартал 200_р.
---	----------------	---	--	---	--

3	Повна назва платника податку <u>Товариство з обмеженою відповідальністю «Альфа»</u>
---	---

4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ <u>3 0 5 6 6 1 1 5</u>	Код виду економічної діяльності (КВЕД) <u>5 0 .. 3 0 .. 2</u>
---	---	---

5	Місцезаходження платника податку <u>м. Харків, вул. О. Яроша, 38</u>	Поштовий індекс <u>6 1 1 2 1</u>
		Телефон <u>735-29-87</u>
	Електронна адреса E-mail* <u>a1pha1@vk.kh.ua</u>	Факс* <u>735-29-87</u>

6	До державної податкової інспекції (адміністрації) у <u>Дзержинському районі м. Харкова.</u>
---	---

Одиниця виміру: гривня

ПОКАЗНИКИ	Код рядка						
	1	2	3	4	5	6	7
Середньооблікова чисельність працюючих (чол.)	1	28	26				27
Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору	2	220 000	180 000				480
Виручка від реалізації основних фондів	3	-	86 000				86
Усього виручка від реалізації (рядок 2 + рядок 3)	4	220 000	266 000				486
Сума єдиного податку за ставкою** ( 6 ) %	5	13 200	15 960				29 160
Внески, нараховані на суму дивідендів	6	18 700	-				18 700
Сума самостійно виявлених помилок за результатами минулих податкових періодів	7	-	-500				-500
Податкові зобов'язання до сплати (рядок 5 + рядок 6 + (-) рядок 7)	8	31 900	15460				47 360
Сума штрафу, самостійно нарахована платником у зв'язку з виправленням помилок	9	-	-				-

\* за бажанням платника; \*\* ставка єдиного податку вписується платником самостійно.

Дата подання Розрахунку « 10 » липня 200 7 року.

Наведена інформація є правильною.

Керівник підприємства Петренко П.П. (прізвище)

підпис

Головний бухгалтер Куценко К.І. (прізвище)

підпис

М. П.

Ця частина Розрахунку заповнюється службовими особами державної податкової служби

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності	« ____ » _____ 200_ року
Службова особа органу державної податкової служби (підпис, прізвище)	
За результатами невинітаної перевірки Розрахунку:	
<input type="checkbox"/> порушень (помилки) не виявлено	<input type="checkbox"/> складено акт від « ____ » _____ 200_ року № _____
(потрібно зазначити)	
« ____ » _____ 200_ року	Службова особа органу державної податкової служби (підпис, прізвище)



## Додатки

### Додаток В

1	<b>Уточнюючий розрахунок податкових зобов'язань у зв'язку з виправленням самостійно виявлених помилок</b>																			
2	Звітний період, за який виправляються помилки (потрібне позначити)																			
	2	0	0	7	р	X	I квартал		II квартал		III квартал		IV квартал	Наростачим підсумком						
3	Повна назва платника податку: Товариство з обмеженою відповідальністю «Альфа»										Юридична особа									
											Інша категорія платника									
4	Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ					3	0	5	6	6	1	1	5	Код виду економічної діяльності (КВЕД)		5	0	3	0	2
5	Місцезнаходження платника податку: м. Харків, вул. О. Яроша, 38											Поштовий індекс		6	1	1	2	1		
												Телефон		735-29-87						
												Факс*		735-29-87						
												E-mail*		alpha1@vk.kh.ua						
6	До державної податкової інспекції (адміністрації) у Держинському районі м. Харкова																			

Одиниця виміру: гривня

ПОКАЗНИКИ	Код рядка	Загальна сума
1	2	3
Сума помилки, не врахованої або зайво врахованої у попередніх звітних податкових періодах, що призвела до заниження (+) або завищення (-) об'єкта оподаткування (рядок 4 Розрахунку **)	1	-8333
Сума заниженого (+) або завищеного (-) єдиного податку у попередніх звітних податкових періодах за ставкою ( )*** (рядок 5 Розрахунку **)	2	-500
Сума занижених (+) або завищених (-) внесків, нарахованих на суму дивідендів у попередніх звітних податкових періодах (рядок 6 Розрахунку **)	3	-
Сума заниженого (+) або завищеного (-) податкового зобов'язання, нарахована у зв'язку з виправленням помилок (рядок 2 + рядок 3)	4	-500
Сума штрафу, самостійно нарахована платником єдиного податку у зв'язку з виправленням помилок	5	x

\* за бажанням платника.

\*\* розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – юридичною особою.

\*\*\* ставка єдиного податкузначається платником самостійно.

Пояснення (розкриття) до уточнюючого розрахунку										аркушах	
Інформація, наведена в уточнюючому розрахунку та поясненнях (розкриттях), є достовірною											
1	0	.	0	7	.	2	0	0	7	р.	
Дата заповнення розрахунку											
Керівник підприємства <u>Петренко П.П.</u> (ініціали та прізвище) (підпис)											
2	0	1	5	4	5	3	9	5	5		
Ідентифікаційний номер М.П.											
Головний бухгалтер <u>Кузенко К.І.</u> (ініціали та прізвище) (підпис)											
1	8	3	4	4	2	4	3	6	1		
Ідентифікаційний номер											

Ця частина заповнюється службовими особами ДПІ (ДПА)

Відмітка про внесення даних до електронної бази податкової звітності «__» ____ 200__ року	
_____ службова особа ДПІ (ДПА) (підпис, прізвище)	
За результатами камеральної перевірки розрахунку (потрібно позначити):	
порушень (помилки) не виявлено	складено акт від «__» ____ 200__ року № _____
«__» ____ 200__ року	_____ службова особа ДПІ (ДПА) (підпис, прізвище)

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

**Додаток Д**

Додаток  
до наказу ДПА України від 20 лютого 2002 року № 81

**ДОВІДКА**

**про суми єдиного податку, які збільшують або зменшують податкові зобов'язання в результаті виправлення самостійно виявленої помилки, допущеної в попередніх звітних періодах**

1. Платник: Товариство з обмеженою відповідальністю «Альфа»  
(назва підприємства)
  2. Адреса 61121, м. Харків, вул. О. Яроша, 38
  3. Телефони посадових осіб підприємства 735-29-87
  4. Ідентифікаційний код платника згідно з ЄДРПОУ 

3	0	5	6	6	1	1	5
---	---	---	---	---	---	---	---
  5. Податковий період 2 квартал 2007 року.  
Довідка подається до Державної податкової інспекції (адміністрації) в
  6. Дата подання Довідки « 10 » липня 2007 року.
  7. Податковий період 1 квартал 2007 року, за який виявлено помилку.
  8. Сума самостійно виявленого єдиного податку, яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок \_\_\_\_\_ одиниця виміру: тис. грн.
  9. Сума самостійно виявленого єдиного податку, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок 0,5 \_\_\_\_\_ одиниця виміру: тис. грн.
  10. Сума самостійно нарахованого штрафу у розмірі десяти відсотків суми недоїмки, яка виникла в результаті виявлення помилок \_\_\_\_\_ – \_\_\_\_\_ одиниця виміру: тис. грн.
- Наведена інформація є правильною.

Керівник \_\_\_\_\_ Петренко П.П. \_\_\_\_\_ М. П.  
(підпис) (прізвище)

Проведення суми самостійно виявленого податку, яка збільшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок, за особовим рахунком платника єдиного податку

Сума (пункт 8) \_\_\_\_\_ тис. грн.

Проведення суми самостійно виявленого податку, яка зменшує податкові зобов'язання у зв'язку з виправленням помилок, за особовим рахунком платника єдиного податку

Сума (пункт 9) \_\_\_\_\_ тис. грн.

Проведення нарахованого штрафу за особовим рахунком платника єдиного податку

Сума (пункт 10) \_\_\_\_\_ тис. грн.

Дата « \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_ року

Службова особа ДПІ (ДПА) \_\_\_\_\_  
(підпис, прізвище)

Додатки

Додаток Е

Додаток 2
до Порядку видачі Свідоцтва про сплату єдиного податку,
затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України
від 29 жовтня 1999 року № 599
(у редакції наказу Державної податкової адміністрації України
від 28 грудня 2001 року № 521)

КОРИНЕЦЬ ДОВІДКИ

Form containing identification numbers and names: Серія № 000000, Довідка видана Шевченку Сергію Петровичу, Довідка видана Прокопенку Яків Миколайович

перебуває у трудових відносинах із суб'єктом підприємницької діяльності – фізичною особою,
яка є платником єдиного податку відповідно до Свідоцтва про сплату єдиного податку (серія В № 386713 від « 01 » січня 2005 року).

Довідку одержано «15» лютого 2007 року. (підпис платника єдиного податку)

Лінія відрізу

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА АДМІНІСТРАЦІЯ УКРАЇНИ
ДОВІДКА
про трудові відносини фізичної особи з платником єдиного податку

« 15 » лютого 2007 року (літерами)

Main form with identification numbers and names: 1. Прокопенко Яків Миколайович, Шевченком Сергієм Петровичем, Вид або види діяльності: Надання інформаційних, консультативних, маркетингових послуг, науково-дослідна робота

М. П. Мотуз С.П. (підпис)

ДОВІДКА ДІЙСНА ЗА НАЯВНОСТІ ДОКУМЕНТА, ЩО ПОСВІДЧУЄ ОСОБУ

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

**Додаток Ж**

До Державної податкової інспекції \_\_\_\_\_ у Київському районі м. Харкова  
(назва органу державної податкової служби)

від \_\_\_\_\_

2	0	3	5	4	5	4	9	5	5
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(ідентифікаційний номер)

Шевченка Сергія Петровича  
(прізвище, ім'я та по батькові суб'єкта малого підприємництва – фізичної особи)  
Контактний телефон 700-55-44  
Свідоцтво про державну реєстрацію як суб'єкта підприємництва \_\_\_\_\_  
03.12.1999 р. № 04058835Ф0030532  
(дата видачі та номер)

**ЗАЯВА**

**про право застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності**

1. Відповідно до Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» в редакції від 28 червня 1999 року № 746/99, прошу привести мене на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності на 200 сьомий рік.

(літерами)

2. Вид або види діяльності: Надання інформаційних, консультаційних, маркетингових послуг, науково-дослідна робота

3. Місце здійснення підприємницької діяльності: Україна

4. Дата переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності \_\_\_\_\_\*

(назва місяця)

5. Мені відомі положення Порядку видачі Свідоцтва про сплату єдиного податку суб'єктом малого підприємництва – фізичною особою, граничний щомісячний термін сплати єдиного податку та сума єдиного податку, належна до щомісячної сплати.

6. Спрощеної заборгованості зі сплати податків та інших обов'язкових платежів немає.

7. Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з початку календарного року становив Сто сорок три тисячі двісті вісімдесят шість грн.

(сума словами в гривнях)

8. Чисельність працівників на день складання заяви становить два чол., з якими укладено трудові угоди, зареєстровані в установленому порядку.

9. Поіменний склад осіб, які перебуватимуть у трудових відносинах, та їх ідентифікаційні номери з Державного реєстру фізичних осіб – платників податків:

9.1.	<u>Павленко Олексій Іванович</u>	<u>1744200492</u>
9.2.	<u>Сергієнко Пилип Михайлович</u>	<u>2024544951</u>
9.3.	_____	_____
9.4.	_____	_____
9.5.	_____	_____
9.6.	_____	_____
9.7.	_____	_____
9.8.	_____	_____
9.9.	_____	_____
9.10.	_____	_____

10. Мені відомі вимоги чинного законодавства про необхідність утримання та перерахування до бюджету прибуткового податку з громадян з доходів, які нараховуватимуться і виплачуватимуться найманим працівникам, та про необхідність направлення до державного податкового органу відомостей про виплачені доходи за формами № 2 та № 8-ДР.

\* Цей абзац заповнюється тільки новоствореним суб'єктом підприємницької діяльності.

Суб'єкт малого підприємництва \_\_\_\_\_ 10.12.2006 р. \_\_\_\_\_ М. П.  
(підпис, дата)

## Додатки

## Додаток И

## Фрагмент податкового розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку [38]

(Одиниця виміру: га з чотирма десятковими знаками, грн. з двома десятковими знаками)

№ з/п	Категорія земельних ділянок	Площа (га)	Грошова оцінка 1 га с/г угідь та одиниці площі ріллі за областями та АР Крим (грн.)	Ставка податку (% до грошо-вої оцінки)	Сума фіксованого сільськогосподарського податку (к.3 х к.4 х к.5 : 100) (грн.)											
					1	2	3	4	5	6	7	8	9	10		
1*	Рілля, усього								5	0	3	3	4	0	0	
1.1		1000,0000	6349,10	0,5					3	1	7	4	5	4	5	
1.2		500,0000	7435,42	0,5					1	8	5	8	8	5	5	
1.3																
2*	Сіножаті, усього								2	9	4	4		2	0	
2.1		200,0000	2944,20	0,5					2	9	4	4		2	0	
2.2																
...																
6	Загальна сума нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку на звітний рік, усього (р.1 к.6 + р.2 к.6 + р.3 к.6 + р.4 к.6 + р.5 к.6), у тому числі								5	3	2	7	8		2	0
6.1	На перший квартал (р.6 х 10%)								5	3	2	7		8	2	
	у тому числі за базові податкові (звітні) місяці															
6.1.1	січень (р.6.1/3)								1	7	7	5		9	4	
6.1.2	лютий (р.6.1/3)								1	7	7	5		9	4	
6.1.3	березень (р.6.1/3)								1	7	7	5		9	4	
6.2	На другий квартал (р.6 х 10%)								5	3	2	7		8	2	
	у тому числі за базові податкові (звітні) місяці															
6.2.1	квітень (р.6.2/3)								1	7	7	5		9	4	

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Закінчення Додатка И

1	2	3	4	5	6							
6.2.2	травень (р.6.2/3)					1	7	7	5	9	4	
6.2.3	червень (р.6.2/3)					1	7	7	5	9	4	
6.3	На третій квартал (р.6 x 50%)					2	6	6	3	9	1	0
	у тому числі за базові податкові (звітні) місяці											
6.3.1	липень (р.6.3/3)					8	8	7	9	7	0	
6.3.2	серпень (р.6.3/3)					8	8	7	9	7	0	
6.3.3	вересень (р.6.3/3)					8	8	7	9	7	0	
6.4	На четвертий квартал (р.6 x 30%)					1	5	9	8	3	4	6
	у тому числі за базові податкові (звітні) місяці											
6.4.1	жовтень (р.6.4/3)					5	3	2	7	8	2	
6.4.2	листопад (р.6.4/3)					5	3	2	7	8	2	
6.4.3	грудень (р.6.4/3)					5	3	2	7	8	2	

*Навчальне видання*

**ІВАНОВ Юрій Борисович**  
**ПЕТРОСЯНЦ Карине Вартанівна**

# **АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

*Навчальний посібник*

Підписано до друку 20.06.2007 р. Формат 60 x 84/16. Папір офсетний.  
Гарнітура WagnockPro. Друк офсетний. Ум.-друк. арк. 15,9.  
Обл.-вид. арк. 21,7. Наклад 300 прим. Зам. № 203.

---

Видавничий Дім «ІНЖЕК»  
61001, Харків, пр. Гагаріна, 20. Тел. (057) 703-40-21, 703-40-01.  
Свідоцтво про внесення до Державного реєстру України суб'єктів  
видавничої діяльності ДК № 2265 від 18.08.2005 р.  
Надруковано у ВД «ІНЖЕК», Харків, пр. Гагаріна, 20.