

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

РОЗВИТОК ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ:

ТРАНСФОРМАЦІЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

*НАУКОВО-ПРАКТИЧНИЙ КОМЕНТАР
до Закону України “Про внесення змін до Податкового
кодексу України та деяких інших законодавчих актів
України щодо спрощеної системи оподаткування,
обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI*

Редакційна колегія:

Ф. О. Ярошенко (голова), Т. І. Єфименко (заступник голови),
А. І. Мярковський, С. О. Рибак, О. В. Клименко, С. І. Лекарь, М. О. Чмерук, О. О. Канцуров

Автори:

Т. І. Єфименко, С. Л. Лондар, Ю. Б. Іванов, К. В. Давискіба, А. М. Соколовська,
С. І. Сороко, В. І. Левін, Л. Г. Ловінська, Я. В. Олейнік, П. Ю. Буряк

Рекомендовано до друку

*Вченою радою Державної навчально-наукової установи "Академія фінансового управління"
(Протокол № 8 від 8 грудня 2011 р.)
та Вченою радою Науково-дослідного центру індустріальних проблем розвитку НАН України
(Протокол № 12 від 7 грудня 2011 р.)*

Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування / Т. І. Єфименко, С. Л. Лондар, Ю. Б. Іванов [та ін.] ; ДННУ "Акад. фін. управління". – К., 2011. – 246 с. : іл. – Бібліогр.: с. 238–245.

ISBN 978-966-2380-30-9.

У виданні вміщено результати наукового аналізу складових державної підтримки та податкового регулювання малого підприємництва в Україні у контексті імплементації Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності" від 04.11.2011 № 4014-VI, досліджуються перспективи подальшого розвитку спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, порядку визначення доходів платника єдиного податку та їх складу, ставок, податкового (звітного) періоду, порядку нарахування та строків сплати єдиного податку, ведення обліку і складання звітності, особливостей нарахування, сплати та подання звітності з окремих податків і зборів платниками єдиного податку, порядку обрання або переходу на спрощену систему оподаткування чи відмови від неї, порядку видачі, отримання та анулювання свідоцтва платника єдиного податку, відповідальності платника єдиного податку. Наводиться практичний коментар статей глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України з урахуванням положень Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності" від 04.11.2011 № 4014-VI.

Для підприємців, науковців, державних службовців центральних органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування, які здійснюють регулювання малого підприємництва та адміністрування спрощеної системи оподаткування, викладачів, аспірантів, студентів вищих навчальних закладів.

ББК 65.9(4УКР)261.4+
+ 65.261.4

ЗМІСТ

<i>Вступ</i>	5
1. ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА РОЗВИТКУ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ	9
2. СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ	51
3. РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ ЯК КОМПРОМІС БАЛАНСУ ІНТЕРЕСІВ ПІДПРИЄМЦІВ ТА ДЕРЖАВИ	77
4. УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПРОЩЕНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА	91
5. ПРАКТИЧНИЙ КОМЕНТАР ДО ГЛАВИ 1 РОЗДІЛУ XIV “СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ” ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ	110
<i>Висновки</i>	207
<i>Додаток. МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ І ПІДТРИМКИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА</i>	210
<i>Список використаних джерел</i>	238

Вітчизняне мале підприємництво має значний потенціал розвитку, адже обсяг частки валового внутрішнього продукту, що виробляється малими підприємствами в розвинутих країнах, у декілька разів перевищує аналогічний показник для України. Водночас мале підприємництво має важливе соціальне значення, оскільки в ньому задіяно близько двох мільйонів осіб, для багатьох з яких заняття бізнесом означає альтернативу безробіттю. Тому ця сфера діяльності потребує всебічної підтримки і виваженого податкового регулювання з боку держави. За умови встановлення партнерських взаємовідносин із нею мале підприємництво здатне підвищити рівень конкуренції серед виробників, покращити добробут та соціальний стан багатьох сімей, збільшити свій внесок в економічний розвиток країни. На досягнення цих цілей спрямована й президентська Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”. У рамках виконання заходів цієї програми передбачено реформування спрощеної системи оподаткування (ССО), яка функціонує в Україні з 1998 р. Оскільки протягом дії цієї системи політика у сфері оподаткування малого бізнесу практично не змінювалась, накопичилася низка проблем, які гальмують його розвиток. Вони пов’язані з рівнем економічних параметрів спрощеної системи оподаткування, що регламентують її використання підприємцями, практикою застосування ССО великими підприємствами, яка нівелює її сутність, соціальною незахищеністю найманих працівників унаслідок того, що велика частина з них працює без офіційного оформлення трудових відносин, тощо. Невирішеність цих проблем не тільки негативно позначається на діяльності малого підприємництва, а й стоїть на заваді наповненню дохідної частини бюджету.

У листопаді 2011 р. було прийнято Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України

щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI, в якому втілюється ряд конструктивних підходів.

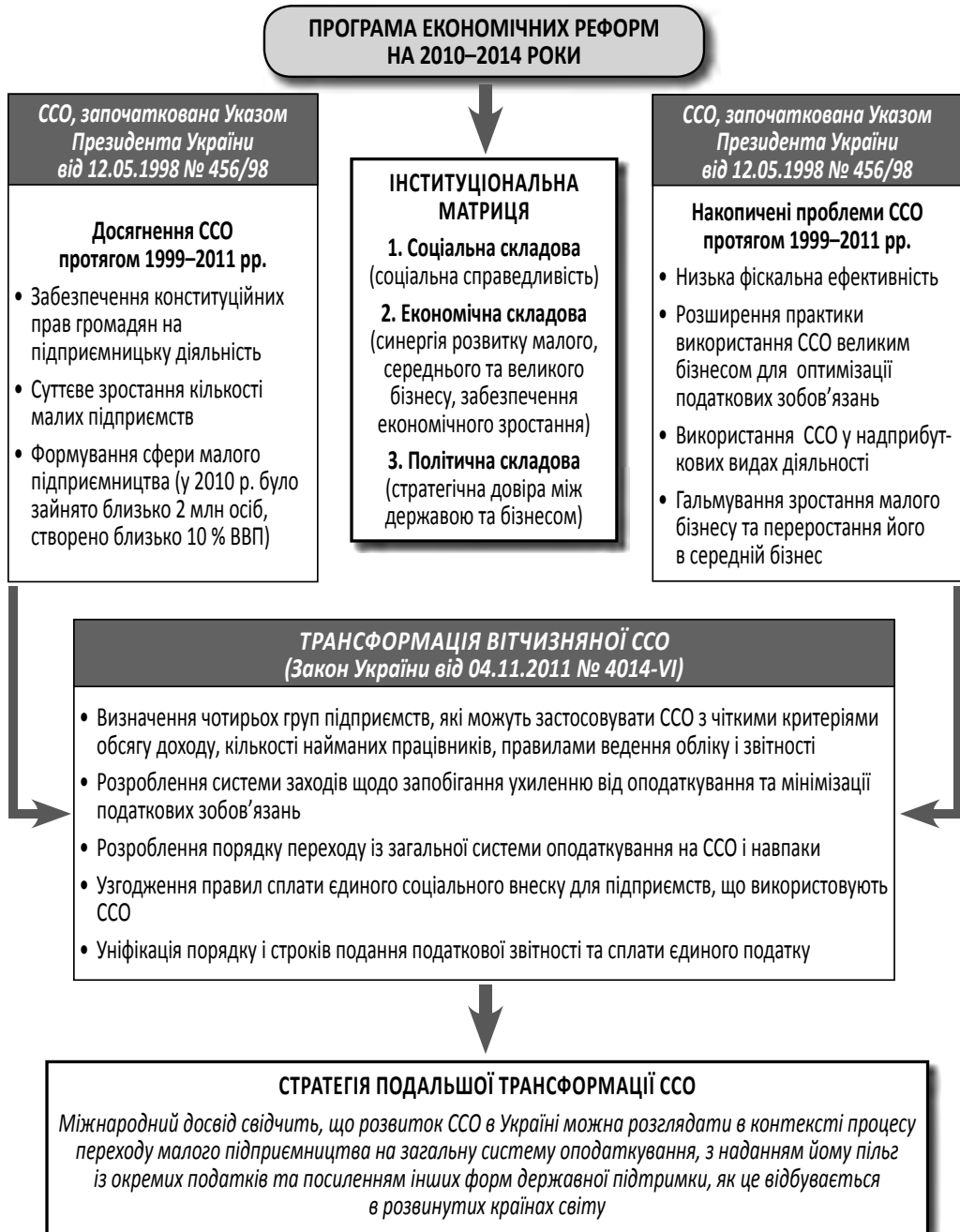
У цьому виданні аналізуються та систематизуються нові аспекти оподаткування малого бізнесу в Україні, визначені законодавством, досліджуються перспективи подальшого розвитку спрощеної системи оподаткування в контексті світового досвіду тощо.

Основні етапи та положення щодо трансформації спрощеної системи оподаткування в Україні наведено на рисунку.

Сучасна трансформація спрощеної системи оподаткування в Україні здійснюється в контексті виконання Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” та забезпечення інституціональних змін за рахунок досягнення соціальної справедливості (соціальна складова), створення синергії розвитку малого, середнього і великого бізнесу для забезпечення економічного зростання (економічна складова), формування стратегічної довіри між державою і підприємцями (політична складова).

Основними висновками дослідження є такі.

1. Спрощена система оподаткування, започаткована Указом Президента України “Про державну підтримку малого підприємництва” від 12.05.1998 № 456/98, надала суттєвого поштовху розвитку вітчизняного малого підприємництва, сформувала механізм забезпечення конституційних прав громадян України на підприємницьку діяльність.
2. Унаслідок функціонування спрощеної системи оподаткування, практично незмінної з 1999 р., накопичилася низка проблем. Серед головних – низька фіскальна ефективність ССО, розширення практики її використання великим бізнесом для оптимізації власних податкових зобов’язань, використання ССО у надприбуткових видах економічної діяльності, гальмування зростання розмірів малих підприємств та переходу їх до розряду середніх підприємств тощо.
3. На виконання завдань, поставлених у Програмі економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” щодо трансформації спрощеної системи оподаткування, з урахуванням знайдених компромісних рішень між підприємцями і державою, прийнято Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI. Положеннями Закону визначено чотири групи підприємців, які можуть застосовувати ССО, критерії необхідного обсягу доходу, кількості найманих працівників, правила



Рисунки. Концептуальна модель трансформації спрощеної системи оподаткування в Україні

ведення спрощеного обліку і звітності, а також переходу на ССО і на-
впаки тощо. Показано, що трансформована система спрощеного опо-
даткування надасть новий поштовх розвитку малого підприємництва.

4. Аналіз досвіду країн з неоднаковим рівнем економічного розвитку
свідчить про широкий спектр різновидів державної підтримки малого
підприємництва через оподаткування. З урахуванням цього досвіду по-
дальшу трансформацію вітчизняної спрощеної системи оподаткування
в довгостроковій перспективі можна розглядати в контексті поступо-
вого переходу малого підприємництва на загальну систему оподатку-
вання та одночасного надання йому окремих пільг з основних податків
та посилення інших форм державної підтримки.

Результати проведеного дослідження дають підстави сподіватись, що
удосконалена система спрощеного оподаткування, яка починає функціону-
вати з 1 січня 2012 р., сприятиме спрощенню ведення бізнесу в Україні, зни-
женню фіскального навантаження на малий бізнес, зменшенню соціальної
напруженості, встановленню більш справедливої конкуренції в підприєм-
ницькому середовищі, утворенню нових робочих місць та покращанню до-
бробуту громадян, стійкому економічному зростанню загалом.

ДЕРЖАВНА ПІДТРИМКА РОЗВИТКУ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

У багатьох країнах світу малий бізнес користується державною підтримкою. Це пов'язано, з одного боку, з його роллю у формуванні ринкового середовища, розвитку економіки, насиченні ринків якісними товарами та послугами, формуванні середнього класу та демократизації суспільного життя, з другого боку – з його більшою вразливістю до негативних зовнішніх факторів.

Роль і місце малого підприємництва в національній економіці найкраще проявляються у властивих йому функціях, зокрема таких:

- сприяння процесам демонополізації економіки та розвитку конкуренції;
- створення нових робочих місць;
- оперативне реагування на зміни кон'юнктури ринку, а відтак збільшення гнучкості економіки;
- стимулювання ділової активності, розвитку середнього класу, збільшення завдяки цьому доходів населення;
- охоплення тих секторів економіки, в яких функціонування великих підприємств недоцільне, а також формування інфраструктури великого бізнесу на основі субпідряду, франчайзингу, включення малих підприємств в єдині кластери з великими підприємствами.

Ряд дослідників¹ відзначають певну роль малого бізнесу в забезпеченні реструктуризації економіки, реалізації інновацій та прискоренні науково-

Метою реформи у сфері дерегуляції й розвитку підприємництва є поліпшення бізнес-клімату й створення сприятливих умов для надходження інвестицій і забезпечення прискореного економічного зростання.

Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”

¹ Варналій З. С. Мале підприємництво: основи теорії і практики : [монографія] / З. С. Варналій. – 3-тє вид., стереотип. – К. : Т-во “Знання”, КОО, 2005. – С. 28; Малий бізнес: стійкість та компенсаторні можливості : [монографія] / Г. В. Козаченко, А. Е. Воронкова, В. Ю. Медяник, В. В. Назарова. – К. : Лібра, 2003. – 328 с.; Іванов Ю. Б. Малий бізнес: управління податками : [монографія] / Ю. Б. Іванов, К. В. Петросянц. – Х. : ІНЖЕК, 2009. – 352 с.; Малий бізнес в Україні: економіка, фінанси, бухгалтерський облік : [монографія] / Т. І. Єфименко, А. Г. Ловінська, О. О. Канцуров та ін. ; за ред. А. Г. Ловінської. – К. : НДФІ, 2006. – 368 с.

технічного прогресу, усуненні регіональних диспропорцій у розвитку економіки, досягненні соціально-політичної стабільності в суспільстві та зміцненні національної безпеки держави.

Загалом мале підприємництво має значні конкурентні переваги:

- мобільність, здатність до швидкого реагування на зміни кон'юнктури ринку, оперативне освоєння нової продукції та зміни обсягів виробництва в межах виробничих можливостей;
- переважно дрібносерійне виробництво, технологічна гнучкість виробничих процесів;
- швидка окупність вкладень, низька капіталомісткість, невисокі накладні витрати підприємства за рахунок раціональної організації управління та його наближення до виробничого процесу;
- більш "плоска" система управління, значні, поряд з вертикальними, горизонтальні взаємозв'язки; прямі й персональні контакти співробітників з партнерами і керівництвом; швидке прийняття управлінських рішень; висока мотивація праці;
- оптимальні можливості для реалізації схильності населення до підприємницької діяльності, розкриття та формування підприємницьких якостей і навичок.

До переваг малого підприємництва дослідники також відносять швидке врахування змін на ринку, регіональних особливостей, безпосередній зв'язок зі споживачами, вузьку спеціалізацію на певному сегменті ринку товарів та послуг, можливість розпочати свій бізнес із відносно невеликим стартовим капіталом, більшу самостійність, свободу та незалежність¹.

Крім переваг, учені відзначають проблеми та недоліки, властиві малому підприємству. Серед них:

- обмеженість власних коштів, що звужує межі виробництва, та можливостей залучення додаткових ресурсів. На відміну від великих фірм, вони не мають достатніх гарантій для залучення кредитів, зазнають труднощів із прямим виходом на ринок довгострокового позичкового капіталу;
- відносно низька прибутковість;

¹ *Штайнхофф Д.* Основы управления малым бизнесом : пер. с англ. / Д. Штайнхофф, Дж. Берджес. – М. : Бином, 1997. – С. 17–38; *Тэпман Л. Н.* Малый бизнес: опыт зарубежных стран : учеб. пособ. / Л. Н. Тэпман ; под ред. проф. В. А. Швандара. – М. : ЮНИТИ–ДАНА, 2004. – С. 22–28; *Варналій З. С.* Мале підприємництво: основи теорії і практики : [монографія] / З. С. Варналій. – 3-тє вид., стереотип. – К. : Т-во "Знання", КОО, 2005. – С. 28–33.

- висока інтенсивність праці за рахунок тривалого робочого дня й використання сімейної праці;
 - економія на умовах праці та техніці безпеки, кваліфікаційному рівні найманих працівників;
 - обмежені можливості застосування передових технологій.
- Із названими проблемами тісно пов'язані загрози для малого бізнесу:
- імовірність швидкого банкрутства у зв'язку з відсутністю достатніх фінансових резервів;
 - низька конкурентоспроможність продукції внаслідок меншої продуктивності праці, неможливості знижувати ціни за рахунок економії на масштабах виробництва, як це відбувається на великих підприємствах;
 - висока залежність від несприятливих економічних та соціальних факторів (інфляція, вихід на відповідні ринки збуту великих підприємств, підвищення цін на ресурси, податковий тиск тощо).

Зазначені перешкоди у розвитку малого підприємництва у поєднанні з важливими функціями, які воно виконує в економіці й суспільстві, зумовлюють необхідність його державної підтримки і регулювання.

Підприємництво є фундаментальною основою конституційного ладу України. Відповідно до Конституції громадянам України має гарантуватися захист права власності та господарювання (підприємництва). На органи державної влади та місцевого самоврядування покладається обов'язок забезпечення конституційних прав громадян, серед яких – і право на підприємницьку діяльність¹. З боку суб'єктів економічної діяльності підприємницька діяльність є джерелом важливих зобов'язань перед державою та суспільством.

Конституція встановлює рівноправність у функціонуванні та юридичному захисті всіх форм власності, державний захист конкуренції у підприємницькій діяльності. Неприпустимі зловживання монопольним становищем

Потенціал підприємництва не може реалізуватися повною мірою в Україні через незадовільний бізнес-клімат.

Метою реформи є поліпшення бізнес-клімату й створення сприятливих умов для надходження інвестицій і забезпечення прискореного економічного зростання.

Програма економічних реформ на 2010–2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава"

¹ Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.

на ринку, неправомірне обмеження конкуренції та недобросовісна конкуренція. Держава бере на себе обов'язок захищати права споживачів, здійснювати контроль за якістю і безпечністю продукції та всіх видів послуг і робіт, сприяти діяльності громадських організацій споживачів.

Станом на початок 2010 р. у країнах Європейського Союзу на 1000 осіб припадало близько 40 підприємств, а частка зайнятих у сфері малого та середнього підприємництва становила близько 75 % працездатного населення¹. В Україні ці показники нижчі: на 1000 осіб населення – лише близько 6,3 підприємства та, відповідно, зайнято тільки близько 10,3 % працездатного населення². Тому, очевидно, потенціал кількісного і якісного зростання малого підприємництва в Україні далеко не вичерпаний. Загалом у сфері малого бізнесу на сьогодні зайнято більше 2 млн осіб. Таким чином, це достатньо вагома складова української економіки, яка потребує постійної уваги до її проблем.

Динаміка показників розвитку малих підприємств (МП) упродовж 2000–2010 рр. показана на рис. 1.1. Протягом 2000–2007 рр. кількість МП на 10 тис. осіб населення мала тенденцію до збільшення, вона зросла з 44 до 76, тобто майже вдвічі. З 2007 до 2010 р. відбулося зниження цього показника до 63 підприємств на 10 тис. осіб населення.

За даними Державної служби статистики України, станом на кінець 2010 р. малі підприємства забезпечували 14,2 % загального обсягу реалізованої продукції та 23,4 % загального обсягу прибутку від звичайної діяльності до оподаткування (рис. 1.2). Як видно з рисунка, протягом 2006–2010 рр. частка загального обсягу реалізованої продукції зменшилася з 18,8 до 14,2 %, а частка прибутку від звичайної діяльності до оподаткування в загальному обсязі прибутку (незважаючи на економічну кризу 2009–2010 рр.) зросла з 17,2 до 23,4 %. Це може свідчити про підвищення ефективності діяльності МП.

У табл. 1.1 наведено показники діяльності МП за основними галузями (видами) економічної діяльності за 2009 та 2010 рр. У 2010 р. обсяг реалізованої продукції за видами економічної діяльності в середньому зріс на 9 %. Найбільше його зростання спостерігалось в сільському господарстві, торгівлі, охороні здоров'я та наданні соціальної допомоги. Це свідчить про те, що відбувається післякризове відновлення і, незважаючи на негативні

¹ Statistics from A to Z [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.oecd.org/document/0,3746,en_2649_201185_46462759_1_1_1_1_1,00.html.

² За даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua>.

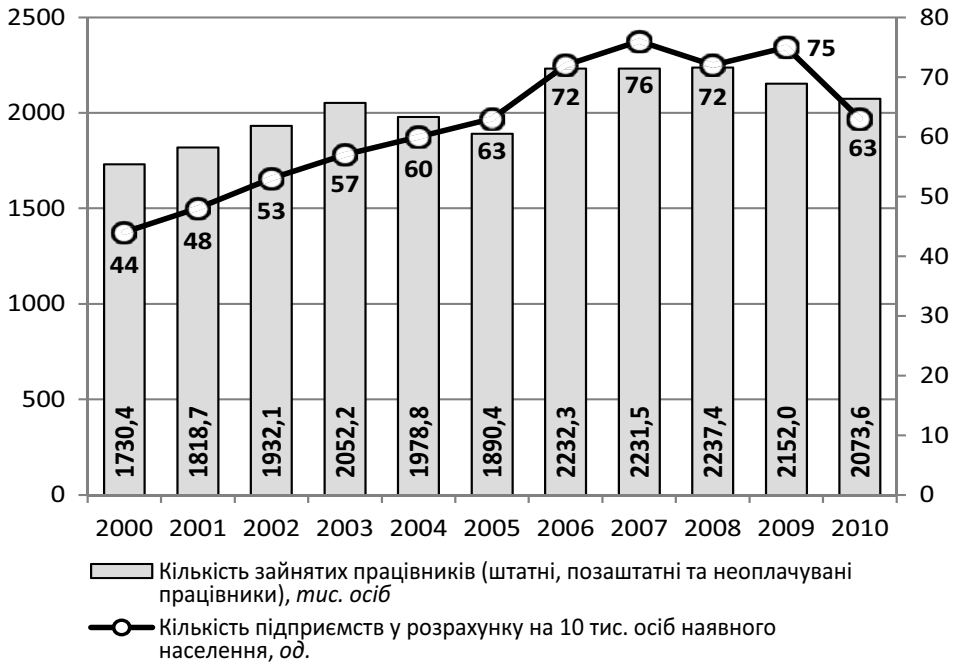


Рис. 1.1. Динаміка показників розвитку МП

Складено за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.



Рис. 1.2. Порівняння частки прибутку від звичайної діяльності МП та частки обсягу реалізованої продукції

Складено за даними Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Таблиця 1.1

Основні показники діяльності МП за видами економічної діяльності

Вид економічної діяльності	Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), млн грн		Зміна обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг), %
	2009	2010	
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	12 462,2	15 999,8	28,39
Промисловість	45 406,8	50 676,5	11,61
Будівництво	34 121,0	32 860,2	-3,70
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	273 335,2	281 464,1	2,97
У тому числі:			
торгівля автомобілями та мотоциклами, їх технічне обслуговування та ремонт	19 111,7	22 432,4	17,38
оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі розарібною торгівля; ремонт побутових виробів та предметів особистого вжитку	233 441,3	236 981,7	1,52
Діяльність готелів та ресторанів	20 782,2	22 050,0	6,10
Діяльність транспорту та зв'язку	3 251,8	3 617,0	11,23
Фінансова діяльність	17 495,8	19 141,8	9,41
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	8 202,7	8 060,9	-1,73
Освіта	56 686,6	59 778,6	5,45
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	579,4	586,8	1,28
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	1 336,1	1 574,1	17,81
Усього	456 667,8	478 256,7	4,73

Складено за даними Державної служби статистики України: Основні показники діяльності малих підприємств за видами економічної діяльності у 2010 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2011/sze/org/org_u/ordmp2010_u.htm; Основні показники діяльності малих підприємств за видами економічної діяльності у 2009 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2010/sze/org/org_u/ordmp2009_u.htm.

фактори, які постійно впливають на стан малого бізнесу в Україні, обсяг виробленої та реалізованої продукції зростає.

Найбільший обсяг реалізованої продукції припадає на галузі невиробничого сектору, а саме: операції з нерухомим майном; торгівлю; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку. Це пояснюється відносно високою вартістю зазначених послуг, а також ускладненими умовами діяльності МП у виробничій сфері.

Перш ніж перейти до аналізу засобів державної підтримки малих підприємств, розглянемо підходи до виокремлення кола суб'єктів малого підприємництва, що можуть користуватися такою підтримкою. Основою їх виокремлення є встановлення критеріїв класифікації підприємств на великі, середні та малі. До кількісних критеріїв, що використовуються різними країнами, належать:

- чисельність зайнятих осіб (найманих працівників) на підприємстві;
- обсяг продажу, зведений баланс, вартість активів, річний дохід, сукупний капітал фірми, частка фірми на ринку і т. ін.

Практично єдиним критерієм, порівнянним для всіх країн, є чисельність найманих працівників на підприємстві. Він і є основним кількісним критерієм класифікації підприємств за розмірами. Використовуючи його, необхідно все ж враховувати, що малі за чисельністю найманих працівників підприємства не завжди є малими з позицій показників економічної ефективності (наявності висококваліфікованих кадрів, забезпечення основними засобами, рівня продуктивності праці).

Малими підприємствами в Україні відповідно до п. 7 ст. 63 “Види та організаційні форми підприємств” Господарського кодексу України від 16.01.2003 № 436-IV визначаються підприємства (незалежно від форми власності), в яких середньооблікова кількість працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує 50 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує 70 млн грн.

Аналогічні критерії встановлено ст. 1 Закону України “Про державну підтримку малого підприємництва” від 18.09.2008 № 523-VI. Цим Законом визначено суб'єктів малого підприємництва, якими є “фізичні особи, зареєстровані у встановленому законом порядку як суб'єкти підприємницької діяльності; юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищує 70 мільйонів гривень”.

Така ж чисельність працюючих є критеріальною ознакою малого підприємства у багатьох країнах ЄС.

Відносини між державою і суб'єктами малого бізнесу складаються із заходів державної підтримки МП та заходів державного регулювання у цій сфері. Перші з них спрямовані на активізацію розвитку підприємництва, а другі – на регламентацію діяльності суб'єктів МП в інтересах суспільства. Ефективність діяльності суб'єктів підприємництва значною мірою залежить від реалізації державної регуляторної політики у цій сфері, формування цілісної системи заходів, спрямованих на створення оптимальних умов провадження господарської діяльності суб'єктів усіх форм власності та покращання соціально-економічного стану держави.

На першому етапі становлення ринкової економіки України відбулись процеси лібералізації економічного та суспільного життя, які супроводжувалися змінами адміністративної системи, функцій та структури органів виконавчої влади, принципів державного управління. У подальшому здійснено перехід від прямого державного адміністрування до ринкового управління, яке вдосконалюється і сьогодні. При цьому за державою залишаються такі важливі функції, як встановлення прозорих та справедливих правил для учасників ринку, контроль за їх виконанням з метою забезпечення кращого функціонування ринкової системи¹.

Причиною несприятливого бізнес-клімату в Україні, зокрема, є неефективна регуляторна система.

Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”

Під впливом об'єктивних і суб'єктивних чинників завдання щодо виконання цих функцій не були реалізовані повною мірою. Нормативно-правова база, що регламентувала діяльність суб'єктів господарювання загалом та сферу діяльності малого бізнесу зокрема, зазнавала постійних змін, характеризувалася внутрішніми суперечностями.

Указом Президента України “Про усунення обмежень, що стримують розвиток підприємницької діяльності” від 03.02.1998 № 79/98 визначено принципи та процедури дерегулювання підприємницької діяльності. Під дерегулюванням розумілася сукупність заходів, спрямованих на зменшення втручання державних органів у підприємницьку діяльність та усунення правових, адміністративних, економічних й організаційних пере-

¹ Регуляторна політика: нові можливості / за ред. К. Ляпіної, Д. Ляпіна, Я. Демченкова. – К. : Ін-т конкурентного суспільства, 2004. – С. 12.

шкод у розвитку підприємництва. Заходи передбачали спрощення порядку створення, реєстрації та ліквідації суб'єктів підприємницької діяльності; скорочення переліку видів підприємницької діяльності, що підлягають ліцензуванню та патентуванню, вимагають одержання сертифікатів та будь-яких інших дозволів на здійснення підприємницької діяльності. Також передбачалося: лімітування перевірок та контролю за діяльністю суб'єктів підприємництва; спрощення процедури митного оформлення вантажів при здійсненні експортно-імпортних операцій; забезпечення послідовності та стабільності нормативно-правового регулювання підприємницької діяльності¹.

22 січня 2000 р. набув чинності Указ Президента України “Про запровадження єдиної державної регуляторної політики у сфері підприємництва” № 89/2000, який, власне, заклав основи поняття та предмета регуляторної політики.

Продовженням реформування стало прийняття Верховною Радою України Закону України “Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності” від 11.09.2003 № 1160-IV. Закон визначив правові та організаційні засади реалізації державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності.

Принципами державної регуляторної політики визнано:

- доцільність – обґрунтовану необхідність державного регулювання господарських відносин з метою вирішення існуючої проблеми;
- адекватність – відповідність форм та рівня державного регулювання господарських відносин потребі у вирішенні існуючої проблеми та ринковим вимогам з урахуванням усіх прийнятних альтернатив;
- ефективність – забезпечення досягнення внаслідок дії регу-

Необхідними кроками покращання бізнес-клімату є удосконалення:

- 1) дозвільної системи;
- 2) ліцензування;
- 3) адміністративних послуг;
- 4) започаткування бізнесу і виходу з бізнесу;
- 5) державного нагляду і контролю;
- 6) державної регуляторної політики;
- 7) інші кроки.

Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”

¹ Про усунення обмежень, що стримують розвиток підприємницької діяльності: указ Президента України від 03.02.1998 № 79/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=79%2F98>.

ляторного акта максимально можливих позитивних результатів за рахунок мінімально необхідних витрат ресурсів суб'єктів господарювання, громадян та держави;

- збалансованість – забезпечення в регуляторній діяльності балансу інтересів суб'єктів господарювання, громадян та держави;
- передбачуваність – послідовність регуляторної діяльності, відповідність її цілям державної політики;
- прозорість та врахування громадської думки – відкритість для фізичних та юридичних осіб, їх об'єднань дій регуляторних органів на всіх етапах їх регуляторної діяльності¹.

У зв'язку з ухваленням зазначеного Закону Укази Президента України “Про усунення обмежень, що стримують розвиток підприємницької діяльності” та “Про запровадження єдиної державної регуляторної політики у сфері підприємництва” було скасовано Указом Президента № 477/2004 від 24.04.2004.

Правові та організаційні засади реалізації державної регуляторної політики передбачали формування механізмів, які б забезпечували впровадження заходів, орієнтованих на досягнення конкретних цілей з одночасним скороченням витрат на їх виконання, зменшенням втручання держави в господарську діяльність та усуненням перешкод для зростання економіки.

Реалізацію державної політики у сфері підприємництва було доручено Державному комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва (Держкомпідприємство України), створеному постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.2007 № 667. Діяльність зазначеного Комітету спрямовувалася і координувалася Кабінетом Міністрів України.

Основними завданнями Держкомпідприємства України було визначено:

- участь у формуванні та реалізації державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності, державної політики у сфері підприємництва, державної політики щодо ліцензування підприємницької діяльності та державної реєстрації підприємств;
- координацію діяльності органів виконавчої влади, пов'язаної з розробленням та реалізацією заходів щодо здійснення державної регуля-

¹ Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : закон України від 11.09.2003 № 1160-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1160-15>.

- торної політики у сфері господарської діяльності, ліцензування підприємницької діяльності, державної реєстрації підприємств;
- сприяння формуванню системи фінансово-кредитної, консультативної та інформаційної підтримки підприємництва¹.

Відповідно до Указу Президента України “Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади” від 09.12.2010 № 1085/2010² Державний комітет з питань регуляторної політики та підприємництва було ліквідовано, а функції формування та реалізації державної політики з питань розвитку підприємництва передано Міністерству економічного розвитку і торгівлі України.

Проте необхідність подальшого функціонування окремого центрального органу підтверджено Указом Президента України від 19.12.2011 № 1168/2011, яким створено Державну службу України з питань регуляторної політики та розвитку підприємства.

На сьогодні основними засобами регулюючого впливу держави на діяльність суб'єктів господарювання є: державне замовлення; ліцензування, патентування і квотування; сертифікація та стандартизація; застосування нормативів і лімітів; регулювання цін і тарифів; надання інвестиційних, податкових та інших пільг; надання дотацій, компенсацій та субсидій³.

Основними етапами здійснення державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності є:

- планування діяльності з підготовки регуляторних актів;
- вироблення концепцій нормативних актів;
- аналіз регуляторного впливу;
- оприлюднення проектів регуляторних актів з метою одержання зауважень і пропозицій;
- повторне оприлюднення проектів регуляторних актів;
- узгодження проектів регуляторних актів та порядок їх оскарження;
- експертний висновок щодо регуляторного впливу проектів регуляторних актів;

¹ Положення про Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємства : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.2007 № 667 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=667-2007-%EF>.

² Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1085%2F2010>.

³ Юлдашев О. Х. Проблеми вдосконалення державної регуляторної політики в Україні : монографія / О. Х. Юлдашев. – К. : МАУП, 2005. – 336 с.

- затвердження та здійснення правової експертизи і державної реєстрації нормативно-правових актів;
- відстеження результативності регуляторного акта;
- перегляд регуляторних актів;
- оприлюднення інформації про здійснення регуляторної діяльності.

Діяльність суб'єктів підприємницької діяльності, у тому числі суб'єктів малого і середнього бізнесу, регламентується, крім перелічених, значною кількістю інших нормативних актів, зокрема, Господарським та Цивільним кодексами України, Законами України “Про захист прав споживачів” від 12.05.1991 № 1023-XII, “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” від 14.05.1992 № 2343-XII, “Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування” від 26.06.1997 № 400/97-ВР, “Про безпечність та якість харчових продуктів” від 23.12.1997 № 771/97-ВР, “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV, “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” від 02.03.2000 № 1533-III, “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” від 01.06.2000 № 1775-III, “Про державну підтримку малого підприємництва” від 19.10.2000 № 2063-III, “Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні” від 21.12.2000 № 2157-III, “Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування в зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням” від 18.01.2001 № 2240-III, “Про особливості державного регулювання діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаної з виробництвом, експортом, імпортом дисків для лазерних систем зчитування” від 17.01.2002 № 2953-III, “Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців” від 15.05.2003 № 755-IV, “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України (щодо посилення правового захисту громадян та запровадження механізмів реалізації конституційних прав громадян на підприємницьку діяльність, особисту недоторканність, безпеку, повагу до гідності особи, правову допомогу, захист” від 12.01.2005 № 2322-IV, “Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності” від 06.09.2005 № 2806-IV, “Про внесення змін до статті 10 Закону України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” від 27.04.2007 № 994-V, “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” від 05.04.2007 № 877-V, “Про внесення змін до деяких законів України щодо приведення їх у відповідність із Законом України “Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності” від 01.07.2010 № 2388-VI, “Про внесення змін до Закону України “Про державну

реєстрацію юридичних осіб – підприємців” щодо спрощення механізму державної реєстрації припинення діяльності суб’єктів господарювання” від 01.07.2010 № 2390-VI, “Про внесення змін до Закону України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” від 01.07.2010 № 2399-VI, “Про внесення змін до Закону України “Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності” щодо провадження господарської діяльності на підставі подання декларації” від 07.07.2010 № 2451-VI, “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо обмеження державного регулювання господарської діяльності” від 19.10.2010 № 2608-VI тощо. Крім законів діяльність суб’єктів господарювання регламентується також указами Президента України, постановами Кабінету Міністрів України.

Важливе значення для діяльності МП має Закон України “Про дозвільну систему у сфері господарської діяльності”. На сьогодні дозвільна система України залишається досить обтяжливою, що підтверджується даними міжнародних економічних інституцій.

Прогноз на 2012 р. рейтингу Світового банку економік країн світу за версією Doing Business щодо легкості ведення бізнесу, який надається щороку станом на 1 червня, наведено у табл. 1.2 (зазначимо, що прогноз на 2012 р. був зроблений 1 червня 2011 р., тобто без урахування впливу змін до Податкового кодексу України). У цьому рейтингу ранжування 183 країн здійснюється за легкістю ведення бізнесу, перше місце – найвище. Висока позиція за індексом легкості ведення бізнесу означає, що регуляторний клімат у країні сприяє веденню бізнесу. Індекс є середнім показником за 10 індикаторами, кожний з яких має однакову вагу.

Прогноз за версією Doing Business показує, що у сфері регуляторної політики в Україні насамперед потребують опрацювання питання реєстрації власності, забезпечення кредитування, захисту інвесторів, створення умов для міжнародної торгівлі.

Як свідчить названий рейтинг, за рівнем сприятливості економічного та правового середовища для ведення підприємницької діяльності у 2012 р. Україна може посісти 152-ге місце (у 2011 р. – 149-те місце). Нашу країну випереджають країни пострадянського простору. Зокрема, Грузія посідає у рейтингу 16-те місце, Литва – 27-ме, Казахстан – 47-ме, Вірменія – 55-те, Азербайджан – 66-те, Білорусь – 69-те, Російська Федерація – 120-те.

Рейтинги економіки України за версією Doing Business для 2011 та 2012 рр. наведено в табл. 1.3. Очевидно, що потребують опрацювання питання реєст-

Таблиця 1.2

**Прогноз рейтингу економік окремих країн за легкістю ведення бізнесу у 2012 р.
(за версією Doing Business)**

Країна	Рейтинг легкості ведення бізнесу	Регистрація підприємств	Отримання дозволів на будівництво	Регистрація власності	Оподаткування
Сінгапур	1	4	3	14	4
Гонконг, Китай	2	5	1	57	3
Нова Зеландія	3	1	2	3	36
США	4	13	17	16	72
Данія	5	31	10	11	14
Норвегія	6	41	60	8	27
Республіка Корея	8	24	26	71	38
Ісландія	9	37	34	11	35
Грузія	16	7	4	1	42
Литва	27	101	47	7	62
Казахстан	47	57	147	29	13
Вірменія	55	10	57	5	153
Азербайджан	66	18	172	9	81
Білорусь	69	9	44	4	156
Туреччина	71	61	155	44	79
Мальдівська Республіка	79	59	20	152	1
Російська Федерація	120	111	178	45	105
Бангладеш	122	86	82	173	100
Нігерія	133	116	84	180	138
Україна	152	112	180	166	181
Ірак	164	176	120	98	49
Узбекистан	166	96	145	136	157

Складено за: Doing Business [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/rankings>.

Таблиця 1.3

Рейтинги економіки України за легкістю ведення бізнесу

Рейтинги за категоріями	ДВ 2012	ДВ 2011	Зміна рейтингу
Бізнес-рейтинг загальний	152	149	-3
Реєстрація підприємств	112	118	+6
Отримання дозволів на будівництво	180	182	+2
Підключення до системи енергозабезпечення	169	169	Без змін
Реєстрація власності	166	165	-1
Кредитування	24	21	-3
Захист інвесторів	111	108	-3
Оподаткування	181	181	Без змін
Міжнародна торгівля	140	136	-4
Забезпечення виконання контрактів	44	44	Без змін
Вирішення проблем неплатоспроможності	156	158	+2

Складено за: Doing Business [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/rankings>.

рації власності, забезпечення кредитування, захисту інвесторів, створення умов для міжнародної торгівлі.

Отже, удосконалення дозвільної системи в Україні залишається важливою передумовою підвищення рівня підприємницької активності населення, розвитку підприємництва, формування інвестиційно привабливого клімату тощо. Очевидно, що рейтинг буде покращуватись при врахуванні змін у податковому законодавстві, зокрема щодо оподаткування малого підприємництва.

До удосконалення дозвільної системи у сфері малого бізнесу доцільно підходити комплексно. Особливу увагу варто звернути на скорочення кількості документів дозвільного характеру, подальше передання відповідних повноважень з центрального рівня на місцевий, що дасть змогу пришвидшити проходження цих процедур.

Важливою складовою системи взаємодії бізнесу та влади є ліцензування. Закон України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” визначає види господарської діяльності, які підлягають ліцензуванню, порядок ліцензування, встановлення державного контролю у сфері ліцензування, відповідальність суб’єктів господарювання та органів ліцензування за порушення законодавства у цій сфері. Згідно із Законом ліцензуванню підлягають 12 сфер та 66 видів господарської діяльності.

Здійснювані зміни законодавства (наприклад, Законом України “Про внесення змін до деяких законів України щодо спрощення умов ведення бізнесу в Україні” від 15.12.2009 № 1759-VI внесено зміни до Закону України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності”) певною мірою сприяють спрощенню процедури отримання ліцензій, здешевленню процесу їх отримання, скороченню видів господарської діяльності, що потребують ліцензування. Водночас кількість видів економічної діяльності, які підлягають ліцензуванню, залишається досить великою. На легкість ведення бізнесу впливає необхідність сертифікації продукції, забезпечення ліцензійних договорів, стандартів. Для провадження господарської діяльності суб’єкту господарювання, крім ліцензії, необхідно мати додаткові висновки різних державних служб, квоти, дозволи, погодження, що часто використовується службами як інструмент для поширення корупції та стримує розвиток малого бізнесу.

Ускладнюють діяльність суб’єктів господарювання й неузгодженість та невизначеність окремих норм податкового законодавства. Прийняття єдиного кодифікованого документа – Податкового кодексу України – у 2010 р. та Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI дає змогу сподіватися, що ситуація виправиться на краще.

Державна фінансова підтримка малого бізнесу. Чи не найважливішим аспектом державної підтримки малого бізнесу, забезпечення сприятливих умов для його розвитку є фінансова підтримка. Пряма форма державної фінансової підтримки МБ (рис. 1.3) включає: цільове бюджетне фінансування; пряме та цільове субсидування; пільгове кредитування; матеріально-технічну підтримку; гарантійне забезпечення; створення державних спеціалізованих фінансових установ для підтримки МБ; формування державних фондів підтримки; лізинг тощо.

За роки незалежності у країні в цілому сформована нормативно-правова база з цього питання, визначена переважно у Законах України “Про державну підтримку малого підприємництва”¹ та “Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні”², а також урядових докумен-

¹ Про державну підтримку малого підприємництва : закон України від 19.10.2000 № 2062-III // Урядовий кур’єр. – 2000. – 22 листоп.

² Про національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні : закон України від 21.12.2000 № 2157-III // Урядовий кур’єр. – 2001. – 25 січ.

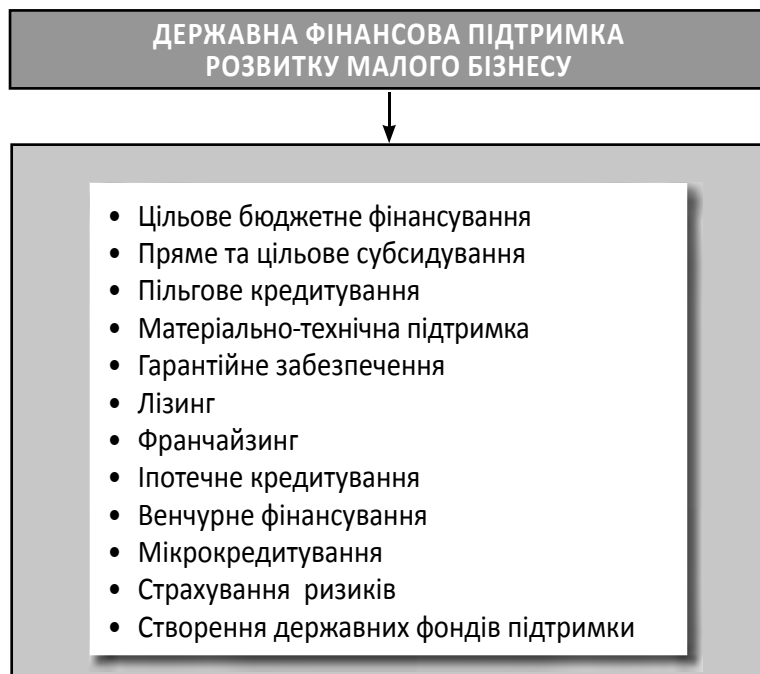


Рис. 1.3. Види державної фінансової підтримки розвитку малого бізнесу
Складено автором.

тах (щорічні розпорядження на виконання плану заходів Національної програми¹).

Фінансове забезпечення виконання відповідних програм підтримки малого бізнесу провадиться за рахунок Державного бюджету України, бюджету Автономної Республіки Крим, місцевих бюджетів, у тому числі коштів, отриманих від приватизації державного і відчуження комунального майна, позабюджетних коштів та інших джерел фінансування, не заборонених законом.

Обсяг щорічних асигнувань на **державну фінансову підтримку** визначається у видатковій частині Державного бюджету України та Державній програмі приватизації. Розпорядником цих коштів є центральний орган виконавчої влади з питань регуляторної політики та підприємництва. Конт-

¹ Про затвердження плану заходів з виконання у 2011 році Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 06.04.2011 № 273-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www/dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=F134F7E3DB6D0C90939D4D076D7C7860?rt_id=190734&cat_id=33781.

роль за їх цільовим використанням здійснюється Рахунковою палатою та органами державної контрольно-ревізійної служби.

Основні складові державної регуляторної політики та державної фінансової підтримки малого підприємництва схематично представлені на рис. 1.4.

Визначена Законом України “Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні” програма передбачає такі напрями активізації фінансово-кредитної та інвестиційної підтримки малого підприємництва:

- формування мережі регіональних фондів підтримки підприємництва і кредитно-гарантійних установ;
- розроблення та впровадження ефективних кредитно-гарантійних механізмів мікрокредитування суб’єктів малого підприємництва;
- створення та підтримку фінансових інститутів, які працюють на розвиток малого підприємництва.

Згідно зі ст. 13 Закону України “Про державну підтримку малого підприємництва”¹, фінансове забезпечення реалізації державної політики у сфері підтримки малого підприємництва повинно здійснюватися відповідно до своєї компетенції на загальнодержавному рівні *Українським фондом підтримки підприємництва* (УФПП), на регіональному рівні – регіональними фондами підтримки підприємництва, на місцевому рівні – місцевими фондами підтримки підприємництва.

Щодо коштів, за рахунок яких, наприклад, у 2010 р. УФПП виконував заходи регіональних (місцевих) програм підтримки малого підприємництва, то 90,8 % їх спрямовувалося на фінансово-кредитну підтримку 108 суб’єктів малого підприємництва на загальну суму 18,3 млн грн. Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку використання у 2010 році коштів, передбачених у державному бюджеті для мікрокредитування суб’єктів малого підприємництва” від 12.10.2010 № 923² визначено механізм використання цих коштів та відповідні суб’єкти кредитування малого бізнесу, зокрема підприємства, що займаються виробництвом, переробкою та збутом виробленої продукції, придбанням техніки, обладнання, новітніх технологій, провадженням виробничої діяльності, будівництвом та реконструкцією виробничих приміщень.

¹ Про державну підтримку малого підприємництва : закон України від 19.10.2000 № 2062-III // Урядовий кур’єр. – 2000. – 22 листоп.

² Про затвердження Порядку використання у 2010 році коштів, передбачених у державному бюджеті для мікрокредитування суб’єктів малого підприємництва : постанова Кабінету Міністрів України від 12.10.2010 № 923 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ufpp.gov.ua/credit.php?id_credit=7.

ПРАВО НА ПІДПРИЄМНИЦЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ ГАРАНТУЄТЬСЯ КОНСТИТУЦІЄЮ УКРАЇНИ (ст. 42)

Малі підприємства в Україні

У сфері малого бізнесу зайнято понад 2 млн осіб

У 2010 р.

забезпечено близько 14 %
загального обсягу
реалізованої продукції

отримано 34,2 % загального обсягу
фінансового результату від звичайної
діяльності до оподаткування

ЗАКОНОДАВЧІ ОСНОВИ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Закон України
“Про засади державної
регуляторної політики у сфері
господарської діяльності”
від 11.09.2003 № 1160-IV

Закон України
“Про державну підтримку
малого підприємництва”
від 19.10.2000 № 2063-III

Закон України
“Про Національну програму
сприяння розвитку малого
підприємництва в Україні”
від 21.12.2000 № 2157-III

Джерела державної фінансової підтримки

Щорічні асигнування

Державний бюджет
України

Місцеві бюджети
(регіональні програми)

Державна програма
приватизації

Рис. 1.4. Основні складові державної регуляторної політики та державної фінансової підтримки підприємств

Варто зазначити, що не всі бюджетні кошти, які надходили УФПП, були використані в повному обсязі, що пояснюється достатньо складною процедурою участі малих підприємств у відповідних програмах, а також відсутністю чіткого механізму їх використання.

Окрім пільгового кредитування в Україні передбачено програми для здешевлення процентних ставок за кредитами. Так, за бюджетною програмою 8681040 “Часткове відшкодування відсоткових ставок за кредитами, що надаються суб’єктам малого бізнесу на реалізацію інвестиційних проєктів” Держкомпідприємництвом та його територіальними представництвами у 2008 р. було отримано 29 368 тис. грн, або 91,8 % передбаченої державним бюджетом на 2008 р. суми у 32 000 тис. грн. Фактично на часткове відшкодування процентних ставок за кредитами було використано 29 359 тис. грн¹. У 2009–2010 рр. зазначена програма компенсації процентних ставок реалізовувалась регіональними органами влади за рахунок місцевих бюджетів².

З метою підтримки малого підприємництва в аграрній сфері у 1991 р. було створено Український державний фонд підтримки селянських (фермерських) господарств (далі – УФПСГ). Пріоритетними напрямками діяльності УФПСГ визначено стимулювання розвитку і створення підприємств із заготівлі, переробки, зберігання, реалізації сільськогосподарської продукції, виробництва будівельних матеріалів і розвитку агросервісу. Але згодом основні функції фонду звузилися до фінансування землевідведення, відшкодування частини витрат, пов’язаних зі сплатою процентів за користування позиками банків, та ін.

УФПСГ здійснює адміністрування реалізації двох державних цільових програм:

- 1) фінансова підтримка фермерських господарств;
- 2) надання кредитів фермерським господарствам.

УФПСГ надає фінансову підтримку на безповоротній основі та на поворотній основі під гарантію повернення.

¹ Інформаційна довідка про стан виконання Держкомпідприємництвом та його територіальними представництвами у 2008 році бюджетної програми часткового відшкодування відсоткових ставок за кредитами, що надаються суб’єктам малого бізнесу для реалізації інвестиційних проєктів / Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkcr.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=113924&cat_id=53992.

² Крухмаль О. В. Джерела та проблеми фінансування малих підприємств в Україні / О. В. Крухмаль, А. Б. Криворучко // Вісник Сумського національного аграрного університету. – Сер. “Фінанси і кредит”. – 2010. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2010_2/14Kruhmal.pdf.

Результативні показники фінансової підтримки фермерських господарств представлені у табл. 1.4.

З наведених даних видно, що за сучасних умов фінансова підтримка агровиробників, у тому числі фермерів, суттєво скорочується.

УФПСГ у 2007 р. підтримав за бюджетними програмами “Фінансова підтримка фермерських господарств” 1996 фермерських господарств на суму 37,8 млн грн (у середньому 19 тис. грн на одне господарство) та “Надання кредитів фермерським господарствам” – 866 господарств на суму 26,3 млн грн (30,3 тис. грн на одне господарство)¹.

Аналіз процедур діяльності та доступність інформації про діяльність УФПСГ показують, що ефективність цієї установи слід суттєво покращити.

Потрібно звернути увагу на недосконалість нормативно-правової бази щодо фінансової підтримки підприємств АПК у цілому, яка здійснювалась Міністерством аграрної політики та продовольства України. Чинна система розподілу бюджетних призначень реалізується Міністерством пропорційно середньорічному виробництву валової продукції сільського господарства (у порівняльних цінах) за попередні три роки згідно з даними органів державної статистики. Однак цей показник не забезпечує обґрунтованого розподілу коштів².

Постановою Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку використання у 2009–2013 роках бюджетних коштів, що спрямовуються на підтримку підприємств агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів” регламентовано порядок використання бюджетних коштів. Постановою Кабінету Міністрів України затверджено Порядок використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки підприємств агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів³. Але привабливість такої допомоги з боку держави зменшується, оскільки, попри те, що держава обіцяє суб’єкту господарювання відшкодувати частину кредиту, водночас між банком і пози-

¹ Дрига С. Г. Мале підприємництво України: становлення, механізми управління та підтримки : монографія / С. Г. Дрига ; НДІЕ М-ва економіки України. – К. : ДКС центр, 2009. – С. 9.

² Аналітична довідка про фінансово-господарську діяльність Українського фонду підтримки фермерських господарств за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minagro.kiev.ua/files/000_09845/cm.doc.

³ Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки суб’єктів господарювання агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів та лізингових платежів : постанова Кабінету Міністрів України від 11.08.2010 № 794 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=70915-00>.

Обсяги використання фінансової підтримки УФСГ, тис. грн

Статті витрат за програмами	2007	2008	2009
1. Фінансова підтримка фермерських господарств,	37 876,0	59 436,0	19 149,0
у тому числі:			
проект розробки земельної ділянки	266,6	223,3	156,6
часткова компенсація за техніку	29 489,1	46 972,7	11 863,4
компенсація за будівництво тваринницьких приміщень	2 606,6	3 825,5	1 206,2
страхування	4,9	10,6	42,3
підготовка кадрів	337,2	310,7	178,7
розширення досліджень	605,8	419,9	347,5
відшкодування відсотків банку	4 565,1	7 673,1	5 354,3
2. Надання кредитів фермерським господарствам,	26 251,0	93 865,7	8 082,9
у тому числі:			
виробництво, переробка, збут виробленої продукції	6 332,5	12 572,5	989,8
провадження виробничої діяльності	8 263,3	21 951,7	1 575,3
придбання техніки, обладнання	2 878,5	15 523,5	688,6
повнення обігових коштів	6 749,6	39 810,0	4 807,3
виробництво, переробка сільгосппродукції	1 546,7	2 793,0	×
будівництво та реконструкція виробничих і невиробничих приміщень	331,3	630,0	22,0
закладання багаторічних насаджень	109,1	345,0	×
зрошення та меліорація земель	40,0	240,0	×
кредити та обслуґ. кооперація	×	×	×
3. Надання кредитів фермерським господарствам за рахунок коштів Стабілізаційного фонду,			68 660,0
у тому числі:			
виробництво, переробка, збут виробленої продукції	×	×	7 941,0

Продовження табл. 1.4

Статті витрат за програмами	2007	2008	2009
провадження виробничої діяльності	×	×	14 438,7
придбання техніки, обладнання	×	×	5 783,6
повнення обігових коштів	×	×	35 356,7
виробництво, переробка сільгосппродукції	×	×	3 790,0
будівництво та реконструкція виробничих і невиробничих приміщень	×	×	780,0
закладання багаторічних насаджень	×	×	470,0
зрошення та меліорація земель	×	×	0
кредити та обслуґ. кооперація	×	×	0
Усього	64 127,0	153 301,7	95 891,9

Складено за: Аналітична довідка про фінансово-господарську діяльність Українського фонду підтримки фермерських господарств за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minagro.kiev.ua/files/00009845/cfm.doc

чальником укладається двостороння угода, а виконання відповідних зобов'язань з боку держави не гарантується. Відсутність відповідних коштів у державному бюджеті може призвести до банкрутства підприємства.

Не можна також оминати увагою програму **державної фінансової підтримки безробітних** для організації їх підприємницької діяльності. Відповідно до Закону України “Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття” наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 20.11.2000 № 307 затверджено Порядок надання допомоги по безробіттю, у тому числі одноразової її виплати для організації безробітними підприємницької діяльності¹. Цей документ визначає механізм призначення та виплати допомоги по безробіттю, зокрема одноразової, для організації безробітними підприємницької діяльності, і обчислення страхового стажу.

Особливо важливе значення це має для мешканців сільських регіонів, сприяючи розвитку інфраструктури, а також сфери побутових послуг та сільськогосподарського виробництва, оскільки можливості працевдатних сільських громадян отримати роботу в сільському господарстві надзвичайно обмежені (на початок 2010 р. на одне вільне робоче місце претендували 57 осіб²). Серед осіб, що перебувають на обліку в центрі зайнятості (на середину 2010 р. статус безробітних мали 398,7 тис. осіб), 36,6 % проживали в сільській місцевості³. Виплати для організації безробітними підприємницької діяльності у 2010 р. отримали 13,3 тис. безробітних громадян⁴, з них лише 3,2 тис. осіб мешкають у сільській місцевості.

Державна служба зайнятості знаходить нові форми взаємодії та налагоджує продуктивну роботу стосовно підтримки підприємницької ініціативи безробітних та напрацювання чітких механізмів залучення безробітного населення до підприємницької діяльності.

¹ Про затвердження Порядку надання допомоги по безробіттю, у тому числі одноразової її виплати для організації безробітними підприємницької діяльності : наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 20.11.2000 № 307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=70915-0>.

² Про затвердження Основних напрямів реалізації державної політики зайнятості на 2010–2011 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 08.09.2010 № 831 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=831-2010-%EF>.

³ Держцентр зайнятості підрахував кількість зареєстрованих безробітних українців [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pmsbu.com.ua/exclusive/36/5510/dercentr_zaynyatosti_pidrahuvav_kilkist_zareestrovanih_ezrbtbnih_ukrayinciv.

⁴ Ситуація на ринку праці та діяльність державної служби зайнятості у 2010 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dcz.gov.ua/control/uk/statdatacatalog/list>.

Іншим напрямом підтримки малого підприємництва є **міжнародні програми, які здійснюються за участю держави**. Зокрема, 16 лютого 2009 р. підписано Декларацію про налагодження співробітництва між українським Урядом і Європейською Комісією щодо політики у сфері розвитку малих та середніх підприємств. Декларація стала практичним втіленням реалізації Європейської хартії малих та середніх підприємств, до якої Україна долучилась раніше. Це співробітництво переважно стосується програм кредитування. Наприклад, на початку 2010 р. ставки за кредитами в українських банках коливалися на рівні 25–30 % річних, на початку 2011 р. вони зменшилися у середньому на 6–7 %¹, але це досить висока ціна за кредит. Міжнародні фінансові організації мають у своєму розпорядженні фінансові ресурси, які можуть надати на умовах, значно кращих як щодо процентів, так і щодо тривалості.

За державного сприяння в Україні активними учасниками подібного фінансування є міжнародні фонди кредитування малого бізнесу, зокрема Німецько-Український фонд (НУФ), “Євразія”, Європейський банк реконструкції та розвитку (ЄБРР) тощо. Найбільшим кредитором малого бізнесу в Україні залишається ЄБРР, який працює за двома основними напрямками: кредитні лінії для розвитку малих та середніх підприємств (МСП-1, МСП-2) і мікрокредитування.

Перший напрям передбачає підтримку ринкових реформ в Україні, становлення, впровадження та розширення діяльності приватного сектору шляхом надання фінансової допомоги малим та середнім приватним підприємствам через банки в Україні. У 1994 р. ЄБРР відкрив першу кредитну лінію (МСП-1) для підтримки розвитку малих та середніх підприємств у розмірі 121,185 млн дол. США. Українські підприємці змогли отримати для розвитку виробництва та надання послуг кредити розміром до 2,5 млн дол. США і терміном до п’яти років із пільговим періодом до двох років. Національний банк України повністю використав виділені кошти до середини 2000 р. Наприкінці 2000 р. розпочалося впровадження другої кредитної лінії (МСП-2) щодо кредитування 92 субпроектів на загальну суму 83,1 млн дол. США.

НБУ в листопаді 2010 р. завершив упровадження проекту “Друга кредитна лінія для розвитку малих та середніх підприємств” (МСП-2), здійснивши повне погашення залишку заборгованості Європейському банку реконструкції та розвитку.

¹ *Алексєєв А.* Кредити для малого бізнесу: все-таки реальність? / *А. Алексєєв* // Дзеркало тижня. Україна. – 2011. – № 18. – 20 трав.

Другий напрям роботи ЄБРР в Україні передбачає впровадження програми мікрокредитування, започаткованої в листопаді 1998 р. Особлива увага приділяється бізнес-групам, які зазвичай не отримують належної уваги, наприклад, малим підприємцям, котрі займаються дрібною торгівлею на місцевих ринках.

Ще одним активним учасником фінансування є Німецько-Український фонд, основна діяльність якого здійснюється за Програмою мікрокредитування та Програмою з рефінансування заходів підтримки системи кредитування у сільській місцевості. Німецько-Український фонд (НУФ) є особливою фінансовою установою, створеною в рамках програми Федерального уряду Німеччини “ТРАНСФОРМ” з підтримки процесу реформ в Україні на виконання укладеного у грудні 1996 р. між Національним банком України та німецькою Кредитною установою для відбудови (KfW) Договору про грант на суму 12 млн німецьких марок. Засновниками фонду виступають Національний банк України, Кабінет Міністрів України в особі Міністерства фінансів України та Кредитна установа для відбудови. Цілями Програми мікрокредитування визначено надання кредитних коштів мікро- та малим підприємствам; надання технічної підтримки українським банкам щодо сприяння розвитку зазначених цільових груп та, як результат, створення умов для тривалого фінансування мікро- та малих підприємств на базі українських банків. У 2010 р. в Україні банками – учасниками Програми НУФ було видано кінцевим позичальникам кредитів на загальну суму понад 4,2 млн євро. За весь час існування Німецько-Українського фонду банками-учасниками було видано кредитів на суму понад 680 млн євро¹.

У рамках Міжурядової угоди про фінансове співробітництво між Україною та урядом Федеративної Республіки Німеччина (підписана 20 лютого 2004 р., ратифікована 19 січня 2005 р.) Кабінетом Міністрів України, KfW та Німецько-Українським фондом впроваджується Проект “Програма з рефінансування заходів підтримки системи кредитування у сільській місцевості”. Кошти Фонду використовуються НУФ на кредитування через відібрані банки – партнери малих та середніх приватних підприємств і фізичних осіб – підприємців у сільській місцевості (субпозичальників) з метою фінансування їх основних фондів та оборотних коштів.

У 2010 р. банками – партнерами Проекту було видано кінцевим позичальникам кредитів на суму 1,33 млн євро. За весь час упровадження Проекту (з 2006 р.) банками було видано кредитів на суму 1,74 млн євро.

¹ Статистична інформація про впровадження Програм та Проектів НУФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=71761&cat_id=71353.

У 2011 р. Німецько-Український фонд починає впровадження Пілоотної програми з кредитування мікро-, малих та середніх підприємств України за пріоритетними галузевими напрямками з обмеженою процентною ставкою. Програма спрямована на підтримку фінансування інвестиційних проектів, які реалізуються у визначених пріоритетних галузях економіки України¹.

З метою розвитку економіки регіонів та інфраструктури фінансово-кредитного ринку в сільській місцевості, а також ринку муніципального кредитування за підтримки Світового банку запроваджено проект “Розширення доступу до ринку фінансових послуг”². Проект передбачає досягнення мети шляхом забезпечення більш широкого доступу до фінансових послуг для фермерів, приватних підприємців, членів особистих селянських господарств, малих і середніх підприємств у сільській місцевості (як сільськогосподарських, так і не зайнятих у сфері сільськогосподарського виробництва), а також для муніципалітетів та комунальних підприємств. Упровадження Проекту забезпечувалося коштами позики Світового банку в розмірі 150 млн дол. США з п’ятирічним пільговим періодом, протягом якого не сплачувалася основна сума боргу, та терміном повернення 20 років. Зазначена сума позики розподілялася за відповідними бюджетними програмами: 140 млн дол. США – на кредитування малого та середнього бізнесу через уповноважені банки, 10 млн дол. США – на поточні витрати Фонду.

Одним із важливих напрямів державної фінансової підтримки малого бізнесу є **виконання регіональних програм**, які передбачають надання фінансово-кредитної допомоги суб’єктам малого підприємництва шляхом відшкодування процентних ставок за банківськими кредитами при реалізації інвестиційних проектів відповідно до спільного наказу Міністерства економіки України та Держкомпідприємництва “Про затвердження Рекомендацій щодо порядку часткового відшкодування з місцевих бюджетів відсоткових ставок за кредитами, залученими суб’єктами малого і середнього підприємництва для реалізації інвестиційних проектів”³.

¹Прес-реліз НБУ від 15.07.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/Publication/pres_service/2011/program_150711.pdf.

²Проект “Розширення доступу до ринку фінансових послуг” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=1767008&cat_id=57043.

³Про затвердження Рекомендацій щодо порядку часткового відшкодування з місцевих бюджетів відсоткових ставок за кредитами, залученими суб’єктами малого і середнього підприємництва для реалізації інвестиційних проектів : наказ Міністерства економіки України, Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 06.03.2006 № 82/20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=88882.

Необхідно зазначити, що відповідно до Бюджетного кодексу України регіональні та місцеві програми підтримки малого підприємництва належать не до переліку видатків місцевих бюджетів, які не враховуються при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів, а до “інших програм”. Отже, обсяги цих видатків прямо залежать від усвідомлення органами виконавчої влади та органами самоврядування соціально-економічної місії малого бізнесу, його місця і ролі у процесах розвитку територій та країни в цілому.

Відповідні регіональні програми, у рамках яких здійснюється регіональне фінансування, передбачають вирішення ключових завдань у сфері державної підтримки малого бізнесу в регіонах, зокрема – заходи щодо законодавчого забезпечення, фінансової підтримки, створення інфраструктури, кадрового та ресурсного забезпечення на місцях.

Фактичне фінансування регіональних програм підтримки малого підприємництва за рахунок цільових коштів місцевих бюджетів упродовж 2009–2010 рр. здійснювалося в багатьох регіонах України. У 2009–2010 рр. сумарні заплановані видатки місцевих бюджетів на реалізацію програмних заходів у всіх регіонах становили 112,5 млн грн, і більшість регіонів здійснили фінансування в межах 70–100 % передбачених обсягів¹.

Вплив економічної кризи позначився і на обсягах фінансування з місцевих бюджетів заходів регіональних програм підтримки малого підприємництва. За підсумками 2009–2010 рр. на реалізацію програм в усіх регіонах України з обласних і місцевих бюджетів фактично було витрачено 46,9 млн грн, або 41,7 %. Протягом двох років дії програм фінансування відповідних заходів з місцевих бюджетів виконувалось непропорційно (рис. 1.5).

За підсумками 2009–2010 р. найбільші обсяги бюджетного фінансування на реалізацію регіональних програмних заходів було зафіксовано в м. Києві (21,4 млн грн), м. Севастополі (9,4 млн), Донецькій (2,5 млн), Дніпропетровській (1,7 млн), Волинській (1,6 млн), Черкаській (1,5 млн) областях, АР Крим (1,5 млн грн). Найменші обсяги фінансування за два роки мали програми Хмельницької (77,5 тис. грн), Київської (138,2 тис.), Івано-Франківської (415,4 тис. грн) областей.

Майже в повному обсязі (90–100 % передбачених у 2009 р. у місцевих бюджетах видатків) було профінансовано регіональні програми розвитку малого підприємництва у семи областях: Кіровоградській, Черкаській, Харківській, Миколаївській, Волинській, Вінницькій, Чернівецькій. У 2010 р. таких регіонів стало 13: м. Севастополь, Житомирська, Закарпатська, Чер-

¹ Дані звітів Державної казначейської служби України.

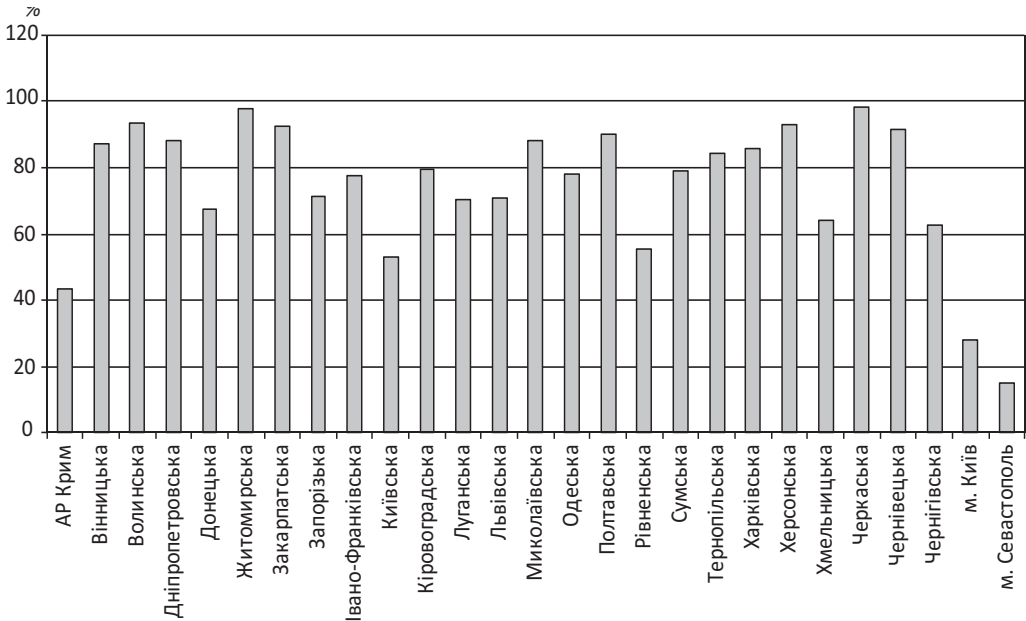


Рис. 1.5. Виконання у 2009–2010 рр. регіональних програм розвитку малого підприємництва з місцевих бюджетів

Складено за звітами Державної казначейської служби України.

каська, Херсонська, Тернопільська, Волинська, Хмельницька, Полтавська, Чернівецька, Дніпропетровська, Київська, Сумська області (табл. 1.5).

Проблемою фінансування регіональних програм є забезпечення рівномірності надходжень коштів з регіональних бюджетів протягом року. У 2010 р. з 21,8 млн грн, витрачених у регіонах, 53,1 % було виділено в останньому кварталі року, що впливає на якість виконання програмних заходів.

Аналіз структури фінансування заходів регіональних програм показує, що в більшості регіонів перевага надається заходам програм фінансово-кредитної підтримки малого підприємництва (рис. 1.6).

Загалом близько 80 % усіх бюджетних коштів за цими програмами було спрямовано на фінансово-кредитну підтримку суб'єктів малого підприємництва. Майже 50 % бюджетних коштів спрямовано на компенсацію частини вартості банківських кредитів, взятих суб'єктами малого підприємництва. Ця тенденція зберігається й у 2011 р., коли на часткове погашення процентів за банківськими кредитами планується використати 64,4 % коштів програми.

Таблиця 1.5

Фактичне виконання місцевих бюджетів за кодом функціональної класифікації видатків 180404 “Підтримка малого і середнього підприємництва”

Адміністративно-територіальна одиниця	2009 р.			2010 р.			2009 та 2010 рр.		
	Затрачено у місцевому бюджеті, тис. грн	Використано з місцевого бюджету, тис. грн	Співвідношення використаної суми і затраченого бюджету, %	Затрачено у місцевому бюджеті, тис. грн	Використано з місцевого бюджету, тис. грн	Співвідношення використаної суми і коштів місцевого бюджету, %	Передачено у місцевому бюджеті, тис. грн	Використано з місцевого бюджету, тис. грн	Співвідношення використаної суми і коштів місцевого бюджету, %
АР Крим	1 272,6	908,7	71,4	2 165,2	579,7	26,8	3 437,8	1 488,4	43,3
Вінницька	505,4	457,1	90,4	51,0	27,9	54,8	556,4	485,0	87,2
Волинська	943,9	855,7	90,7	746,3	724,0	97,0	1 690,2	1 579,7	93,5
Дніпропетровська	470,0	348,2	74,1	1 478,6	1 369,0	92,6	1 948,6	1 717,2	88,1
Донецька	1 617,6	856,4	52,9	2 167,2	1 688,1	77,9	3 784,8	2 544,5	67,2
Житомирська	66,7	54,8	82,2	429,7	429,5	99,9	496,4	484,3	97,6
Закарпатська	840,0	743,4	88,5	510,8	505,8	99,0	1 350,8	1 249,2	92,5
Запорізька	488,9	295,4	60,4	860,9	665,3	77,3	1 349,8	960,7	71,2
Івано-Франківська	291,6	209,6	71,9	244,8	205,8	84,1	536,4	415,4	77,4
Київська	157,1	43,1	27,4	103,8	95,1	91,6	260,9	138,2	53,0
Кіровоградська	496,7	489,5	98,6	569,0	356,6	62,7	1 065,7	846,1	79,4
Луганська	198,0	93,2	47,1	1 432,9	1 050,4	73,3	1 630,9	1 143,6	70,1
Львівська	746,2	524,1	70,2	780,7	555,3	71,1	1 526,9	1 079,4	70,7
Миколаївська	522,9	491,4	94,0	579,6	479,7	82,8	1 102,5	971,1	88,1
Одеська	1 015,1	790,8	77,9	767,5	602,9	78,6	1 782,6	1 393,7	78,2
Полтавська	945,7	834,4	88,2	549,5	514,1	93,6	1 495,2	1 348,5	90,2
Рівненська	498,0	279,6	56,1	361,4	196,4	54,3	859,4	476,0	55,4

Продовження табл. 1.5

Адміністративно-територіальна одиниця	2009 р.				2010 р.			2009 та 2010 рр.		
	Затверджено у місцевому бюджеті, тис. грн	Використано з місцевого бюджету, тис. грн	Співвідношення і затвердженої суми бюджету, %	Затверджено у місцевому бюджеті, тис. грн	Використано з місцевого бюджету, тис. грн	Співвідношення і затвердженої суми бюджету, %	Передачено у місцевому бюджеті, тис. грн	Використано з місцевого бюджету, тис. грн	Співвідношення використаної суми і передаченої суми бюджету, %	
Сумська	1 218,1	928,5	76,2	282,1	257,9	91,4	1 500,2	1 186,4	79,1	
Тернопільська	453,8	359,9	79,3	175,7	171,4	97,6	629,5	531,3	84,4	
Харківська	676,8	654,0	96,6	699,6	524,2	74,9	1 376,4	1 178,2	85,6	
Херсонська	355,7	319,9	89,9	212,3	207,8	97,9	568,0	527,7	92,9	
Хмельницька	87,5	45,3	51,8	33,3	32,2	96,7	120,8	77,5	64,2	
Черкаська	1 060,2	1 035,2	97,6	505,7	500,7	99,0	1 565,9	1 535,9	98,1	
Чернівецька	449,7	404,2	89,9	592,1	549,2	92,8	1 041,8	953,4	91,5	
Чернігівська	617,0	444,3	72,0	513,8	264,9	51,6	1 130,8	709,2	62,7	
м. Київ	58 793,9	9 000,4	15,3	18 031,7	12 424,3	68,9	76 825,6	21 424,7	27,9	
м. Севастополь	61 600,0	9 366,5	15,2	50,0	50,0	100,0	61 650,0	9 416,5	15,3	
Усього	77 595,1	21 833,2	28,1	34 895,2	25 028,2	71,7	112 490,3	46 861,4	41,7	

Складено за звітами Державної казначейської служби України.

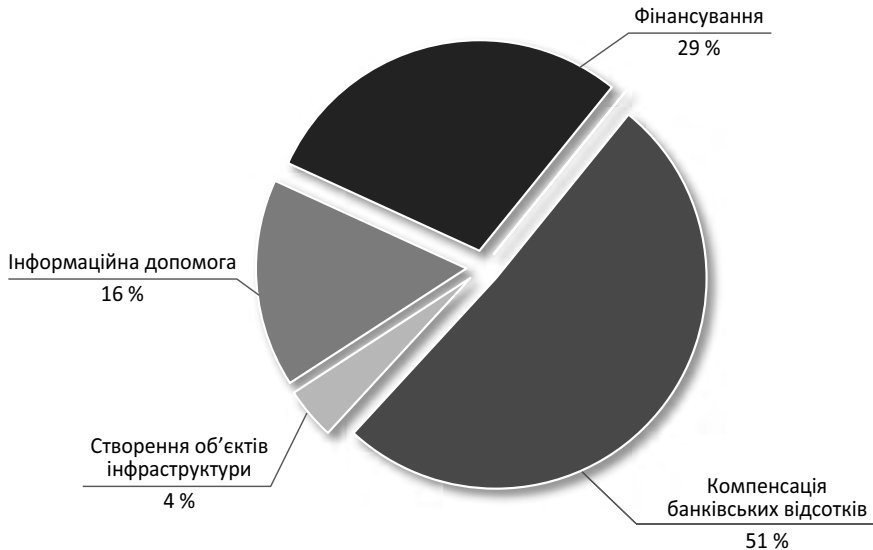


Рис. 1.6. Розподіл коштів регіональних програм за напрямами фінансування в середньому по Україні

Складено за: Моніторинг виконання регіональних програм підтримки малого підприємництва на 2009–2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33774.

На пільгове кредитування інвестиційних проектів, фінансування на поворотній та безповоротній основі було витрачено 30,9 % коштів регіональних бюджетів, спрямованих на реалізацію програмних заходів. За звітами з регіонів, пільгові кредити малому підприємству надавали у Вінницькій, Волинській, Івано-Франківській, Кіровоградській, Луганській, Полтавській, Сумській, Харківській, Херсонській, Хмельницькій, Черкаській та Чернігівській областях.

Значний обсяг бюджетних коштів по Україні – 15,8 % загальних обсягів фінансування регіональних програм – було використано на надання інформаційної допомоги підприємцям, здійснення їх навчання, організацію семінарів, конференцій, забезпечення участі у виставкових заходах. У 2009–2010 рр. про фінансування за цими напрямами роботи звітували 23 регіони України (крім Івано-Франківської, Київської, Хмельницької та Черкаської областей).

Слід зазначити, що порівняно з попередньою програмою практично не змінилася кількість регіонів, в яких значна увага звертається на створення нових та забезпечення функціонування наявних об'єктів інфраструктури. Бюджетні кошти на розвиток інфраструктури спрямовувалися в АР Крим, Він-

ницькій, Волинській, Донецькій, Житомирській, Кіровоградській, Львівській, Миколаївській, Сумській, Харківській, Херсонській, Чернігівській областях.

Місцеві органи виконавчої влади надавали суб'єктам МП ресурсну та інформаційну підтримку. Як ресурсну підтримку суб'єктам малого бізнесу для ведення господарської діяльності надавали в оренду та у власність нежитлові приміщення комунальної власності. Всього протягом 2010 р. суб'єктам малого підприємництва передано вільних нежитлових приміщень загальною площею 4037,1 тис. м² (в 1,2 раза менше, ніж у 2009 р.), з них надано в оренду, в тому числі продовжено договори оренди, на 3435,1 тис. м² (у 2009 р. – в 1,1 раза менше), у власність підприємці отримали 601,9 тис. м² (в 1,4 раза менше, ніж у 2009 р.).

Упродовж I півріччя 2011 р. місцевими органами виконавчої влади на конкурсних засадах було надано суб'єктам малого підприємництва вільних нежитлових приміщень в оренду загальною площею майже 3,2 млн м² (що на 0,6 млн м² більше, ніж у I півріччі 2010 р.) та майже 0,3 млн м² – у власність (що на рівні I півріччя 2010 р.).

У 2010 р. найбільша площа вільних нежитлових приміщень була передана підприємцям в оренду в Дніпропетровській (1203,7 тис. м²), Донецькій (272,4 тис.), Одеській (173,5 тис.) областях та АР Крим (159,4 тис.), на умовах передачі у власність – у м. Києві (72,8 тис.), Львівській (66,2 тис.), Одеській (64,1 тис.) та Донецькій (55,3 тис. м²) областях (рис. 1.7).

З метою інформаційного забезпечення підприємців та спрощення їх доступу до необхідної інформації в регіонах України на офіційних сайтах адміністрацій розміщувались та постійно оновлювались актуальні для підприємців інформаційно-аналітичні матеріали щодо різних аспектів їх діяльності. На створених у всіх регіонах веб-сторінках та в засобах масової інформації для суб'єктів підприємницької діяльності висвітлювались проблеми та перспективи розвитку підприємництва, надавалась оперативна інформація про підприємницьку діяльність та виконання заходів з її розвитку. Здійснювалось інформування підприємців про систему орендної плати та перелік вільних нежитлових об'єктів комунальної власності, які пропонуються до продажу або передачі в оренду, з використанням засобів масової інформації, інформаційних бюлетенів та мережі Інтернет.

Суб'єктам малого підприємництва забезпечувався вільний доступ до участі у процедурах закупівлі товарів, робіт і послуг за державні кошти. У 20 регіонах України (крім Одеської, Полтавської, Чернігівської, Дніпропетровської, Херсонської та Харківської областей, м. Севастополя) упродовж 2010 р. за участю малого бізнесу виконано понад 39 тис. державних та



Рис. 1.7. Сумарна площа приміщень, наданих в оренду МП, у розрізі областей

Складено за: Моніторинг виконання регіональних програм підтримки малого підприємства на 2009–2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33774.

регіональних замовлень. Загальна сума коштів за укладеними договорами для закупівлі товарів, робіт і послуг за рахунок місцевих бюджетів становила 5907,6 млн грн (у 2009 р. – 5540,7 млн грн). Середня вартість одного замовлення – 151,4 тис. грн (у 2008 р. – 283,85 тис. грн) (рис. 1.8).

Найбільші обсяги регіональних та державних замовлень було розміщено серед суб'єктів малого підприємництва м. Києва (1116,5 млн грн), Житомирської (914,9 млн), Запорізької (884,4 млн), Івано-Франківської (444,5 млн) та Черкаської (321,4 млн грн) областей.

Отже, упродовж дії програми місцеві органи виконавчої влади постійно створюють сприятливі умови для розвитку підприємництва (передача майна в оренду, реалізація державних замовлень).

Удосконалення інфраструктури підтримки малого підприємництва. Процес формування інфраструктури підтримки малого підприємництва передбачає як створення нових, так і вдосконалення роботи діючих об'єктів. Протягом 2009–2010 рр. у рамках реалізації заходів регіональних програм продовжувалась робота щодо оптимізації діяльності об'єктів інфраструктури підтримки малого підприємництва. Діяльність таких об'єктів спрямована на надання допомоги підприємцям з питань започаткування та ведення бізнесу (рис. 1.9).

Станом на 1 січня 2011 р. мережа інфраструктури підтримки підприємництва включала: 438 бізнес-центрів; 69 бізнес-інкубаторів; 43 технопарки; 761 лізинговий центр; 2420 небанківських фінансово-кредитних установ (у тому числі 1772 кредитні спілки); 245 фондів підтримки підприємництва (з них 33 створені за участю УФПП); 2892 інвестиційно-інноваційні фонди і компанії; 3168 інформаційно-консультативних установ.

Приріст/скорочення кількості окремих об'єктів інфраструктури представлено на рис. 1.10.

Зміни у складі інфраструктури підтримки підприємництва відбувались у всіх регіонах. В окремих регіонах були створені нові об'єкти, наприклад:

- у Волинській області – 4 бізнес-центри, 1 бізнес-інкубатор, технопарк, 4 небанківські фінансово-кредитні установи;
- у Дніпропетровській області – 1 бізнес-центр, 2 фонди підтримки підприємництва;
- у Донецькій області – 2 бізнес-інкубатори, 2 фонди підтримки підприємництва, 51 інформаційно-консультативна установа;
- у Закарпатській області – 2 лізингових центри, 6 небанківських фінансово-кредитних установ, 16 інформаційно-консультативних установ;

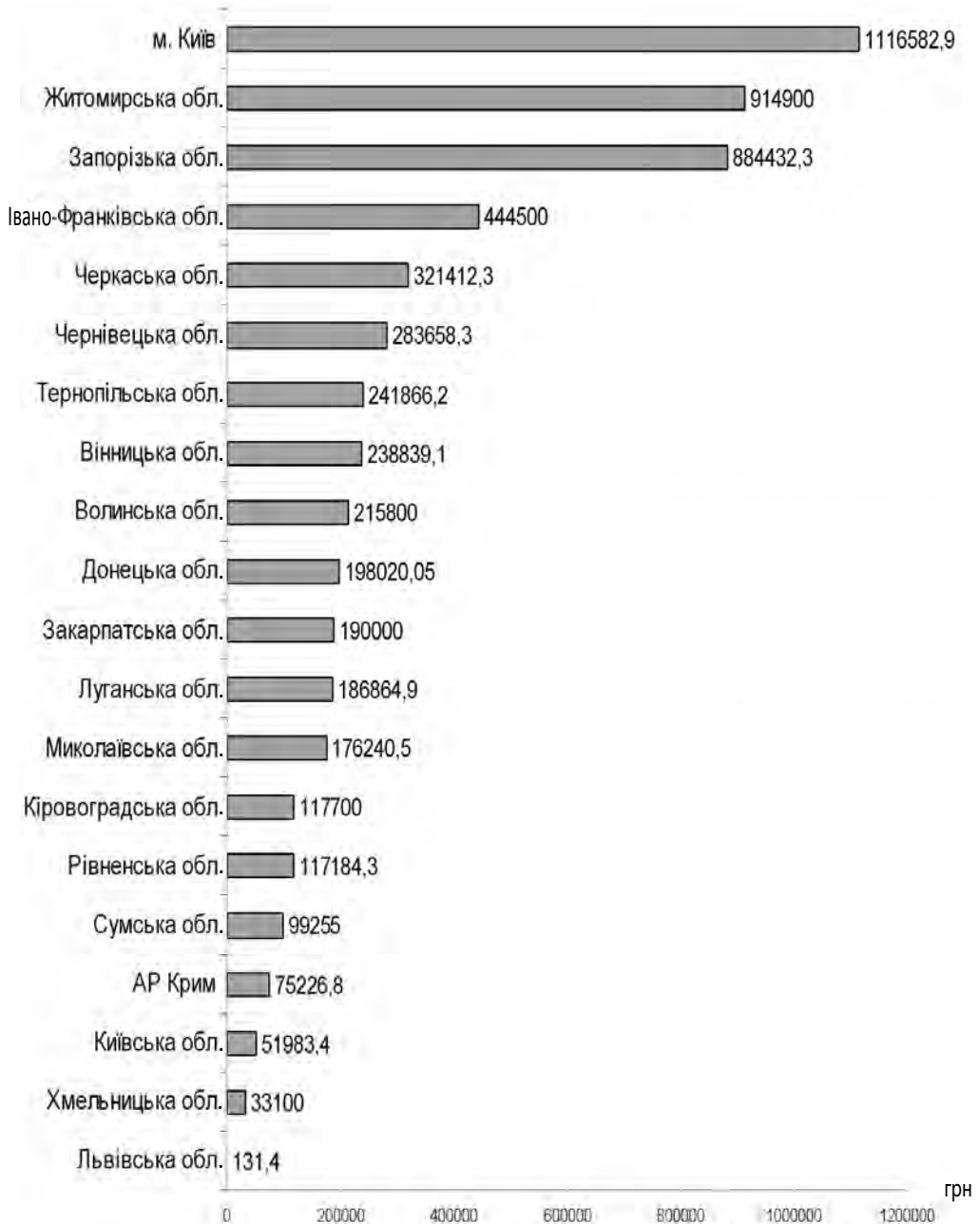


Рис. 1.8. Вартість державних замовлень, які отримали МП у 2010 р.

Складено за: Моніторинг виконання регіональних програм підтримки малого підприємства на 2009–2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33774.

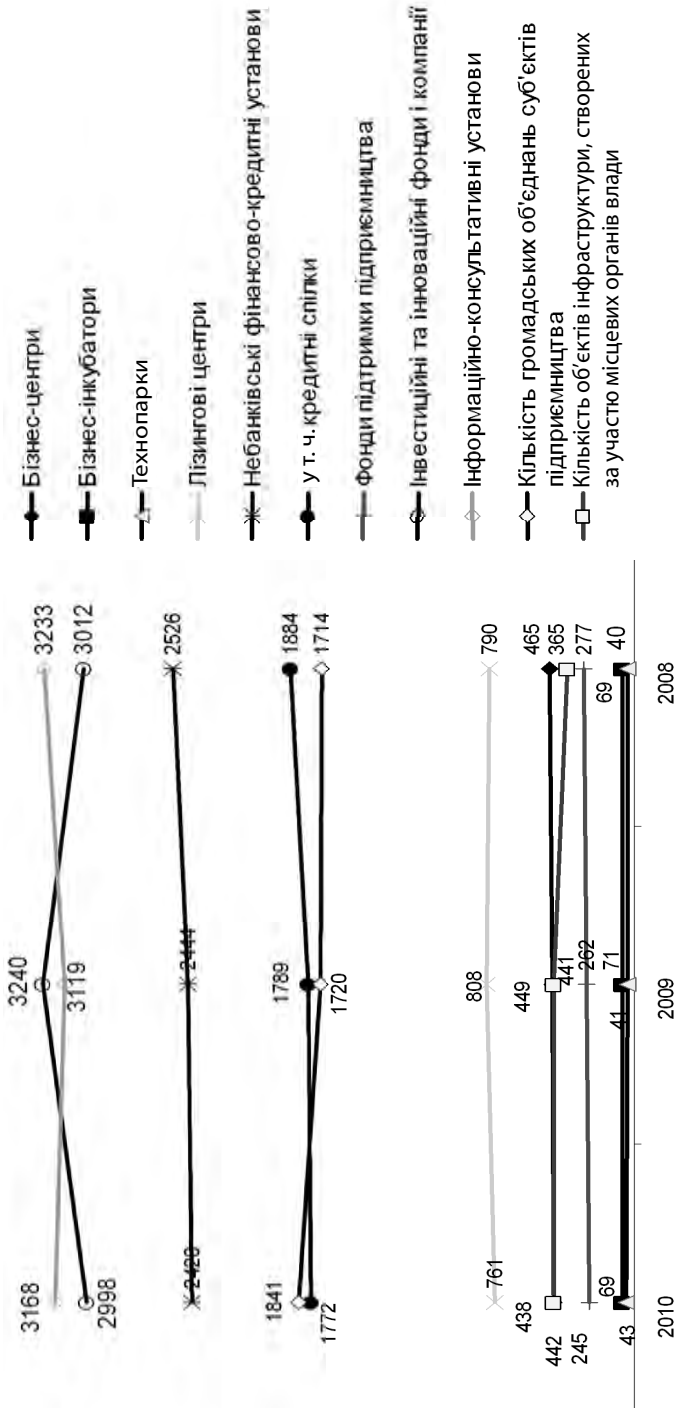


Рис. 1.9. Динаміка об'єктів інфраструктури розвитку МП

Складено за: Моніторинг виконання регіональних програм підтримки малого підприємництва на 2009–2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dktr.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33774.

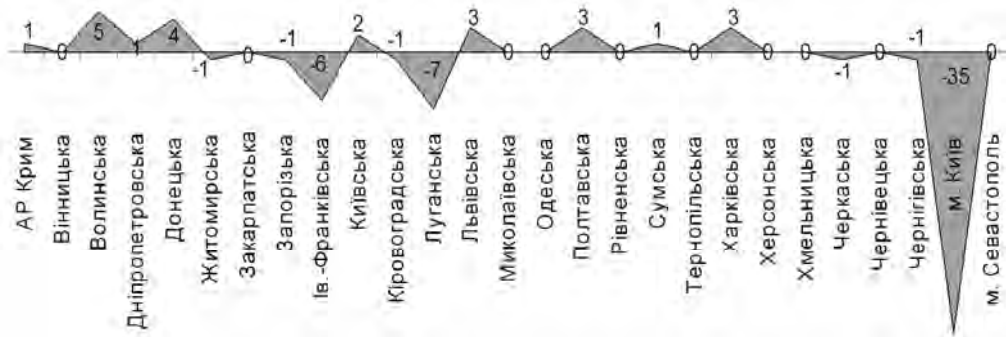


Рис. 1.10. Приріст/скорочення кількості об'єктів інфраструктури розвитку МП (бізнес-центрів та бізнес-інкубаторів) у 2009–2010 рр., од.

Складено за: Моніторинг виконання регіональних програм підтримки малого підприємництва на 2009–2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33774.

- у Львівській області – 3 бізнес-центри;
- у Полтавській області – 3 бізнес-центри, 1 лізинговий центр, 23 інформаційно-консультативних установи;
- у Хмельницькій області – 1 технопарк, 14 небанківських фінансово-кредитних установ.

Упродовж останніх двох років зменшилася кількість об'єктів інфраструктури у м. Києві: бізнес-центрів – на 34 од., бізнес-інкубаторів – на 1, лізингових центрів – на 32, кредитних спілок – на 176, фондів підтримки підприємництва – на 32, інформаційно-консультативних установ – на 125 од.¹

Висновки

В Україні у цілому сформована система державної підтримки малого підприємництва, але вона потребує вдосконалення та підвищення ефективності².

Актуальними завданнями, які необхідно вирішити в більш тривалій перспективі, є такі.

¹ Моніторинг виконання регіональних програм підтримки малого підприємництва на 2009–2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33774.

² Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: національна доповідь / О. В. Андреев, Ю. М. Бажал, З. С. Варналій, В. М. Геєць, Т. І. Єфименко та ін. – К.: Держкомпідприємства України, 2010. – 219 с.

1. У сфері вдосконалення системи державного управління:

- забезпечення гарантій недоторканності приватної власності; розроблення та прийняття нової редакції Закону України “Про власність”;
- встановлення дійового контролю за виконанням антикорупційних програм і рішень в усіх ланках державного апарату;
- упровадження механізмів відповідальності посадових осіб органів державної влади та органів місцевого самоврядування за наслідки невинуватеного втручання в діяльність бізнесу та приватних осіб;
- забезпечення систематизації законодавства з питань підприємництва із метою підвищення ефективності правового регулювання підприємницьких відносин, що виникають між суб’єктами підприємницької діяльності, між ними та державою, між суб’єктом підприємницької діяльності та іншими суб’єктами майнових відносин.

2. У сфері партнерства держави і підприємництва:

- нормативно-правове удосконалення механізму контролю з боку всеукраїнських об’єднань роботодавців і підприємців, об’єднань підприємців та громадських об’єднань над розробленням, прийняттям та виконанням рішень органів державної влади, обов’язкового систематичного залучення цих об’єднань органами законодавчої та виконавчої влади до вироблення рішень, які перебувають у рамках їхньої компетенції;
- удосконалення механізмів реалізації принципів інформаційної відкритості органів державної влади та забезпечення участі інститутів громадянського суспільства у формуванні та реалізації державної політики;
- формування позитивного іміджу малого підприємництва серед населення України.

3. У сфері регуляторної політики:

- здійснення ефективного контролю держави за безумовним дотриманням посадовими особами органів державної влади та органів місцевого самоврядування вимог національного законодавства про регуляторну політику;
- спрощення системи державної реєстрації суб’єктів господарювання, перехід від дозвільної до заявної системи регулювання.

4. У сфері забезпечення конкуренції:

- створення рівних умов діяльності на ринку для всіх представників вітчизняного бізнесу та іноземних компаній, надання однакових можливостей доступу до заохочувальних інструментів державної

економічної політики, які відповідатимуть міжнародним економіко-правовим нормам і стандартам, запровадження прямої відповідальності за цільовий характер використання коштів, отриманих згідно з цими інструментами;

- системне забезпечення активної протидії зловживанням монопольним становищем, атакам на ринок у вигляді цінового, соціального, інших видів демпінгу, використанню інших форм недобросовісної конкуренції;
- надання політико-правової підтримки українським підприємствам на зовнішніх ринках, сприяння формуванню позитивного іміджу українських компаній за кордоном, просуванню експорту, пошуку торгових партнерів, заохочення розвитку прикордонних економічних відносин;
- забезпечення захисту внутрішнього ринку від припливу недоброякісної, небезпечної імпоротної продукції, використання цінового демпінгу тощо, застосування протягом визначеного обмеженого часу захисних засобів для перспективних, соціально значущих, важливих для національної безпеки галузей.

5. У сфері активізації інноваційної діяльності малих підприємств:

- формування належного правового середовища для розвитку інноваційної та науково-технічної діяльності, підвищення мотивації підприємця до високопродуктивної і високоякісної діяльності через удосконалення системи економічного стимулювання шляхом внесення змін до податкового, митного законодавства;
- забезпечення державної підтримки інноваційного підприємництва через створення венчурних фондів;
- удосконалення системи захисту прав інтелектуальної власності через узгодження вітчизняної нормативно-правової бази у сфері інноваційної діяльності з міжнародними стандартами.

Пріоритетними завданнями, які потребують вирішення в короткостроковій перспективі, є такі.

1. У сфері ліцензування:

- скорочення видів діяльності, що ліцензуються;
- запровадження нових принципів ліцензування, які унеможливають необґрунтоване введення нових та виведення наявних видів діяльності з-під сфери дії Закону України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності”;
- поступова децентралізація системи ліцензування.

2. У сфері дозвільної системи:

- поширення застосування європейських принципів започаткування господарської діяльності шляхом використання заявного принципу, згідно з яким суб'єкт господарювання починає діяльність на підставі зареєстрованої заяви на отримання дозвільного документа у випадку відсутності будь-якої реакції на подані документи з боку дозвільного органу у визначений законом термін;
- визначення вичерпного переліку документів дозвільного характеру, передбачених законами, що унеможливить зобов'язання суб'єктів господарювання отримувати дозволи, запроваджені підзаконними актами;
- визначення поняття “дозвільна процедура” та уточнення визначення поняття “документ дозвільного характеру”;
- встановлення єдиних підстав для відмови у видачі документів дозвільного характеру, їх анулювання, зупинення, переоформлення;
- запровадження єдиного уніфікованого механізму визначення зразка документа дозвільного характеру, вартості його видачі та обліку.

3. У сфері державного нагляду (контролю):

- встановлення кримінальної та адміністративної відповідальності за заподіяння шкоди в результаті неправомірних дій органів контролю;
- внесення змін до Закону України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” з метою уточнення сфери дії Закону, усунення неузгодженостей.

4. У сфері активізації інвестиційної та інноваційної діяльності малих підприємств:

- розроблення чіткого механізму полегшення доступу малих підприємств до бюджетних фінансових ресурсів, розширення застосування програми часткового відшкодування процентних ставок за кредитами суб'єктів малого бізнесу на реалізацію інвестиційних проектів;
- створення фондів кредитних порук для суб'єктів малого бізнесу, забезпечення компенсації лізингових платежів суб'єктів малого бізнесу;
- розроблення та схвалення Кабінетом Міністрів України проекту Концепції розвитку національної інноваційної системи;
- сприяння малим підприємствам у просуванні наукомісткої продукції і технологій в інші регіони та на зовнішні ринки;

- забезпечення фінансування інноваційного процесу, збільшення частки фінансування витрат на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи;
- розроблення та реалізація системи заходів з активізації інвестиційної діяльності комерційних банків, їх зацікавлення в довгостроковому кредитуванні, а також застосування поряд із кредитами інших способів фінансування інноваційних проектів;
- розроблення та впровадження урядової програми, яка забезпечить додаткове фінансування з державного бюджету витрат авторів на патентування науково-технічних розробок.

СТАНОВЛЕННЯ ТА РОЗВИТОК СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

Важливою формою державної підтримки суб'єктів малого підприємництва є його підтримка з використанням податкових важелів. Завдяки такій підтримці за роки незалежності в Україні поступово відбувалось утвердження малого бізнесу. Позитивній динаміці його розвитку в докризовий період сприяли запровадження фіксованого податку і спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Спрощена система оподаткування, обліку і звітності є найдієвішою формою державної підтримки суб'єктів малого підприємництва, що передбачає заміну сплати окремих податків і зборів сплатою єдиного податку.

Єдині податки – специфічний вид податкових преференцій, що застосовується лише окремими пострадянськими країнами (див. додаток). У розвинутих країнах суб'єкти малого підприємництва перебувають на загальній системі оподаткування, але користуються пільгами з окремих податків, як правило, з податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб і ПДВ. Такі пільги надаються у формі зменшення ставки податку на прибуток, оподаткування податком на доходи фізичних осіб за однією ставкою (у країнах з прогресивною шкалою податку), запровадження прискореної амортизації, інвестиційних податкових пільг. Рідше застосовуються альтернативні податки – вмінені та мінімальні, що справляються в рахунок не кількох, а одного податку. Відтак *єдині податки є найпривабливішою формою оподаткування суб'єктів малого підприємництва*, оскільки вони:

- найбільшою мірою зменшують податкове навантаження на них;
- є найбільш простими і зручними для платників;
- можуть поєднуватися зі спрощеною формою бухгалтерського обліку.

Відмінності у формах податкових преференцій, які застосовуються розвинутими європейськими і пострадянськими країнами, у тому числі Україною, зумовлені відмінностями у рівнях економічного розвитку, фінансовими можливостями держав, що визначають масштаби підтримки МП, відмін-

ностями в податковій і юридичній грамотності платників податків, а також можливостями забезпечення ефективного контролю за виконанням податкових зобов'язань платниками з боку податкових адміністрацій.

Конкретними причинами, що зумовили необхідність запровадження наприкінці 90-х років ХХ ст. в Україні спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, є такі:

- 1) необхідність створення сприятливих умов для реалізації підприємницької ініціативи та розвитку бізнесу як важливого елементу процесу становлення ринкової економіки;
- 2) труднощі початкового етапу становлення і фінансування малого підприємництва, зумовлені низкою причин, зокрема, нестачею фінансових ресурсів, якісного кадрового потенціалу, необхідністю пошуку надійних ринків збуту товарів і послуг;
- 3) недостатній розвиток інших, неподаткових форм державної підтримки малого бізнесу та форм його самоорганізації, що сприяють вирішенню його фінансових проблем;
- 4) недоліки податкової системи, що характеризувалася складністю, значним податковим тиском на платників, великими витратами часу і коштів на адміністрування численних податків і зборів. Проте не всі суб'єкти малого підприємництва, особливо в період їх становлення, можуть здійснювати необхідні витрати на наймання кваліфікованих бухгалтерів, а також інші витрати на сплату податків;
- 5) великі масштаби ухилення від сплати податків, боротьба з якими з використанням лише каральних заходів не приводила до належних результатів.

Першим виявом законодавчої ініціативи щодо комплексного покращання податкового середовища для суб'єктів малого бізнесу було ухвалення Закону України "Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 13.02.1998 № 129/98-ВР, яким запроваджено *фіксований податок (для торговців на ринку)*.

Указом Президента України "Про державну підтримку малого підприємництва" від 12.05.1998 № 456/98 його підтримку визнано одним із найважливіших завдань державної політики, а одним із напрямів такої підтримки названо запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності. Характерно, що в цьому Указі спрощену систему визнано пільговим оподаткуванням, яке передбачалося поширити лише на мікропідприємства – суб'єктів малого підприємництва із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період до 10 осіб включно і обсягом виручки

від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не більше 250 тис. грн. Визначено й характерні риси спрощеної системи оподаткування:

- заміна сплати встановлених законодавством податків і обов'язкових платежів сплатою єдиного податку;
- сплата фізичними особами – підприємцями замість податків і обов'язкових платежів вартості патенту на заняття певним видом діяльності;
- застосування спрощеної форми ведення документів бухгалтерського обліку та звітності.

У першій редакції спрощена система оподаткування, обліку та звітності була запроваджена Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності” від 03.07.1998 № 727/98, згідно з яким вже з 1 січня 1999 р. суб'єкти малого підприємництва отримали право перейти на її застосування (далі – Указ № 727/98). Остаточного вигляду вона набула в результаті змін, внесених Указом Президента України від 28.06.1999, що набрали чинності з 19 вересня 1999 р.

Зазначеним Указом розширено сферу застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва проти того, як її було визначено в Указі від 12.05.1998. Зокрема встановлено, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для фізичних осіб – підприємців, у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис. грн, і юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, а обсяг виручки від реалізації продукції не перевищує 1 млн грн. Основні елементи єдиного податку для фізичних і юридичних осіб – суб'єктів спрощеної системи оподаткування представлено в табл. 2.1.

Запровадження пільгового режиму оподаткування для суб'єктів малого підприємництва створило сприятливі умови для їх розвитку, уявлення про який дає табл. 2.2. У ній наведено основні показники розвитку всіх малих підприємств (без урахування банків і фермерських господарств), а не лише суб'єктів спрощеної системи оподаткування. Однак оскільки останні є частиною МП, їх розвиток сприяв розвитку малого підприємництва загалом, надавши йому суттєвого поштовху.

За даними табл. 2.2, у 2000–2005 рр. кількість малих підприємств усього та в розрахунку на 10 тис. осіб наявного населення збільшилася в 1,4 раза. При цьому варто враховувати, що чисельність населення України протягом цього періоду зменшилася на 4,2 %. Зміна у вересні 2008 р. критеріїв малих

Таблиця 2.1

**Елементи механізму оподаткування єдиним податком
юридичних та фізичних осіб в Україні до 1 січня 2011 р.**

Юридичні особи	Фізичні особи
<i>Об'єкт оподаткування</i>	
Сума виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – кошти, фактично отримані суб'єктом підприємницької діяльності на поточний рахунок або до каси за здійснення операцій з продажу	Фіксований розмір єдиного податку не залежить від обсягу отриманої виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), але виключно в межах 500 тис. грн на рік
<i>Порядок встановлення ставок податку</i>	
Розміри ставок встановлені Указом Президента № 727/98 (зі змінами)	Розміри ставок єдиного податку встановлюються відповідною місцевою радою
<i>Ставки єдиного податку</i>	
6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору – у разі сплати ПДВ; 10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	У межах від 20 до 200 грн на місяць; ставка збільшується на 50 % за кожну особу в разі використання у підприємницькій діяльності найманої праці, включаючи членів сім'ї підприємця. Якщо підприємець здійснює декілька видів діяльності, для яких встановлено різні ставки податку, податок сплачується за більшою ставкою
<i>Облік доходів і витрат</i>	
Зобов'язані вести Книгу обліку доходів і витрат, а також касову книгу (встановлюється ДПА України)	Зобов'язані вести спеціальну Книгу обліку доходів і витрат за ф. № 10. Суб'єкти підприємницької діяльності – фізичні особи – платники єдиного податку мають право не застосовувати електронні контрольно-касові апарати для проведення розрахунків зі споживачами
<i>Порядок і терміни сплати єдиного податку</i>	
Єдиний податок сплачується щомісяця не пізніше 20-го числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України і розподіляється: <ul style="list-style-type: none"> – 43 % до місцевого бюджету*; – 42 % до Пенсійного фонду України; – 15 % на обов'язкове соціальне страхування (у тому числі 4 % до Фонду соціального страхування на випадок безробіття) 	

Продовження табл. 2.1

Юридичні особи	Фізичні особи
<i>Порядок подання звітності</i>	
Щоквартально до 20-го числа місяця, наступного за звітним (податковим) періодом, подається розрахунок про сплату єдиного податку, а також копії платіжних доручень із позначкою банку про зарахування сум податку	Протягом року для платника встановлено звітні періоди, що дорівнюють кварталу. Протягом п'яти календарних днів після закінчення звітного періоду платник зобов'язаний подати до податкового органу за місцем свого знаходження (реєстрації) звіт на бланку встановленої форми
<i>Податки і збори, від сплати яких звільнені платники єдиного податку</i>	
<p>Податок на прибуток підприємств.</p> <p>Податок з доходів фізичних осіб (для фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва).</p> <p>Плата (податок) за землю.</p> <p>ПДВ (крім випадків, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів єдиним податком за ставкою 6 %).</p> <p>Збір за спеціальне використання природних ресурсів.</p> <p>Комунальний податок.</p> <p>Податок на промисел.</p> <p>Плата за патенти.</p> <p>Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг.</p> <p>Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення.</p> <p>Збір до Державного інноваційного фонду.</p> <p>Збір на обов'язкове соціальне страхування.</p> <p>Відрахування та збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України.</p> <p>Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування.</p> <p>Внески до Фонду України соціального захисту інвалідів.</p> <p>Внески до Державного фонду сприяння зайнятості населення</p>	
<i>Спрощена система оподаткування не поширюється на:</i>	
<ul style="list-style-type: none"> – суб'єктів підприємницької діяльності, на яких поширюється дія Закону України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” в частині придбання спеціального патенту; – довірчі товариства, страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи; – суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам – учасникам та засновникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 %; 	

Продовження табл. 2.1

Юридичні особи	Фізичні особи
<ul style="list-style-type: none"> – фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєрогорілчаними та тютюновими виробами, паливно-мастильними матеріалами; – спільну діяльність, визначену п. 7.7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” 	
<p><i>З 1 липня 2005 р. спрощена система оподаткування не поширюється також на:</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> – суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти; – суб'єктів підприємницької діяльності, які є виробниками підакцизних товарів, здійснюють господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів, оптовим та роздрібним продажем підакцизних паливно-мастильних матеріалів; – суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють: видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення; оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності” 	
<p><i>Починаючи з 2007 р., спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва не поширюється на:</i></p>	
<ul style="list-style-type: none"> – діяльність з перепродажу предметів мистецтва, колекціонування та антикваріату; – діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату (тобто є дилерами у розумінні підпункту “б” п. 82.2 ст. 82 Закону України “Про податок на додану вартість” від 22.12.2006 № 535-V) 	
<p><i>Підстави для переходу на загальну систему оподаткування</i></p>	
Невиконання вимог, які дають підстави перебувати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності	Невиконання вимог, які дають підстави перебувати на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності (перевищення граничного обсягу виручки за рік, чисельності працюючих тощо)

* До набуття чинності Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” від 25.03.2005 № 2505-IV розподіл єдиного податку відбувався таким чином: 20 % – до державного бюджету; 23 % – до місцевого бюджету; 42 % – до Пенсійного фонду України; 15 % – на обов'язкове соціальне страхування (у тому числі 4 % – до Фонду соціального страхування на випадок безробіття).

Складено авторами.

Таблиця 2.2

Основні показники розвитку малих підприємств¹

Показник	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006 ²	2007 ²	2008 ²	2009 ²	2010 ²
Кількість малих підприємств, од.	217 930	233 607	253 791	272 741	283 398	295 109	307 398	324 011	—	—	—
Кількість підприємств у розрахунку на 10 тис. осіб наявного населення, од.	44	48	53	57	60	63	72	76	72	75	63
Кількість зайнятих працівників (штатні, позаштатні та неоплачувані працівники), тис. осіб	1730,4	1818,7	1932,1	2052,2	1978,8	1890,4	2232,3	2231,5	2237,4	2152,0	2073,6
Кількість найманих працівників (штатні та позаштатні працівники), тис. осіб	1709,8	1807,6	1918,5	2034,2	1928,0	1834,2	2158,5	2154,3	2156,8	2067,8	1992,5
Частка найманих працівників на малих підприємствах у їх загальній кількості, %	15,1	17,1	18,9	20,9	20,2	19,6	23,5	23,7	24,3	25,3	25,5
Кількість неоплачуваних працівників (власники, засновники та члени їх сімей), тис. осіб	20,6	11,1	13,6	18,0	50,8	56,2	73,8	77,2	80,6	84,2	81,1
Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), млн грн	43 810,1	47 165,7	49 394,2	65 202,1	74 363,5	82 936,7	357 252,6	436 247,8	492 378,7	456 667,8	478 256,7
Частка обсягу реалізованої продукції малих підприємств у загальному обсязі реалізації, %	8,1	7,1	6,7	6,6	5,3	5,5	18,8	18,1	16,3	16,7	14,2
Фінансовий результат (сальдо) від звичайної діяльності до оподаткування, млн грн	1037,2	-94,7	-783,2	-1233,6	-1344,1	-529,0	5187,1	5699,1	-37 482,2	-21 209,9	1148,8
Підприємства, які одержали прибуток, % до загальної кількості підприємств	63,4	61,9	61,8	62,9	64,5	64,8	66,3	67,2	62,7	60,1	58,6
Підприємства, які одержали збиток, % до загальної кількості підприємств	36,6	38,1	38,2	37,1	35,5	35,2	33,7	32,8	37,3	39,9	41,4
Фонд оплати праці, млн грн	3176,8	4109,7	5157,7	6541,7	7608,9	9441,6	15 786,4	20 206,1	27 113,4	27 725,4	29 885,1

Продовження табл. 2.2

Показник	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006 ²	2007 ²	2008 ²	2009 ²	2010 ²
Середньомісячна заробітна плата най- маних працівників, грн	154,84	189,46	224,03	267,99	328,87	428,97	609,47	781,61	1047,61	1117,35	1249,9
Валові капітальні інвестиції, млн грн	2051,0	3084,7	4069,3	6501,0	8933,8	12153,2	30892,4	45361,0	53217,3	34051,5	26831,3
Рентабельність операційної діяльності малих підприємств, %	1,6	2,7	1,3	0,3	-0,2	-0,3	5,0	5,1	-5,1	0,0	1,7
Рентабельність усієї діяльності малих підприємств, %	x	x	-3,6	-3,0	-2,3	-1,0	1,1	0,7	-7,6	-4,8	-0,5

¹ Дані наведено без урахування результатів діяльності банків, фермерських господарств.

² Дані сформовано з урахуванням змін відповідно до Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності" від 18.09.2008 № 523-VI.

Джерело: Малі підприємства в Україні у 2001 році : стат. зб. / за ред. О. О. Васечко. – К., 2002. – 148 с.; Малі підприємства в Україні у 2002 році : стат. зб. / за ред. О. О. Васечко. – К., 2003. – 207 с.; Малі підприємства в Україні у 2003 році : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2004. – 217 с.; Малі підприємства в Україні у 2004 році : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2005. – 253 с.; Діяльність малих підприємств – 2005 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2006. – 240 с.; Діяльність малих підприємств – 2006 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2007. – 261 с.; Діяльність малих підприємств – 2007 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2008. – 208 с.; Діяльність малих підприємств – 2008 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2009. – 181 с.; Діяльність суб'єктів малого підприємництва – 2009 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2010. – 184 с.; Діяльність суб'єктів малого підприємництва – 2010 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2011. – 204 с.

підприємств, зокрема підвищення граничного обсягу валового доходу, який дає право класифікувати підприємство як мале (від 500 тис. євро – 3,46 млн грн у 2007 р. – до 70 млн грн), не могла не позначитися на показниках їх діяльності протягом 2006–2010 рр. (за цей період показники наведено з урахуванням змін, внесених до Господарського кодексу України Законом України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності” від 18.09.2008 № 523-VI). Як наслідок, кількість малих підприємств протягом 2005–2007 рр. збільшилася в 1,1 раза, а в перерахунку на 10 тис. осіб населення – в 1,2 раза. Протягом 2008–2010 рр. кількість малих підприємств на 10 тис. осіб наявного населення зменшилася (з 72 до 63 підприємств).

Дещо вищими темпами зростала зайнятість на малих підприємствах – на 9,3 % протягом 2000–2005 рр. проти 2,5 % по економіці в цілому. У 2006–2010 рр. вона зменшилася на 7,1 % проти 2,2 % по економіці. Кількість найманих працівників, зайнятих на малих підприємствах, протягом 2000–2005 рр. зросла на 7,3 % (проти падіння на 12,7 % по економіці), а протягом 2006–2010 рр. зменшилася на 7,7 % (проти 10,7 % по економіці).

Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) упродовж 2000–2005 рр. зріс в 1,9 раза, у 2006–2008 рр. – ще в 1,4 раза. У 2009 р. він порівняно з 2008 р. зменшився на 35,7 млрд грн (7,5 %), а у 2010 р. зріс на 5 %. У загальному обсязі реалізованої продукції частка продукції малих підприємств протягом 2000–2005 рр. зменшилася з 8,1 до 5,5 %. У 2006 р., коли дані було сформовано з урахуванням змін відповідно до Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності”, частка продукції малих підприємств у загальному обсязі реалізованої продукції становила 18,8 %, знизившись у 2010 р. до 14,2 %. За окремими видами економічної діяльності частка малих підприємств у загальному обсязі реалізованої продукції була значно більшою: у будівництві – 35,9 %, в освіті – 38,9, у діяльності готелів і ресторанів – 30,9 %.

Капітальні інвестиції у розвиток малих підприємств за 2000–2005 рр. збільшилися у 5,9 раза, а у 2006–2008 рр. – в 1,7 раза. Темпи їх зростання значно випереджали темпи зростання інвестицій в економіку в цілому (за 2002–2008 рр. зросли у 13,1 раза проти 5,8 раза відповідно). Частка капітальних інвестицій у розвиток малого бізнесу в загальній сумі капітальних інвестицій становила 19,6 % у 2008 р. проти 8,7 % у 2002 р. Натомість зростання середньомісячної заробітної плати у 2000–2008 рр. на малих підприємствах (у 6,8 раза) поступалося її зростанню по економіці в цілому (без найманих працівників статистично малих підприємств та фізичних осіб – підприємців) (у 7,9 раза). Середньомісячна заробітна плата на малих під-

приємствах у 2008 р. становила лише 58,0 % її рівня по економіці загалом, тоді як у 2000 р. – 67,3 %.

Фінансовий стан малих підприємств є менш стабільним, ніж інших підприємств. Так, протягом 2001–2005 рр. фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування був від'ємним, тоді як по економіці в цілому – додатним. Раніше малі підприємства відчули на собі й наслідки фінансово-економічної кризи. Вже у 2008 р., коли економіка загалом закінчила рік з додатним фінансовим результатом, на малих підприємствах він був від'ємним.

Таблиця 2.3 дає можливість проаналізувати діяльність суб'єктів малого підприємництва (з урахуванням фермерських господарств та фізичних осіб – підприємців) у ракурсі їх поділу на фізичних і юридичних осіб. У загальній чисельності суб'єктів малого підприємництва переважають фізичні особи – підприємці. Їх частка протягом 2001–2007 рр. зросла з 81,4 до 86,0 %. Зазначена група суб'єктів малого підприємництва розвивалася й динамічніше порівняно з юридичними особами – підприємцями. Так, кількість фізичних осіб – підприємців протягом 2001–2007 рр. збільшилася в 1,8 раза проти 1,3 раза зростання кількості юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва. Кількість найманих працівників, працю яких використовували фізичні особи – підприємці, зросла в 1,3 раза проти 1,2 раза зростання кількості найманих працівників, працю яких використовували юридичні особи – підприємці. Водночас, за середньостатистичними розрахунками по Україні, одна фізична особа – підприємець використовувала в 2001 р. працю 0,94 найманого працівника, у 2007 р. цей показник зменшився до 0,66, або на 30 %. Кількість найманих працівників на одну юридичну особу – підприємця зменшилася за цей період з 6,73 до 6,20 або на 8 %.

Значно відрізняється і динаміка обсягів реалізованої продукції. Так, у фізичних осіб – підприємців зазначений показник протягом 2003–2007 рр. зріс у 2,65 раза, у юридичних осіб – в 1,66 раза. Фізичні особи – підприємці динамічніше нарощували обсяги реалізації в умовах економічного зростання, ці обсяги зазнали й меншого падіння в умовах фінансово-економічної кризи 2009 р., що свідчить про кращу пристосовуваність таких осіб до циклічних коливань.

У табл. 2.4 представлено динаміку основних показників діяльності суб'єктів спрощеної системи оподаткування протягом 2005–2010 рр.

Таблиця свідчить, що основною групою платників єдиного податку є фізичні особи – підприємці. Якщо в 1999 р. вони становили 69,8 % загальної кількості платників єдиного податку, то у 2005 р. їх частка зросла до 83,6 %, а у 2009 р. – до 89,1 %. У 2010 р. вона зменшилася до 88,5 %. Ця група платни-

Таблиця 2.3
Основні показники діяльності суб'єктів малого підприємництва – юридичних і фізичних осіб¹

Показники	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Малих підприємств – юридичних осіб, тис. од.	275,2	296,4	315,4	325,5	337,1	342,4	358,5	–	–	–
Кількість на 10 тис. осіб наявного населення, од.	56	62	66	69	71	78	84	79	82	70
Кількість зайнятих працівників, тис. осіб з них кількість найманих працівників, тис. осіб	1 958,7	2 054,0	2 169,9	2 098,0	1 994,7	2 339,0	2 324,7	2 319,0	2 227,4	2 145,7
Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) ² , млн грн	–	1 970,5	2 080,9	1 977,5	1 881	2 208,9	2 223,5	2 206,2	2 106,5	2 024,9
Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) ³ , млн грн	–	–	66 337,4	75 879	85 086,1	93 163,9	109 812,7	–	–	–
Фізичних осіб – підприємців, тис. од.	1 205,5	1 439,9	1 667,7	1 751,6	1 916,6	1 976,7	2 218,0	–	–	–
Кількість на 10 тис. осіб наявного населення, од.	248	298	349	369	407	423	477	530	579	394
Кількість зайнятих працівників, тис. осіб з них кількість найманих працівників, тис. осіб	2 335,0	2 629,8	3 080,1	3 165,3	3 282,9	3 398,8	3 679,0	3 989,0	4 223,5	2 814,5
Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг), млн грн	1 129,5	1 189,9	1 412,4	1 413,7	1 366,3	1 422,1	1 461,0	1 538,9	1 559,3	1 009,4
	–	–	57 839,8	75 382,5	92 774,2	119 143,1	153 019,6	204 951,6	195 952,5	230 418,2

¹ Дані наведено з урахуванням фермерських господарств та статистичної інформації щодо фізичних осіб – підприємців, яка сформована на підставі даних ДПА України.

² Відповідно до ст. 63 Господарського кодексу України в редакції від 16.01.2003 № 436-IV.

³ Відповідно до ст. 63 Господарського кодексу України з урахуванням змін, внесених Законом України від 18.09.2008 № 523-VI.

Джерело: Мали підприємства в Україні у 2001 році : стат. зб. / за ред. О. О. Васечко. – К., 2002. – 148 с.; Мали підприємства в Україні у 2002 році : стат. зб. / за ред. О. О. Васечко. – К., 2003. – 207 с.; Мали підприємства в Україні у 2003 році : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2004. – 217 с.; Мали підприємства в Україні у 2004 році : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2005. – 253 с.; Діяльність малих підприємств – 2005 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2006. – 240 с.; Діяльність малих підприємств – 2006 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2007. – 261 с.; Діяльність малих підприємств – 2007 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2008. – 208 с.; Діяльність малих підприємств – 2008 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2009. – 181 с.; Діяльність суб'єктів малого підприємництва – 2009 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2010. – 184 с.; Діяльність суб'єктів малого підприємництва – 2010 : стат. зб. / за ред. І. М. Жук. – К., 2011. – 204 с.

Таблиця 2.4
Кількість суб'єктів спрощеної системи оподаткування та виручка від реалізації продукції

Показники	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Кількість суб'єктів спрощеної системи оподаткування, од	832 275,0	960 148,0	1 114 261,0	1 280 270,0	1 304 588,0	1 317 689,0
у тому числі:						
юрідичних осіб	135 474,0	135 689,0	139 334,0	143 149,0	142 983,0	150 889,0
фізичних осіб	960 801	824 459	974 927	1 137 121	1 161 605,0	1 166 800,0
Виручка від реалізації продукції, млн грн	76 841,0	102 028,7	130 761,6	174 257,4	154 076,3	172 404,9
у тому числі:						
юрідичних осіб	16 066,6	17 338,8	18 272,3	19 597,7	16 158,3	17 583,4
фізичних осіб	60 774,4	84 689,9	112 489,3	154 659,7	137 917,9	154 821,5
Виручка на одного суб'єкта спрощеної системи, грн	92 326,5	106 263,5	117 352,8	136 109,8	118 103,4	130 838,9
у тому числі:						
юрідичну особу	118 595,5	127 783,4	131 140,3	136 904,2	113 008,8	116 532,0
фізичну особу	87 219,2	102 721,8	115 382,3	136 009,8	118 730,5	132 689,0

Складено за даними Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>.

ків є й найбільш динамічною (рис. 2.1). У 1999 р. чисельність фізичних осіб, які працюють за спрощеною системою, становила 66,1 тис., а в 2010 р. – 1166,8 тис., тобто в 17,7 раза більше, чисельність юридичних осіб – платників єдиного податку за цей період зросла з 28,6 тис. до 150,9 тис., тобто в 5,3 раза. Протягом 2005–2010 рр. чисельність фізичних осіб – підприємців збільшилася в 1,7 раза, тоді як чисельність юридичних осіб – підприємців – в 1,1 раза.

Виручка від реалізації продукції у фізичних осіб – підприємців за період з 2005 по 2008 р. збільшилася в 2,54 раза, а у кризовому 2009 р. впала на 11 %, у юридичних осіб – зросла в 1,22 раза і впала на 18 %. У 2010 р. у фізичних осіб – підприємців виручка від реалізації на 161,8 млн грн перевищила рівень 2008 р., а в юридичних осіб – не досягла рівня не лише 2008 р., а й 2007 р.

Якщо у 2005 р. виручка від реалізації продукції на одного суб'єкта спрощеної системи – юридичну особу в 1,4 раза перевищувала обсяг виручки на одну фізичну особу – підприємця, то у 2008 р. це перевищення було мінімальним, а у 2010 р. ситуація була протилежною – обсяг виручки на одну фізичну особу – підприємця в 1,1 раза перевищив обсяг виручки на юри-



Рис 2.1. Динаміка кількості платників єдиного податку юридичних і фізичних осіб

Складено за даними Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>.

дичну особу. Крім того, незважаючи на те, що граничний обсяг виручки для фізичних осіб – підприємців був встановлений на рівні 500 тис. грн, а для юридичних осіб – 1 млн грн, фактичний середній обсяг виручки на одну фізичну особу – підприємця становив у 2008 р. 136 тис. грн (132,7 тис. грн у 2010 р.), а на юридичну особу – 136,9 тис. грн (116,5 тис. грн у 2010 р.). Це свідчить про значну подрібненість малого бізнесу в Україні. Водночас, оскільки юридичні особи сплачують єдиний податок у відсотках від обсягу реалізації, невеликі її обсяги можуть бути наслідком заниження величини об'єкта оподаткування.

Загалом динамічний розвиток підприємницької діяльності фізичних осіб – суб'єктів спрощеної системи оподаткування зумовлений перевагами цієї системи. До таких переваг належать: спрощення податкового обліку, зменшення витрат на адміністрування податків унаслідок зниження трудомісткості ведення обліку й підготовки звітності, зменшення вірогідності застосування штрафних санкцій, звільнення фонду оплати праці від нарахування внесків до соціальних фондів, низький рівень податкового навантаження завдяки низьким ставкам єдиного податку.

Протягом 1999–2003 рр. умови оподаткування суб'єктів малого підприємництва, що перебували на спрощеній системі оподаткування, не змінювалися. Лише з 2004 р., у зв'язку з прийняттям Закону України “Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування”, фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які обрали спрощену систему оподаткування, було включено до переліку платників внесків до Пенсійного фонду на загальних засадах, що призвело до підвищення податкового навантаження¹ на них, за розрахунками експертів, на 23,6–61,4 грн (залежно від ставки єдиного податку) із розрахунку на кожного найманого працівника. А до 2010 р. через підвищення мінімальної заробітної плати і ставки внесків до Пенсійного фонду воно зросло на 246,5–284,3 грн². Наслідком цього стало зменшення кількості найманих працівників, з якими офіційно оформлено трудові відносини, у фізичних осіб – підприємців. Якщо, за середньостатистичними розрахунками по Україні, у 2003 р. одна фізична особа – підприємець у середньому використовувала працю 0,85 найманого працівника, у 2006 р – 0,88, то в 2007 р. цей показник зменшився до 0,79.

¹ При розрахунку податкового навантаження, відповідно до міжнародної практики, враховано платежі до соціальних фондів (з 2011 р. – єдиний соціальний внесок), хоч вони і не є податками.

² Юшко С. В. Спрощена система оподаткування для фізичних осіб – підприємців: історія й перспективи застосування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 38–46.

Наступним кроком, що призвів до підвищення податкового навантаження на фізичних осіб – платників єдиного податку, стало поширення з липня 2010 р. необхідності сплачувати пенсійні внески на загальних підставах на самих підприємців. Законом України “Про внесення змін до законів України “Про Державний бюджет України на 2010 рік” та “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” від 08.07.2010 № 2461-VI було встановлено, що фізичні особи – суб’єкти підприємницької діяльності, які обрали особливий спосіб оподаткування (у тому числі єдиний податок), та члени сімей зазначених осіб, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, на період дії законодавчих актів з питань особливого способу оподаткування сплачують страхові внески до Пенсійного фонду на загальних засадах. Крім того, встановлено, що сума страхового внеску з урахуванням частини єдиного податку, перерахованої до Пенсійного фонду України, повинна становити не менше мінімального розміру страхового внеску за кожен особу. Отже, з другої половини 2010 р. підприємці були зобов’язані щомісяця доплачувати у Пенсійний фонд різницю між мінімальним страховим внеском (добуток мінімальної заробітної плати і чинної ставки внеску) та сумою коштів, що надійшли до Фонду у складі єдиного податку (42 %).

Варто зазначити, що такі зміни пов’язані з необхідністю забезпечення соціальної справедливості через більш активну участь малого бізнесу у формуванні доходів солідарної пенсійної системи, коштами якої, при досягненні пенсійного віку, підприємці сповна користуються.

Незважаючи на підвищення податкового навантаження на фізичних і юридичних осіб – суб’єктів спрощеної системи оподаткування внаслідок поширення на них загальних правил нарахування єдиного соціального внеску, для більшості з них спрощена система оподаткування залишається прийнятнішою за загальну. І не тільки через простоту податкового обліку і звітності, а й унаслідок різниці в рівнях податкового навантаження. За оцінками експертів, фізична особа – підприємець, що перебуває на спрощеній системі оподаткування, буде сплачувати обов’язкових платежів менше порівняно з особою, що обрала загальну систему оподаткування.

Викладене свідчить про переваги спрощеної системи оподаткування для суб’єктів малого підприємництва та пояснює закономірне бажання зберегти її.

Наступні зміни до спрощеної системи оподаткування було внесено перехідними положеннями Податкового кодексу України (Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI).

Зокрема, переглянуто перелік податків і зборів, у рахунок яких сплачується єдиний податок. До цього переліку включено:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб – підприємців);
- земельний податок, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності;
- ПДВ з операцій постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України (за винятком ПДВ, що сплачується юридичними особами, які обрали спосіб оподаткування доходів єдиним податком за ставкою 6 %);
- плата за користування надрами;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

Крім того, встановлено, що єдиний податок або фіксований податок сплачується на рахунок відповідного бюджету в розмірі частини єдиного податку або фіксованого податку, що підлягають перерахуванню до цих бюджетів відповідно до норм Указу № 727/98 (з наступними змінами) та Закону України “Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”. Розподіл коштів єдиного податку або фіксованого податку на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та/або до Пенсійного фонду України Державним казначейством України не здійснюється.

Оскільки з Податкового кодексу України глава 1 розділу XIV була вилучена, невеликі зміни, внесені до спрощеної системи оподаткування прикінцевими положеннями, не забезпечили вирішення цілої низки проблем, що накопичилися за час функціонування спеціального податкового режиму для суб’єктів малого підприємництва в Україні.

Дослідження цих проблем потребує виокремлення тих із них, що впливають на підприємницьку діяльність, а також тих, що мають системні наслідки, тобто впливають на фіскальну й економічну ефективність податкової системи, справедливість оподаткування, масштаби заниження податків та ухилення від їх сплати.

До першої групи проблем належать:

- звуження сфери застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності;

Практично незмінні умови функціонування спрощеної системи оподаткування протягом більш як десятиліття призвели до накопичення проблем, які потребували вирішення.

- викривлення мотивації підприємницької діяльності, зокрема, незацікавленість суб'єктів господарювання у зміні свого статусу як суб'єктів, які мають право використовувати спрощену систему оподаткування, що зменшує стимули до їх розвитку та зростання обсягів господарської діяльності;
- застосування різних спеціальних режимів оподаткування залежно від правової форми бізнесу (фізична чи юридична особа), що впливає на вибір цієї форми.

Серед другої групи проблем головними є:

- недостатня участь платників єдиного податку у формуванні місцевих бюджетів, Пенсійного та соціальних фондів;
- перенесення податкового навантаження на суб'єктів господарювання, які використовують загальну систему оподаткування, та фізичних осіб – споживачів товарів і послуг;
- використання суб'єктів малого підприємництва – платників єдиного податку у схемах мінімізації податкових зобов'язань підприємств, що працюють у загальному режимі оподаткування;
- використання спрощеної системи оподаткування в надприбуткових видах діяльності, що призводить до необґрунтованого збагачення окремих осіб та недоотримання державою належних їй платежів.

Проаналізуємо основні з цих проблемних аспектів.

Звуження сфери застосування спрощеної системи оподаткування.

Починаючи з 1999 р., коли була запроваджена спрощена система оподаткування, індекс споживчих цін зріс більше ніж у 4 рази, мінімальна зарплата – у 12,7 рази. Відповідно зростали обсяги виручки підприємств. Оскільки граничний обсяг виручки, який дає право на застосування спрощеної системи оподаткування, за цей період не переглядався, на її використання могла претендувати менша кількість суб'єктів господарювання.

Це також спонукало до масового заниження (приховування) реальних оборотів підприємцями для того, щоб мати змогу і надалі застосовувати спрощену систему оподаткування.

Іншою проблемою, безпосередньо пов'язаною з попередньою, є ***незацікавленість суб'єктів господарювання у зростанні обсягів господарської діяльності та виручки, що гальмує їх розвиток, спонукає до дроблення деяких середніх підприємств.*** Саме дробленням підприємств та заниженням обсягів їх виручки можна пояснити низькі показники фактичного середнього обсягу виручки на одну фізичну і на одну юридичну особу – підприємця. Отже, спрощена система оподаткування, чинна до 1 січня 2012 р., не стимулювала формування середнього бізнесу на базі малого.

Застосування різних спеціальних режимів оподаткування залежно від правової форми бізнесу (фізична чи юридична особа) зумовлює різний рівень податкового навантаження на суб'єктів спрощеної системи оподаткування – юридичних і фізичних осіб.

Розрахунок фактичного навантаження єдиного податку на одного платника – фізичну особу в Україні (табл. 2.5) свідчить, що у 2005–2010 рр. воно зросло в середньому зі 145,2 до 193,2 грн на місяць, а навантаження на одного платника єдиного податку – юридичну особу – із 778,2 до 1071,7 грн на місяць, зменшившись до 898 грн у 2009 р. (під час кризи). Динаміку податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб – платників єдиного податку ілюструє рис. 2.2.

Різниця у навантаженні на одного платника єдиного податку – фізичну та юридичну особи стимулювала бажання у підприємців реєструватися для ведення господарської діяльності як фізичні особи.

Недостатня участь платників єдиного податку у формуванні місцевих бюджетів, Пенсійного та соціальних фондів. Незважаючи на номінальне зростання надходжень єдиного податку до зведеного бюджету протягом 1999–2009 рр. з 11,7 млн грн до 1,9 млрд грн, тобто в 162,4 раза,

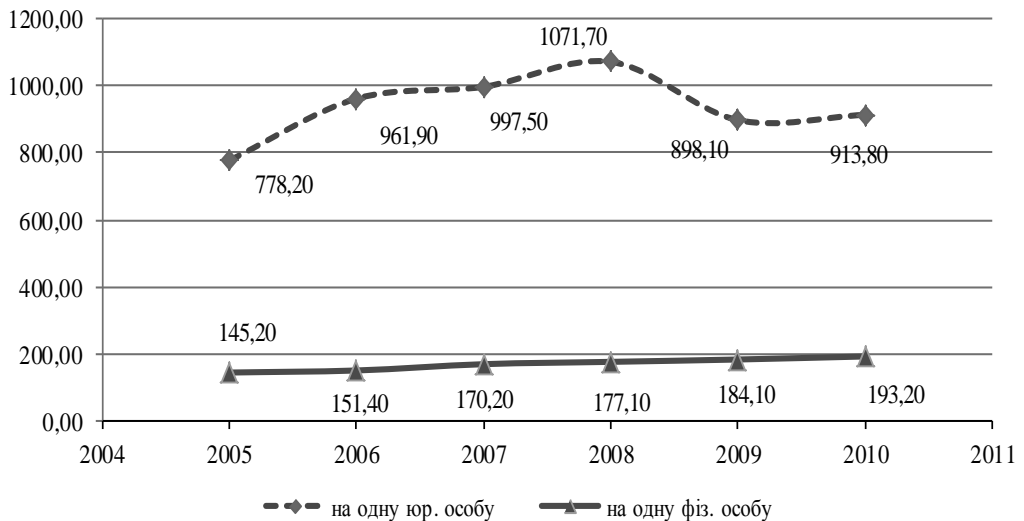


Рис. 2.2. Динаміка змін у сплаті єдиного податку суб'єктами малого підприємництва, які застосовують спрощену систему оподаткування

Складено за даними Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>.

Таблиця 2.5

**Динаміка змін у сплаті єдиного податку суб'єктами господарювання,
які застосовують спрощену систему оподаткування**

Рік	Кількість суб'єктів, од.	Навантаження на одного суб'єкта в розрахунку на місяць, грн				
		Усього	У тому числі			
			на одну юридичну особу	з них до соціальних фондів (57 %)	на одну фізичну особу	з них до соціальних фондів (57 %)
2005	826 476	254,0	778,2	443,6	145,2	82,8
2006	960 167	272,1	961,9	548,3	151,4	86,3
2007	1 114 262	277,0	997,5	568,6	170,2	97,0
2008	1 280 270	280,7	1 071,7	610,9	177,1	100,9
2009	1 304 588	262,4	898,1	511,9	184,1	104,9
2010	1 317 689	275,7	913,8	520,9	193,2	110,1

Складено за даними Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>.

внаслідок низьких ставок його роль у формуванні доходів зведеного бюджету є незначною. Загалом сектор економіки, де працює понад 10 % працездатного населення, у 2005–2010 рр. формував лише 0,81–1,4 % податкових надходжень до зведеного бюджету і 2,81–4,91 % податкових надходжень до місцевих бюджетів (табл. 2.6).

Зазначимо також, що фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які застосовували спрощену систему оподаткування, до середини 2004 р. сплачували до Пенсійного фонду України 42 % єдиного податку, тобто від 8,4 до 84,0 грн, а за кожного найманого працівника – від 4,2 до 42,0 грн.

Не більші внески сплачували до Пенсійного фонду і юридичні особи. Навіть у 2004 р. середньомісячні надходження до Пенсійного фонду в розрахунку на одного найманого працівника в юридичної особи – платника єдиного податку становили 57,6 грн, або були в 3,2 раза меншими, ніж за загальною системою сплати страхових внесків¹.

Перенесення податкового навантаження на суб'єктів господарювання, які використовують загальну систему оподаткування, та фізичних осіб – споживачів товарів і послуг. Різниця в податковому навантаженні на суб'єктів спрощеної системи оподаткування і суб'єктів підприємницької діяльності, що працюють на загальних засадах, стимулювала малий бізнес залишатися в межах спрощеної системи оподаткування. Для великого бізнесу вона була фактором щодо використання платників єдиного податку у схемах мінімізації своїх податкових зобов'язань.

Мінімізація оподаткування. Найпоширенішими схемами мінімізації податкових платежів з використанням платників єдиного податку стали:

- а) дроблення великої компанії на низку малих підприємств – суб'єктів спрощеної системи оподаткування. Сума єдиних податків, сплачених усіма такими суб'єктами, є значно меншою, ніж сума податків, яку довелося б сплатити компанії, якби вона провадила діяльність на загальних умовах оподаткування;
- б) реалізація платником єдиного податку – фізичною особою підприємствам, що перебувають на загальній системі оподаткування, товарів за завищеними цінами для штучного збільшення витрат (відповідно, зменшення оподаткованого прибутку) і збільшення податкового кредиту з ПДВ;

¹Про результати аналізу та перевірки формування і виконання бюджету Пенсійного фонду України (підготовлено департаментом з питань соціальної політики та державного управління і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 09.08.2005 № 17-2). – К. : Рахункова палата України, 2005. – Вип. 20.

Таблиця 2.6

**Порівняння обсягу надходжень єдиного податку в Україні
з надходженнями від інших податків до зведеного бюджету**

Показники	2005	2006	2007	2008	2009	2010
ПДВ, <i>млрд грн</i>	33,8	50,4	59,4	92,1	84,6	86,32
Частка податку у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	34,5	40,1	36,8	40,5	40,7	36,8
Частка податку у ВВП, %	7,66	9,26	8,24	9,71	9,26	7,89
Податок на доходи фізичних осіб, <i>млрд грн</i>	16,5	22,8	34,8	45,9	44,5	51,03
Частка податку у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	16,3	18,1	21,6	20,2	21,4	21,8
Частка податку у ВВП, %	3,74	4,19	4,83	4,84	4,87	4,66
Фіксований податок, <i>млрд грн</i>	0,25	0,26	0,27	0,29	0,26	0,26
Частка податку у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	0,26	0,21	0,14	0,13	0,13	0,11
Частка податку у ВВП, %	0,06	0,05	0,04	0,03	0,03	0,02
Податок на прибуток, <i>млрд грн</i>	23,5	26,2	34,4	47,9	33,0	40,36
Частка податку у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	23,9	20,8	21,3	21,1	15,9	17,2
Частка податку у ВВП, %	5,32	4,81	4,77	5,05	3,62	3,69
Єдиний податок, <i>млрд грн</i>	1,37	1,35	1,59	1,85	1,77	1,90
Частка податку у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	1,40	1,07	0,99	0,81	0,85	0,81
Частка податку у податкових надходженнях місцевих бюджетів, %	4,91	4,37	3,57	3,12	2,99	2,81
Частка податку у ВВП, %	0,31	0,25	0,22	0,20	0,19	0,17
Податкові надходження до зведеного бюджету, <i>млрд грн</i>	98,07	125,74	161,26	227,16	208,08	234,45
Податкові надходження до місцевих бюджетів, <i>млрд грн</i>	27,89	30,91	44,59	59,28	59,16	67,57
ВВП у фактичних цінах, <i>млрд грн</i>	441,45	544,15	720,73	948,06	913,35	1 094,6

Складено за даними звітів Державної казначейської служби України.

в) мінімізація оподаткування доходів певних категорій працівників і сплати роботодавцями внесків до Пенсійного і соціальних фондів (єдиного соціального внеску). Для оптимізації податкових платежів роботодавці використовували реєстрацію свого працівника як платника єдиного податку і переводили взаємовідносини з ним на контрактну форму співробітництва. Таким чином роботодавець уникав сплати внесків до Пенсійного та соціальних фондів (єдиного соціального внеску), а фізична особа – податку на доходи фізичних осіб. Звісно, підвищення навантаження соціальних платежів на платників єдиного податку – фізичних осіб (із середини 2010 р.) звузило межі використання цієї схеми (вона стала не вигідною для працівників).

Крім зазначених недоліків, запровадження спрощеної системи оподаткування не вирішило всіх проблем, пов'язаних із тінізацією зайнятості.

З переходом до сплати суб'єктами спрощеної системи оподаткування єдиного соціального внеску на загальних засадах ця проблема загострилася ще більше. Зокрема, за оперативними даними ДПС України, станом на 1 жовтня 2011 р. було зареєстровано 1030,4 тис. фізичних осіб – підприємців, які сплачували єдиний податок. Ними було залучено 615,7 тис. найманих осіб, тобто в середньому по 0,6 працівника на одного суб'єкта підприємницької діяльності.

Проблемою також стало **використання спрощеної системи оподаткування у надприбуткових видах діяльності**. Неприйнятним є той факт, коли спрощена система оподаткування, з метою мінімізації податкових

Для зниження рівня податкового навантаження на бізнес і скорочення витрат часу платників на нарахування й сплату податків необхідно скорочення сфери застосування спрощеної системи оподаткування, наприклад, шляхом:

- перегляду критеріїв застосування спрощеної системи оподаткування;
- виключення зі спрощеної системи оподаткування тих видів діяльності, що є високорентабельними або доходи від яких є переважно пасивними;
- виключення з переліку обов'язкових платежів, що замінюються єдиним податком, плати (податку) на землю, збору за спеціальне використання ресурсів і внесків до Пенсійного фонду України.

Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”

платежів, використовується у видах діяльності, які за своєю суттю можна розглядати як “надприбуткові”. В окремих випадках спрощена система оподаткування використовується підприємцями при провадженні діяльності, яка не потребує жодних капітальних вкладень та матеріальних витрат на створення продукції, що реалізується споживачам (тобто отримані доходи є пасивними).

Спрощена система оподаткування не стимулювала *інноваційної активності малого підприємництва*. За даними офіційної статистики, ступінь поширення інноваційних процесів у вітчизняному малому підприємстві помітно відстає від ступеня поширення інноваційних процесів у малому підприємстві багатьох країн світу. Так, кількість малих підприємств, що здійснювали технологічні інновації, залишається несуттєвою: 0,17 % від загальної кількості малих підприємств. У середньому по Україні інноваційно активними є лише близько 6 % малих підприємств¹, тоді як, наприклад, у Німеччині – понад 60 %. Аналогічний показник для середніх підприємств України становив 16 %, а для великих – 40 %.

Основні результати розвитку спрощеної системи оподаткування в Україні, започаткованої Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 № 727, схематично представлені на рис. 2.3.

Висновки

Найдієвішою формою державної підтримки суб’єктів малого підприємництва в Україні є надання їм права сплачувати замість низки податків і зборів єдиний податок.

Конкретними причинами, що зумовлюють необхідність використання певними пострадянськими країнами, зокрема й Україною, спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, є:

- 1) низький рівень розвитку малого підприємництва, яке навіть після кількох років використання спеціального податкового режиму значно відстає від розвинутих країн як за рівнем зайнятості, так і за обсягом ВВП, що виробляється на МП;
- 2) труднощі початкового етапу становлення і фінансування малого підприємства;

¹ Васильчак С. В. Проблеми розвитку інноваційного процесу на малих підприємствах / С. В. Васильчак, В. В. Дубів // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.2. – С. 181–187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/21_2/181_Was.pdf.

Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 № 727 і його редакція від 28.06.1999 № 746/99 стали важливим правовим актом підтримки малого підприємництва



Завдяки державній підтримці протягом 2000–2007 рр. в Україні сформовано сектор малого бізнесу



Зростання кількості підприємств на 48,7 %



Зростання кількості зайнятих працівників на 29 %



Зростання обсягу реалізованої продукції у 10 разів



Зростання фінансового результату (сальдо) у 5,5 раза



Збільшення фонду оплати праці у 6,4 раза

НАКОПИЧЕННЯ ПРОБЛЕМ У СФЕРІ СПРОЩЕНОГО ОПОДАТКУВАННЯ, ЯКІ ПОТРЕБУВАЛИ НЕГАЙНОГО РОЗВ’ЯЗАННЯ

Низька фіскальна ефективність: сектор економіки, де зайнято понад 10 % працездатного населення, у 2005–2010 рр. формував лише 1,9–2,4 % податкових надходжень до зведеного бюджету України і 6,8–8,6 % податкових надходжень до місцевих бюджетів

Незмінність фіксованих ставок єдиного податку протягом 1998–2011 рр., що звузило унаслідок інфляційних процесів коло підприємців, що мають право на застосування спрощеної системи

Розширення практики використання спрощеної системи оподаткування великим та середнім бізнесом для оптимізації власних податкових зобов’язань

Використання спрощеної системи оподаткування у надприбуткових видах діяльності, що нівелює головне призначення спрощеної системи щодо підтримки малого підприємництва на етапі становлення

Рис. 2.3. Розвиток спрощеної системи оподаткування

- 3) недостатній розвиток інших, неподаткових форм державної підтримки малого бізнесу та форм його самоорганізації, що сприяють вирішенню його фінансових проблем;
- 4) несприятливі загальні умови функціонування малого підприємництва внаслідок ускладненої і тривалої процедури реєстрації нового бізнесу; оформлення прав власності; отримання ліцензій, дозволів тощо; корупції та спричинених нею значних неофіційних платежів; надмірного контролю з боку контролюючих органів за діяльністю малих підприємств;
- 5) великі масштаби ухилення від сплати податків, боротьба з яким із використанням лише каральних заходів має обмежену результативність;
- 6) недоліки національних податкових систем, що характеризуються складністю, суперечливістю, фіскальною спрямованістю, великими витратами на адміністрування податків.

Становлення і розвиток малого підприємництва в Україні, еволюція спрощеної системи оподаткування з 1999 р. засвідчили низку назрілих проблем, які зменшували фіскальну й економічну ефективність такої системи оподаткування та потребували її невідкладного реформування.

Аналіз цих проблем дав змогу встановити, що суттєвою проблемою стало звуження сфери застосування спрощеної системи оподаткування внаслідок знецінення граничних обсягів виручки, які давали право перебувати на цій системі. Втратили своє економічне обґрунтування й незмінні протягом більш як десяти років ставки єдиного податку для фізичних осіб – підприємців.

Низькою стала й фіскальна ефективність спрощеної системи оподаткування. Загалом сектор економіки, де працює понад 10% працездатного населення (спрощену систему оподаткування використовують близько 2 млн платників податку), у 2005–2010 рр. формував лише 1,4–0,8 % податкових надходжень до зведеного бюджету і 4,9–2,8% податкових надходжень до місцевих бюджетів.

Ще однією проблемою, яка назріла у сфері спрощеної системи оподаткування, є ризики її використання великим та середнім бізнесом для оптимізації власних податкових зобов'язань.

Спрощена система оподаткування гальмувала зростання масштабів бізнесу, стимулювала дроблення деяких середніх підприємств.

Суб'єкти малого підприємництва, що перебували на спрощеній системі оподаткування, використовували найману працю без укладання трудових угод.

Поширювалась практика використання спрощеної системи оподаткування у надприбуткових видах діяльності. Очевидно, що в такому разі вона втрачає своє початкове призначення щодо підтримки малого підприємництва на етапі становлення.

На необхідності розв'язання проблем спрощеної системи оподаткування наголошується в Програмі економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”. Їх вирішення надасть додатковий поштовх розвитку малого підприємництва в Україні, сприятиме зростанню національної економіки загалом.

РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ ЯК КОМПРОМІС БАЛАНСУ ІНТЕРЕСІВ ПІДПРИЄМЦІВ ТА ДЕРЖАВИ

Проблеми та суперечності функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва зумовили необхідність її реформування. Основні напрями такого реформування визначені Програмою економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” та програмними документами Кабінету Міністрів України.

Програмою Президента України передбачалося звузити межі застосування спрощеної системи оподаткування як шляхом перегляду критеріїв, дотримання яких дає змогу перебувати на цій системі, так і шляхом виключення зі спрощеної системи оподаткування тих видів діяльності, що є високорентабельними або доходи від яких є переважно пасивними. Відповідно до цих програмних настанов у проекті Податкового кодексу України, що виносився на розгляд Верховної Ради України у 2010 р., було розширено перелік видів діяльності, на які не поширюється спрощена система оподаткування, зменшено граничний обсяг доходу, що давав право фізичним особам – підприємцям переходити на спрощену систему оподаткування, з 500 тис. до 300 тис. грн і скасовано таку систему для юридичних осіб – підприємців.

Такі новації викликали гострі дискусії між представниками малого бізнесу і влади довкола основних напрямів реформування спрощеної системи

Місія реформування:

Реформування спрощеної системи оподаткування, передбачене Програмою економічних реформ на 2010–2014 роки.

Стратегічна основа:

- Програма економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”;
- програмні документи Кабінету Міністрів України.

оподаткування. Обговорення пропозованих змін проводилися, зокрема, на “круглих столах”, регіональних громадських слуханнях, під час інших заходів, передбачених урядом на виконання постанови Верховної Ради України від 08.07.2010 № 2454-VI, у рамках підготовки проекту Податкового кодексу України до другого читання. Відсутність єдиної позиції бізнесу щодо застосування спрощеної системи оподаткування, наявність пропозицій, які погіршували конкурентне середовище, не сприяли вирішенню проблеми соціальної незахищеності найманих працівників унаслідок масштабного використання їхньої праці без офіційного оформлення тощо, відтермінували прийняття відповідної глави Податкового кодексу України (глава 1 Розділу XIV “Спеціальні податкові режими”) на рік. Але водночас ці події визначили необхідність пошуку компромісних рішень щодо запровадження нової, удосконаленої спрощеної системи оподаткування, яка б забезпечувала еволюційний шлях розвитку малого бізнесу та стала б одним із важливих напрямів державної підтримки цього сектору економіки.

Індикаторами успішності реформування, за якими можна буде перевірити його ефективність, є зростання загальної кількості суб’єктів господарювання, зайнятих у сфері малого підприємництва, позитивні результати їхньої діяльності, збільшення доходів бюджету від цієї категорії платників податків та економічне зростання держави загалом.

Основні компромісні рішення щодо реформування спрощеної системи оподаткування набули відображення у Законі України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI.

Із набранням чинності з 1 січня 2012 р. положеннями цього Закону суттєво змінюються сфера, умови та критерії застосування спрощеної системи оподаткування. Зокрема, зазначеним Законом надана можливість використання спрощеної системи оподаткування чотирьом групам суб’єктів малого підприємництва – фізичним і юридичним особам, що відповідають встановленим критеріям. Категорії підприємців, які мають право застосування спрощеної системи оподаткування, наведено у табл. 3.1 та 3.2.

Серед компромісів, на які пішов уряд, визначаючи умови, яким має відповідати спрощена система оподаткування, можна назвати, зокрема, підвищення граничного обсягу доходу, який дає право бути платником єдиного податку (для фізичних осіб – з 500 тис. до 3 млн грн, для юридичних осіб – з 1 млн до 5 млн грн), що свідчить про фактичне розширення сфери застосування спрощеної системи оподаткування як фізичними, так і юридичними

Таблиця 3.1

Групи платників єдиного податку в контексті Закону України № 4014-VI

Група платників	Критерії			Ставки ЄП	Податковий період	Перевищення обсягу доходу
	Кількість найманих працівників (не перевищує)	Обсяг доходу, тис. грн	Вид діяльності			
Перша група, фізичні особи – підприємці	Без найманих осіб	≤ 150	Здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню	Від 1 до 10 % розміру МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року	Кварталний рік	Переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку другої або третьої групи , або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування; до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку в розмірі 15 %
Друга група, фізичні особи – підприємці	10	≤ 1000	Здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства. Не поширюється на фізичних осіб – підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005)	Від 2 до 20 % розміру МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року	Кварталний квартал	Переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку третьої групи , або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування; до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку в розмірі 15 %
Третя група, фізичні особи – підприємці	20	≤ 3000		3 % від доходу – у разі сплати ПДВ; 5 % від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку		Переходять на сплату інших податків та зборів, встановлених Кодексом; до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку в розмірі 15 %

Продовження табл. 3.1

Група платників	Критерії			Ставки ЄП	Податковий період	Перевищення обсягу доходу
	Кількість найманих працівників (не перевищує)	Обсяг доходу, тис. грн	Вид діяльності			
Четверта група, юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	50	≤5000		3 % від доходу – у разі сплати ПДВ; 5 % від доходу – у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	Квартал	Переходять на сплату інших податків і зборів, встановлених Кодексом; до суми перевищення зобов'язань необхідно застосувати ставку в подвійному розмірі

Таблиця 3.2

Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва відомі до Закону України № 4014-VI

Не можуть бути платниками єдиного податку	<p>Суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) діяльність з організації, проведення азартних ігор; 2) обмін іноземної валюти; 3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підкацих товарів (крім розарібного продажу паливно-мастильних матеріалів в емностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з розарібним продажем пива та столових вин); 4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення; 5) видобуток, реалізацію корисних копалин; 6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України “Про страхування”, сюрвейерами, аварійними комісарами та аджастерами, визначеними розділом III Кодексу; 7) діяльність з управління підприємствами; 8) діяльність з надання послуг пошти та зв'язку;
---	---

Продовження табл. 3.2

	<p>9) Діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;</p> <p>10) Діяльність з організації, проведення гастрольних заходів.</p> <p>Фізичні особи – підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту.</p> <p>Фізичні особи – підприємці, що надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 га, житлові приміщення, загальна площа яких перевищує 100 м², нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 м².</p> <p>Страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів.</p> <p>Суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 %.</p> <p>Представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку.</p> <p>Фізичні та юридичні особи – нерезиденти.</p> <p>Суб'єкти господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин)</p>
<p>Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів</p>	<p>Податку на прибуток підприємств.</p> <p>Податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно з цією главою.</p> <p>Податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 п. 293.3 ст. 293 Кодексу.</p> <p>Земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності.</p> <p>Збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності.</p> <p>Збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства</p>

особами – підприємцями. При цьому граничний обсяг доходу, який дає право сплачувати єдиний податок за ставками, встановленими у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, підвищено удвічі (до 1 млн грн). Одночасно розширено базу оподаткування єдиним податком шляхом включення до об'єкта оподаткування всіх доходів, а не лише виручки від реалізації продукції, що має частково нівелювати втрати місцевих бюджетів від інших компромісних рішень.

Цілі та складові новацій Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI схематично представлені на рис. 3.1.

Підвищення граничного обсягу доходу, який дає право перебувати на спрощеній системі оподаткування, означає, що частина суб'єктів малого підприємництва, які знаходилися на загальній системі оподаткування, зможуть перейти на сплату єдиного податку, що приведе до зниження податкового навантаження на них. Останньому сприяє також скасування норми щодо збільшення ставки єдиного податку для фізичних осіб – підприємців на 50 % за кожного найманого робітника і зменшення удвічі ставки єдиного податку для юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва.

Відповідно до пропозицій суб'єктів малого підприємництва в законі забезпечено диференційований підхід до оподаткування різних категорій фізичних осіб – підприємців (викремлено три групи таких фізичних осіб, для кожної з яких встановлено різні ставки податку), що дасть змогу наблизити їх оподаткування до вимог платоспроможності. При цьому реалізовано пропозицію, яка висувалася в альтернативних законопроектах, щодо виділення в окрему категорію представників мікробізнесу – фізичних осіб – підприємців, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць

Цілі податкового реформування:

- створення ефективної моделі спрощеної системи оподаткування;
- ліквідація схем ухилення від оподаткування з використанням спрощеної системи оподаткування;
- стимулювання розвитку малого підприємництва;
- створення рівних конкурентних умов в економіці для всіх форм підприємництва;
- забезпечення паритету у відносинах держави та суб'єктів малого бізнесу.

Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI передбачає кардинальні зміни базових положень спрощеної системи оподаткування на основі вивірених компромісних рішень між підприємцями і владою

Закон є стимулом для розвитку малого підприємництва і створення умов для позитивних структурних змін в економіці країни

Збільшення кількості самозайнятого населення та утворення нових робочих місць

Стимулювання розвитку вітчизняного виробництва та покращання його конкурентоспроможності

Зменшення тіншового сектору економіки за рахунок ліквідації схем ухилення від оподаткування з використанням спрощеної системи оподаткування

Скорочення суспільних витрат часу та матеріальних ресурсів на ведення бізнесу й адміністрування податкових платежів

НОВАЦІЇ В ОПОДАТКУВАННІ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Економічно обґрунтована диференціація платників єдиного податку

Підвищення граничного обсягу доходу, який дає право бути платником єдиного податку

Зниження ставок єдиного податку

Диференціація ставок єдиного податку залежно від належності до певної групи платників

Створення методичного забезпечення спрощеного обліку доходів для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб I–III груп (не платників ПДВ) та обліку доходів і витрат для суб'єктів підприємницької діяльності III групи (платників ПДВ)

Рис. 3.1. Удосконалення спрощеної системи оподаткування малого бізнесу

на ринках та/або провадять господарську діяльність із надання побутових послуг населенню і обсяг річного доходу яких не перевищує 150 тис. грн.

Крім можливості перейти на сплату єдиного податку, Податковий кодекс України надає суб'єктам малого підприємництва, що відповідають встановленим п. 154.6 ст. 154 критеріям, іншу можливість – перейти на загальну систему оподаткування і користуватися пільгою (нульовою ставкою) при сплаті податку на прибуток підприємств. Важливо, що таким суб'єктам підприємницької діяльності надано право вести спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України.

Ще одним знаковим положенням Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України

щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” є звільнення платників єдиного податку I і II груп, які не використовують працю найманих осіб, від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця за рік на час відпустки, а також за період хвороби, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Характеризуючи компроміси, досягнуті між владою і бізнесом у процесі роботи над Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності”, необхідно відзначити, що з переліку податків і зборів, від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з яких звільняються платники єдиного податку, за пропозицією уряду, вилучено плату за користування надрами, збір за спеціальне використання води та збір за спеціальне використання лісових ресурсів, однак, за пропозицією бізнесу, включено земельний податок, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності.

Виклики реформування:

- значна політизованість дій громадських об'єднань у питаннях реформування оподаткування;
- відсутність єдиної позиції представників бізнесу щодо застосування спрощеної системи оподаткування.

Цінності реформування:

- покращання добробуту громадян;
- створення нових робочих місць;
- створення правових основ для легалізації доходів;
- забезпечення справедливості оподаткування;
- відновлення рівних умов конкуренції в економіці України.

Зміна переліку податків, у рахунок яких сплачується єдиний податок, зумовлена потребами забезпечення більш ощадливого використання природних ресурсів. Задля цього користування природними ресурсами (землею, водою, лісовими ресурсами, надрами) має бути платним для всіх. Відтак платежі за користування природними ресурсами, у тому числі землею, повинні сплачуватися окремо, а не у складі єдиного податку. Включення земельного податку до переліку податків і зборів, від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з яких звільняються платники єдиного податку, можна пояснити бажанням досягти компромісу, однак не економічною доцільністю. Були досягнуті й інші компроміси, перелік яких наведено в табл. 3.3.

Важливим для суб'єктів малого підприємництва є те, що Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України" від 07.07.2011 № 3609-VI вносяться зміни до Закону України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 № 2464-VI: від сплати єдиного соціального внеску звільняються інваліди й пенсіонери. За даними Міністерства соціальної політики України, кількість інвалідів на кінець 2010 р. становила 2,6 млн осіб, тобто близько 6 % загальної чисельності населення. Кількість інвалідів працездатного віку перевищує 1,5 млн осіб, кількість пенсіонерів становить 13,8 млн. Фактично станом на кінець 2011 р. систему спрощеного оподаткування застосовували близько 119 тис. пенсіонерів та інвалідів.

Забезпечення мети реформування:

- підвищення граничного обсягу доходу, при якому можливе застосування спрощеної системи оподаткування;
- встановлення необтяжливого для платників єдиного податку та достатнього для обрахунку бази оподаткування ведення обліку доходів;
- введення для фізичних осіб – підприємців відсоткової ставки єдиного податку;
- скасування 50-відсоткової надбавки, що застосовується до фіксованих ставок податку за кожного найманого працівника;
- скасування щорічного оформлення свідоцтва платника єдиного податку;
- встановлення річного звітного періоду для фізичних осіб – підприємців з незначним обсягом доходу;
- встановлення ставок єдиного податку в такому розмірі, який би не суперечив інтересам його платників та відповідав інтересам держави щодо виконання її функцій.

Таблиця 3.3

Перелік пропозицій підприємців та уряду, врахованих у положеннях Закону України № 4014-VI

Враховані пропозиції бізнесу	Враховані пропозиції уряду
Відмовитися від обов'язку ведення обліку витрат фізичними особами – платниками єдиного податку, крім окремих категорій	Встановити обов'язок для фізичних осіб, які є платниками ПДАВ (відсоткова ставка), вести облік доходів та витрат
Скасувати заборону враховувати при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств витрати, понесені платником цього податку у зв'язку з придбанням товарів, робіт, послуг у фізичних осіб – підприємців, що є платниками єдиного податку	Встановити обов'язок для платників податку на прибуток надавати розшифровки доходів та витрат у розрізі контрагентів – платників єдиного податку
Запровадити сплату єдиного податку фізичними особами – підприємцями за відсотковою ставкою від обсягу доходу	Запровадити плаваючу ставку єдиного податку, встановлену у відсотках від розміру мінімальної заробітної плати для фізичних осіб
Підвищити граничний обсяг доходу, за якого можливе застосування спрощеної системи оподаткування (для фізичних осіб – до 3 млн грн, для юридичних осіб – до 5 млн грн)	Перебачити застосування підвищених ставок єдиного податку за порушення умов застосування спрощеної системи оподаткування
Надати право фізичним особам – платникам єдиного податку реєструватися платниками ПДАВ	Встановити обов'язок для платників єдиного податку, які надають послуги платникам ПДАВ, реєструватися платниками ПДАВ
Дозволити платникам єдиного податку не застосовувати реєстратори розрахункових операцій	Встановити обмеження застосування спрощеної системи оподаткування для високорентабельних видів діяльності
Надати право юридичним особам, які провадять діяльність у сфері аудиту, перебувати на спрощеній системі оподаткування	Зменшити перелік податків і зборів, від сплати яких звільняються платники єдиного податку, вилучивши з нього ресурсні платежі

Продовження табл. 3.3

Враховані пропозиції бізнесу	Враховані пропозиції уряду
<p>Перебачити безстроковість дії свідоцтва платника єдиного податку</p>	<p>Перебачити анулювання свідоцтва платника єдиного податку в разі виявлення порушень умов застосування спрощеної системи оподаткування</p>
<p>Надати право фізичним особам не сплачувати єдиний податок на час відпустки протягом календарного місяця, а також хвороби</p>	<p>Розширити базу оподаткування шляхом включення до об'єкта оподаткування всіх доходів, а не лише виручки від реалізації продукції</p>

Сплата соціального внеску підприємцями, що обрали спрощену систему оподаткування, буде здійснюватися відповідно до спеціального законодавства. Податкове навантаження на фізичних осіб – суб'єктів господарювання, які оберуть спрощену систему оподаткування, дещо підвищиться за рахунок відрахувань до соціальних фондів за загальною системою. Це опосередковано могло би вплинути на рівень зайнятості населення через зменшення кількості найманих працівників. Водночас статистика свідчить: на одного суб'єкта підприємницької діяльності – фізичну особу, що перебуває на спрощеній системі оподаткування, протягом 2009–2011 рр. у середньому припадало лише 0,55 найманого працівника (за даними 2009 р. на підприємця – фізичну особу з обсягом річної виручки до 300 тис. грн – 0,4 найманого працівника, від 300 тис. до 500 тис. грн – 1,5 найманого працівника). Таким чином, можна зробити висновок, що новий закон суттєво не вплине на рівень зайнятості, але сприятиме збільшенню надходжень до соціальних фондів, насамперед до Пенсійного фонду України.

У Законі враховується також міжнародний досвід застосування спрощеного бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва, що дасть змогу зменшити витрати на утримання кваліфікованих бухгалтерів. Система обліку, яка пропонується, доступна для кожного суб'єкта господарювання.

Внесення суттєвих змін до спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності змінить поведінку суб'єктів малого бізнесу. Передусім це стосується суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб, які перебували на загальній системі оподаткування, з річним оборотом від 500 тис. до 1 млн грн, а тепер зможуть перейти на сплату єдиного податку. Для них можливість сплачувати єдиний податок за ставками від 2 до 20 % мінімальної заробітної плати означає істотне зниження рівня податкового навантаження. На загальній системі оподаткування ними сплачуються податок на доходи фізичних осіб за ставками 15 та 17 % (з доходу понад 10 мінімальних заробітних плат), а також деякі інші податки, включені до складу єдиного податку.

Можливість застосування спрощеної системи оподаткування юридичними особами з річним обсягом доходів до 5 млн грн буде привабливою для них за рахунок звільнення від оподаткування окремими податками, основним з яких є податок на прибуток підприємств. Перехід із загальної системи оподаткування на спрощену зі сплатою єдиного податку за ставкою 5 % (без сплати ПДВ) буде також привабливим для платників, які реалізують товари та надають послуги кінцевому споживачу. Проте варто зазначити, що у зв'язку з поступовим зниженням ставки податку на прибуток, передбаченим Податковим кодексом України (у 2014 р. – до 16 %), економія платників

єдиного податку на його сплаті, а відтак і їх вигоди, зменшуватиметься. Тому частина платників єдиного податку в разі підвищення рівня своїх доходів та досягнення економічної доцільності здійснюватиме зворотний перехід на загальну систему оподаткування.

Законом урегульовано проблему фінансових наслідків порушення платником єдиного податку законодавчо встановлених обмежень щодо обсягу річного доходу, кількості найманих робітників, видів діяльності: надається можливість переходу з однієї групи до іншої та застосовуються спеціальні підвищені ставки податку, розмір яких залежить від групи, до якої віднесено платника єдиного податку. При порушенні встановлених обмежень передбачено також анулювання свідчення платника єдиного податку. Це запобіжні заходи, які мають стимулювати суб'єктів малого підприємництва працювати в межах правового поля.

Перераховані переваги використання малим бізнесом спрощеної системи оподаткування сприятимуть збільшенню зайнятості населення, зростанню доходів українських сімей та наповненню бюджету.

Очікувані результати реформування:

- Збільшення зайнятості населення шляхом утворення додаткових робочих місць, зростання доходів українських сімей, а також доходів бюджету.
- Зменшення тіньового сектору економіки за рахунок ліквідації схем ухилення від оподаткування з використанням спрощеної системи оподаткування.
- Покращання умов конкуренції для різних форм підприємництва, недопущення проявів податкової дискримінації.
- Скорочення витрат платників податків та держави на адміністрування єдиного податку.
- Забезпечення балансу інтересів між державою та представниками бізнесу.
- Створення передумов для успішного виконання Програми економічних реформ Президента України.

Висновки

Отже, положеннями Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” № 4014-VI забезпечується ряд конструктивних підходів. Серед них:

- підвищення граничного обсягу доходу, за якого можливе застосування спрощеної системи оподаткування;
- встановлення необтяжливого для платників єдиного податку та достатнього для обрахунку бази оподаткування обліку доходів;

- введення для фізичних осіб відсоткової ставки єдиного податку;
- скасування 50-відсоткової надбавки, що застосовувалася до фіксованих ставок податку за кожного найманого працівника;
- скасування щорічного оформлення свідоцтва платника єдиного податку;
- встановлення річного звітного періоду для фізичних осіб із незначним обсягом доходу;
- встановлення ставок єдиного податку в такому розмірі, який би забезпечував баланс інтересів держави в отриманні джерел для покриття державних витрат та інтересів платників у сплаті цього податку.

Удосконалена спрощена система оподаткування починає функціонувати з 1 січня 2012 р. і сприятиме покращанню умов для ведення бізнесу, зниженню рівня фіскального навантаження на суб'єктів малого підприємництва, зменшенню рівня соціальної напруженості, встановленню більш справедливої конкуренції в підприємницькому середовищі, розвитку малого підприємництва, утворенню нових робочих місць та підвищенню добробуту громадян, стійкому економічному зростанню загалом.

УДОСКОНАЛЕННЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПРОЩЕНОГО ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 № 727 і його редакція від 28.06.1999 № 746/99 стали важливим правовим актом підтримки малого підприємництва. В Указі, зокрема, визначено суб'єкти малого бізнесу, які можуть переходити на сплату єдиного податку, умови та порядок переходу, ставки єдиного податку, порядок обліку, ведення звітності тощо.

Іншими нормативними документами, які регламентували діяльність суб'єктів, що обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, були:

- Розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємства – юридичною особою і Порядок його складання, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 12.10.1999 № 553, у редакції наказу від 27.06.2003 № 318;
- Порядок ведення книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємства – юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування та обліку, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України від 13.10.1998 № 477, зі змінами від 12.10.1999 № 554;

Суб'єкт малого підприємства – юридична особа зобов'язана вести книгу обліку доходів та витрат і касову книгу.

Форма книги обліку доходів та витрат, що 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.

*Указ Президента України
“Про спрощену систему
оподаткування, обліку
та звітності суб'єктів
малого підприємства”
(у редакції Указу Президента
від 28.06.1999 № 746/99)*

- наказ Державної податкової адміністрації України “Про затвердження Свідоцтва про сплату єдиного податку та Порядку його видачі” від 29.10.1999 № 599.

Нормативно-правове забезпечення ведення обліку суб'єктами малого підприємництва послідовно змінювалось відповідно до етапів становлення та розвитку малого бізнесу (табл. 4.1).

На виконання відповідного Указу Президента України наказом Міністерства фінансів України від 30.09.1998 № 196 було затверджено Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 12.10.1998 за № 646/3086 (втратив чинність за наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2003 № 440).

Спрощена форма бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва передбачала два варіанти:

- просту форму бухгалтерського обліку;
- форму бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку майна малого підприємства.

Порядок ведення спрощеної форми бухгалтерського обліку встановлювався Вказівками про склад та порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 31.05.1996 № 112 (зареєстровані в Міністерстві юстиції України 13.06.1996 за № 297/1322, втратили чинність за наказом Міністерства фінансів України від 09.07.2003 № 440).

Проста форма бухгалтерського обліку зручна для використання на малих підприємствах, які провадять невелику кількість операцій протягом місяця та не мають матеріаломістких робіт і послуг.

Спрощена форма обліку застосовується малими підприємствами у разі, якщо не виконуються умови для застосування простої форми бухгалтерського обліку або на власний вибір суб'єкта господарювання.

Нормативне регулювання ведення обліку та складання звітності суб'єктами малого підприємництва здійснюється П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 № 39 та зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 14.02.2011 за № 189/18927. У стандарті встановлено зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва у складі Балансу (форма № 1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-мс) та порядок заповнення його статей.

Таблиця 4.1

Процес формування регламенту національної системи бухгалтерського обліку сектору малого бізнесу в Україні

Період	Характеристика періоду	Регламент державної підтримки суб'єктів малого підприємництва	Регламент системи бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва
1987–1990	Формування попередніх правових, організаційних та економічних засад розвитку малого бізнесу	1986 р. – Закон СРСР “Про індивідуальну трудову діяльність громадян у СРСР”; 1988 р. – Закон СРСР “Про кооперацію”; лютий 1991 р. – Закон України “Про підприємництво”; травень 1991 р. – створено Державний комітет України зі сприяння малим підприємствам та підприємництва; березень 1993 р. – схвалення Кабінетом Міністрів України Програми державної підтримки підприємництва в Україні; грудень 1994 р. – Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”	Квітень 1993 р. – Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні
1996–2000	Визначення підтримки малого підприємництва як одного з найважливіших завдань державної політики. Посилення податкового впливу	1996 р. – постановою Кабінету Міністрів України “Про концепцію державної політики розвитку малого підприємництва”; 1997 р. – затвердження Кабінетом Міністрів України Програми розвитку малого підприємництва в Україні на 1997–1998 рр.; 1997 р. – створено Державний комітет України з питань розвитку підприємництва; липень 1997 р. – у новій редакції Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” введено поняття податкового обліку; травень 1998 р. – видано Указ Президента України “Про державну підтримку малого підприємства”	Листопад 1998 р. – Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування; обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”; травень 1996 р. – Вказівки про склад та порядок заповнення облікових регістрів малими підприємствами; вересень 1998 р. – Положення про спрощену форму бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва; липень 1999 р. – Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”

Продовження табл. 4.1

Період	Характеристика періоду	Регламент державної підтримки суб'єктів малого підприємництва	Регламент системи бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва
2000–2011	Визначення правових засад державної підтримки суб'єктів малого підприємництва	Жовтень 2000 р. – Закон України “Про державну підтримку малого підприємництва”; грудень 2000 р. – Закон України “Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні”; 2010 р. – Закон України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування”; грудень 2010 р. – Податковий кодекс України	Лютий 2000 р. – П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”; квітень 2001 р. – План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва; червень 2003 р. – Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами; січень 2011 р. – наказ Міністерства фінансів України “Про внесення змін до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”; червень 2011 р. – Методичні рекомендації із застосування регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами
Листопад 2011 р. – дотепер	Удосконалення законодавчої основи оподаткування суб'єктів малого підприємництва	Листопад 2011 р. – Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” № 4014-VI	Наказ Міністерства фінансів України від 15.11.2011 р. “Про затвердження форм книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядків їх введення”

Складено авторами.

Норми цього Положення (стандарту) поширюються на:

- суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, які визнані такими відповідно до законодавства, для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва;
- суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб, що відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розділу III Податкового кодексу України, та мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат, для складання Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

Норми П(С)БО 25 не поширюються на такі суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи: довірчі товариства, страхові компанії, банки, ломбарди, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи, суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти, є виробниками та імпортерами підакцизованих товарів, а також суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному капіталі яких частка вкладів, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищує 25 %.

Для впорядкування ведення реєстрів бухгалтерського обліку юридичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності (крім банків) з ознаками малих підприємств, а також юридичними особами (крім бюджетних установ), що не займаються підприємницькою (комерційною) діяльністю, реєстрів бухгалтерського обліку, призначено Методичні рекомендації із застосуван-

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат:

- можуть обліковувати необоротні активи тільки за первісною вартістю, без урахування зменшення корисності та переоцінки до справедливої вартості;
- не створюють забезпечення наступних витрат і платежів (на виплату майбутніх відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань тощо), а визнають відповідні витрати у періоді їх фактичного понесення;
- визнають витрати і доходи з урахуванням вимог Податкового кодексу України і відносять суми, які не визнаються Податковим кодексом України витратами або доходами, безпосередньо на фінансовий результат після оподаткування;
- поточну дебіторську заборгованість включають до підсумку балансу за її фактичною сумою.

Пункт 8 П(С)БО 25 "Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ня реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 № 422.

Узагальнення інформації про господарські операції за простою і спрощеною формою бухгалтерського обліку відбувається у реєстрах, побудованих на застосуванні Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затвердженого наказом Міні-

стерства фінансів України від 19.04.2001 № 186 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.05.2001 за № 389/5580. Згідно з п. 2 наказу № 186 спрощений План рахунків можуть застосовувати, зокрема, суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які визнані згідно з чинним законодавством суб'єктами малого підприємництва і складають фінансову звітність відповідно до положень П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”.

Облік та узагальнення інформації про позабалансові активи й зобов'язання такі підприємства здійснюють із використанням позабалансових рахунків класу 0 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 за № 892/4185.

Записи на рахунках бухгалтерського обліку спрощеного Плану рахунків і на позабалансових рахунках для узагальнення інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань, про доходи і витрати, факти фінансово-господарської діяльності такі підприємства мають здійснювати відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21.12.1999 за № 893/4186.

Порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденції рахунків, що не наведена в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств

Суб'єкти малого підприємництва, які мають право на застосування спрощеного обліку доходів і витрат та які не зареєстровані платниками податку на додану вартість, можуть систематизувати інформацію, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Пункт 9 П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва”

і організацій, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 і зареєстрованій у Міністерстві юстиції України 21.12.1999 за № 893/4186, встановлюється підприємством, виходячи з норм Інструкції, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та управлінських потреб.

Суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи, які мають право ведення спрощеного обліку доходів і витрат, зокрема відповідають критеріям, визначеним п. 154.6 ст. 154 розділу III Податкового кодексу України, та не зареєстровані платниками податку на додану вартість, узагальнюють інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису за простою формою бухгалтерського обліку. Регістри бухгалтерського обліку та Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами затверджені наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720.

Обов'язковою умовою чіткої організації бухгалтерського обліку на малому підприємстві є забезпечення відображення кожної господарської операції у відповідних документах. Малі підприємства повинні використовувати типові первинні документи бухгалтерського обліку.

Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та виправлення в них помилок здійснюються відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 05.06.1995 за № 168/704.

Додаткові вимоги до первинних документів регулюються нормативно-правовими актами:

- ведення касових операцій – Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 № 637;
- ведення банківських операцій – Інструкцією про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті, затвердженою постановою Правління Національного банку України від 21.01.2004 № 22;
- рух цінних паперів – Законом України “Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні” від 30.10.1996 № 475/96-ВР, Законом України “Про обіг векселів в Україні” від 05.04.2001 № 2374-III та іншими нормативно-правовими актами, затвердженими Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку;
- правила підтвердження первинними документами сум нарахованих податків, правила їх заповнення, оформлення, реєстрації, правила ве-

дення Єдиного реєстру податкових накладних – Податковим кодексом України від 02.12.2010 № 2755-VI;

- рух товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна – нормативно-правовими актами, затвердженими спеціалізованими міністерствами та відомствами.

Робота бухгалтера на малих підприємствах відрізняється тільки обсягом – менша кількість документів і, часто, менше їх різновидів. За рівнем знання форм первинних документів та вимог до їх заповнення бухгалтер суб'єкта малого підприємництва або особа, на яку покладено ведення обліку, повинні мати достатньо високу кваліфікацію.

В Україні, відповідно до встановлених вимог, первинні документи складаються під час здійснення господарської операції або безпосередньо після її закінчення. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні містити такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Форми первинних документів затверджують Державна статистична служба (державний комітет, міністерство) та деякі інші міністерства й відомства:

- Порядок використання типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732;
- наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку з обліку касових операцій” від 15.02.1996 № 51;
- наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку” від 09.10.1995 № 253;
- наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку по розрахунках з робітниками і службовцями із заробітної плати” від 22.05.1996 № 144;
- Загальнодержавний табель (перелік) форм державних статистичних спостережень для об'єднань, підприємств, організацій та установ України всіх форм власності на 2005 рік, затверджений наказом Державного комітету статистики України від 14.01.2005 № 10.

Використання електронних документів у бухгалтерському обліку регулюється Законом України “Про електронні документи та електронний до-

кументообіг” від 22.05.2003 № 851-IV та Законом України “Про електронний цифровий підпис” від 22.05.2003 № 852-IV.

З метою раціональної організації документообігу, посилення контрольних функцій, суб’єкт господарської діяльності самостійно затверджує правила документообігу й технологію оброблення облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку (п. 5 ст. 8 Закону № 996-XIV).

2 грудня 2010 р. Верховна Рада України ухвалила Податковий кодекс України (далі – Кодекс), який набрав чинності з 1 січня 2011 р.

Проте прийняття Податкового кодексу України не повністю вирішило проблеми обліку і звітності малого підприємництва. Виникли нові проблеми та суперечності. Так, загальні норми звітності та декларування могли застосовуватися до платників єдиного податку, незважаючи на спеціальні норми звітності, визначені указом про спрощену систему оподаткування. Тобто, якщо раніше підприємці, які працювали за спрощеною системою оподаткування, звітували за особливими (спрощеними) правилами, то за новим податковим законодавством до них могла бути застосована і загальна система звітності та декларування.

Наступним проблемним питанням стало те, що платники-спрощенці не зобов’язані вести облік видатків на підставі первинних документів та подавати декларацію про прибуток. Однак, згідно з Податковим кодексом України, контролюючим органам надано право перевірки діяльності підприємців. Під час перевірки, яка може тривати до 10 днів (а в разі потреби може бути продовжена ще на п’ять днів), вони мають право вимагати від суб’єкта підприємницької діяльності інвентаризації активів та здійснення контрольної закупівлі. Якщо в результаті перевірки будуть знайдені порушення, контролюючий орган самостійно визначатиме суму грошових зобов’язань суб’єкта підприємницької діяльності.

Податковий кодекс ввів окремі обмеження для платників податку на прибуток, за якими юридичні особи – платники цього податку при визначенні оподатковуваного прибутку не могли відносити на свої витрати послуги та товари, придбані у фізичної особи – підприємця, який працює на єдиному податку. Ця норма втрачає чинність з 1 січня 2012 р.

Не менш важливим питанням стала сплата єдиного податку. Якщо раніше єдиний податок з рахунків Державного казначейства України розподілявся між місцевими бюджетами та соціальними фондами, то, починаючи з 1 січня 2011 р., Державне казначейство України вже не розподіляло ці кошти. Платники податку мали перераховувати єдиний соціальний внесок. Згідно з Податковим кодексом України та Законом України “Про збір та об-

лік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" було визначено, що єдиний та фіксований податки сплачуються на рахунок відповідного бюджету в розмірі частини єдиного податку або фіксованого податку, що підлягають перерахуванню до цих бюджетів відповідно до норм Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" та Закону України "Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" (крім єдиного податку, який сплачувався у січні 2011 р. за останній звітний (податковий) період 2010 р.). Постановою Кабінету Міністрів України "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 16 березня 2000 року № 507" від 27.12.2010 № 1196 було передбачено, що суб'єкт малого підприємництва сплачує 43 % нарахованого єдиного податку на рахунки відповідного бюджету, а 42 % нарахованого єдиного податку – на рахунки органів Пенсійного фонду України як частину суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Верховною Радою України ухвалено, а Президентом України підписано Закон України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності" від 04.11.2011 № 4014-VI (далі – Закон № 4014-VI), згідно з яким з 1 січня 2012 р. вносяться зміни до Податкового кодексу України та встановлюються нові правила роботи підприємців за спрощеною системою оподаткування.

Із прийняттям Закону № 4014-VI у розділі XIV "Спеціальні податкові режими" Податкового кодексу України з'явилась глава 1 "**Спрощена система оподаткування, обліку та звітності**". Визначені цією главою правові засади застосування **спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності і справляння єдиного податку** мають низку переваг порівняно з установленими Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" (у редакції Указу Президента від 28.06.1999 № 746/99) (далі – Указ № 746).

Завдання реформування:

- підвищення привабливості бізнес-клімату;
- зближення податкового й бухгалтерського обліку;
- підвищення позиції України в міжнародному рейтингу Всесвітнього банку "Ведення бізнесу – 2012" за простотою ведення бізнесу.

Програма економічних реформ на 2010–2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава"

До переваг, що розширюють можливості та спрощують умови ведення бізнесу, насамперед для фізичних осіб – платників єдиного податку, належать:

- збільшення обсягу доходу, що дає право сплачувати єдиний податок (з 500 тис. до 3 млн грн);
- встановлення мінімально можливих ставок єдиного податку (у межах від 1 до 20 % мінімальної заробітної плати) і поява відсоткової ставки (3–5 % доходу);
- надання права реєструватися платниками податку на додану вартість;
- скасування норми про збільшення ставки єдиного податку при використанні найманої праці (50-відсоткової надбавки, що застосовується до фіксованих ставок податку за кожного найманого працівника – фізичної особи);
- запровадження максимально простого обліку провадження підприємницької діяльності (за винятком тих фізичних осіб, які є платниками ПДВ) – обов'язковість ведення тільки обліку доходів (без обліку витрат);
- видача свідоцтва платника єдиного податку на безстроковій основі замість щорічного його оформлення;
- встановлення річного звітного періоду для фізичних осіб із незначним обсягом доходу (до 150 тис. грн);
- надання можливості фізичним особам – підприємцям співпрацювати з юридичними особами завдяки праву останніх відносити витрати на оплату товарів (робіт, послуг), придбаних у фізичної особи – платника єдиного податку, на валові витрати;
- надання можливості фізичним особам, які не використовують працю найманих осіб, не сплачувати єдиний податок на час відпустки протягом календарного місяця, а також хвороби, підтвердженої лікарняним листком, тривалістю в один календарний місяць і більше.

Відповідно до п. 291.2 Кодексу **спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності** є особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів суб'єктами господарювання сплатою єдиного податку в порядку та на умовах, визначених главою 1 розділу XIV Кодексу, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Пунктом 297.1 ст. 297 Кодексу до таких податків і зборів віднесено: податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб – у частині тих доходів, що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи; податок на додану вартість; земельний податок, окрім земельних ділянок, що не використовуються для провадження господарської діяльності; збір за

провадження деяких видів підприємницької діяльності; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

Суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділено на чотири групи платників єдиного податку (далі – група I–IV відповідно).

Для кожної групи встановлено свої вимоги щодо видів господарської діяльності, гранично допустимого обсягу річного доходу і максимально можливої кількості найманих працівників (табл. 4.2), що дає змогу зауважити таке:

- фізична особа – підприємець, річний дохід якої перебуває в межах до 150 тис. грн, має право самостійно обрати будь-яку з груп (I, II чи III), урахувавши наявність/відсутність найманих працівників та заплановані види діяльності;
- фізична особа – підприємець, річний дохід якої перевищує 1 млн грн, може потрапити тільки до групи III;
- юридичні особи належать виключно до групи IV.

За нормами Кодексу (п. 291.6) усі платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (надані послуги, виконані роботи) виключно у грошовій формі – готівковій та/або безготівковій.

Починаючи з 1 січня 2012 р., до платників єдиного податку застосовуватимуться:

- 1) звичайні ставки (п. 293.1 Кодексу) – фіксовані у відсотках від розміру мінімальної заробітної плати (для груп I і II) та у відсотках від доходу (для груп III і IV);
- 2) підвищені ставки (пункти 293.4–293.5 Кодексу) – з метою врегулювання питання оподаткування сум перевищення граничного обсягу доходу, доходу від виду діяльності, не зазначеного у свідоцтві платника єдиного податку або забороненого виду діяльності для платників єдиного податку, а також у разі порушення грошової форми розрахунків.

З урахуванням норми підпункту 293.3 Кодексу, відсоткова ставка єдиного податку для груп III і IV встановлена на рівні або 3 % доходу з додатковою сплатою ПДВ, або 5 % – без сплати ПДВ. Відповідно, можна виокремити дві підгрупи платників податку у цих групах – платники ПДВ та неплатники ПДВ.

До речі, вибір ставки єдиного податку впливає і на порядок ведення обліку та звітування його платника, що визначено ст. 296 “Ведення обліку і складення звітності платниками єдиного податку” Кодексу (табл. 4.3). Як випливає з табл. 5.3, порядок ведення обліку та звітності для платників єдиного податку ускладнюється зі збільшенням у них обсягу доходу та необхідності сплати ПДВ.

Таблиця 4.2

Умови переходу суб'єктів господарської діяльності на єдиний податок та перебування на ньому згідно з положеннями Податкового кодексу України

Групи платників єдиного податку	Граничний обсяг доходу протягом календарного року, грн	Максимальна кількість найманих працівників ¹	Допустимі види господарської діяльності
Фізичні особи	Група I	150 000	1. Роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках. 2. Надання побутових послуг населенню ³
	Група II	1 000 000	1. Надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, крім посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (гр. 70.31 КВЕД ДК009:2005) ⁴ . 2. Виробництво та/або продаж товарів. 3. Діяльність у сфері ресторанного господарства
	Група III	3 000 000	Будь-які види діяльності, крім тих, які визначені підпунктами 291.5.1–291.5.4 Кодексу як недопустимі для платників єдиного податку
	Група IV	5 000 000	Будь-які види діяльності, крім тих, які визначені підпунктами 291.5.1–291.5.4 Кодексу як недопустимі для платників єдиного податку
Юридичні особи		Середньооблікова кількість ² працівників не перевищує 50 осіб	

¹ Згідно з підпунктом 291.4.1 Кодексу, до розрахунку не включаються наймані працівники, які перебувають у відпустці, пов'язаній з вагітністю та пологами, та у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

² За підпунктом 14.1.227 Кодексу, середньооблікова кількість працівників – кількість працівників у юридичних осіб, визначена за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади у сфері статистики, з урахуванням усіх найманих працівників та осіб, які працюють за цивільно-правовими договорами та за сумісництвом більше ніж один календарний місяць, а також найманих працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів в еквіваленті повної зайнятості, крім найманих працівників, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами та у відпустці для догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

³ Вичерпний перелік побутових послуг для цілей спрощеної системи оподаткування наведено в підпункті 291.7 Кодексу.

⁴ Фізичні особи – підприємці, які здійснюють вказані послуги, належать виключно до групи III платників єдиного податку, якщо відпо-відають вимогам, встановленим для цієї групи.

Таблиця 4.3

**Порядок ведення обліку та звітування платників єдиного податку
згідно з положеннями Податкового кодексу України, внесеними Законом № 4014-VI**

Група платників єдиного податку	Звітний (податковий) період	Ведення обліку	Податкова звітність	
			Строки подання податкової декларації до органу АПС	Стислий зміст інформації, яка подається у податковій декларації
I група	Календарний рік ¹ (абз. 1 п. 291.4)	Щоденне, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів у Книзі обліку доходів (форма книги обліку доходів та порядок її ведення затверджуються Міністерством фінансів України) (підпункт 296.1.1)	Строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду ³	Обсяг отриманого доходу, щомісячні авансові внески (п. 296.2) ⁵
II група	Календарний квартал (абз. 2 п. 291.4)	Щоденне, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів у Книзі обліку доходів (форма книги обліку доходів та порядок її ведення затверджуються Міністерством фінансів України) (підпункт 296.1.1)	Строк, встановлений для квартального податкового (звітного) періоду ⁴	Щомісячні авансові внески, обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ставок єдиного податку, обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 % (у разі перевищення обсягу доходу) (підпункт 296.5.2)
III група – неплатники ПДВ	Календарний квартал (абз. 2 п. 291.4)	Щоденне, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів у Книзі обліку доходів (форма книги обліку доходів та порядок її ведення затверджуються Міністерством фінансів України) (підпункт 296.1.1)	Строк, встановлений для квартального податкового (звітного) періоду ⁴	Обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ставок єдиного податку, обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 % (у разі перевищення обсягу доходу) (підпункт 296.5.3)
III група – платники ПДВ		Облік доходів та витрат за формою та в порядку, встановленими Міністерством фінансів України (підпункт 296.1.2)		

Продовження табл. 4.3

Група платників єдиного податку	Звітний (податковий) період	Ведення обліку	Податкова звітність	
			Строки подання податкової декларації до органу ДПС	Стислий зміст інформації, яка подається у податковій декларації
IV група – неплатники ПДВ		Спрощений бухгалтерський облік щодо доходів та витрат (без подвійного запису та з використанням Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 15.06.2011 № 720) з урахуванням положень п. 44. 2 ст. 44 Кодексу ² (підпункт 296.1.3)		Обсяг доходу, оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку, обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 % (у разі перевищення обсягу доходу) (підпункт 296.5.4)
IV група – платники ПДВ	Календарний квартал (абз. 2 п. 291.4)	Спрощений бухгалтерський облік щодо доходів та витрат з урахуванням положень п. 44. 2 ст. 44 Кодексу ² (підпункт 296.1.3) (із застосуванням подвійного запису та керуючись нормами П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб’єкта малого підприємництва” у редакції наказу Міністерства фінансів України від 14.02.2011 № 189/18927)	Строк, встановлений для квартального податкового (звітного) періоду ⁴	Обсяг доходу, оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку, обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 % (у разі перевищення обсягу доходу) (підпункт 296.5.4)

¹ З урахуванням норм абз. 2 п. 296. 2 Кодексу, річний податковий (звітний) період зберігається для платника податку I групи доти, доки він не перевищить протягом року обсягу доходу, визначеного у п. 291.4 Кодексу (тобто 150 000 грн) та/або самостійно не перейде на сплату єдиного податку II або III групи, як передбачено п. 293.8 Кодексу.

² У п. 44.2 ст. 44 “Вимоги до підтвердження даних, визначених у податковій звітності” Кодексу вказано, що для обрахунку об’єкта оподаткування платник податку використовує дані бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат, але з урахуванням положень Кодексу.

³ Згідно з підпунктом 49.18.3 Кодексу – протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

⁴ Згідно з підпунктом 49.18.2 Кодексу – протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

⁵ За підпунктом 296.5.1 Кодексу у разі перевищення протягом року встановленого обсягу доходу та/або самостійного переходу на сплату єдиного податку II або III групи подається квартальна податкова декларація, в якій окрім вказаних даних відображаються: обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 %; обсяг доходу, оподаткований за новою ставкою єдиного податку (тобто ставкою, визначеною для II або III групи).

Так, платники єдиного податку груп I–III (III група – для тих, хто не є платником ПДВ) зобов'язані вести книгу обліку доходів, відображаючи дохід за підсумками кожного робочого дня, без розшифрування кожного продажу.

Платники єдиного податку III групи – платники ПДВ повинні вести Книгу обліку доходів і витрат для визначення результатів своєї підприємницької діяльності та складання податкової звітності на підставі хронологічного відображення здійснених господарських і фінансових операцій.

Форми книги обліку доходів і книги обліку доходів і витрат та порядки їх ведення затверджено наказом Міністерства фінансів України від 15.12.2011 № 1637, який зареєстрований у Міністерстві юстиції України 27.12.2011 за № 1534/20272 та 1535/20273.

Платники єдиного податку IV групи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку доходів і витрат відповідно до наказів Міністерства фінансів України, наведених у табл. 4.3.

Із прийняттям змін до Кодексу змінились і підходи до визначення об'єкта оподаткування єдиним податком. Збережено касовий метод обліку доходу з метою оподаткування – дохід визначається за надходженням грошових коштів до каси або на банківські рахунки платників єдиного податку (рис. 4.1). Згідно з новим податковим законодавством об'єктом оподаткування єдиним

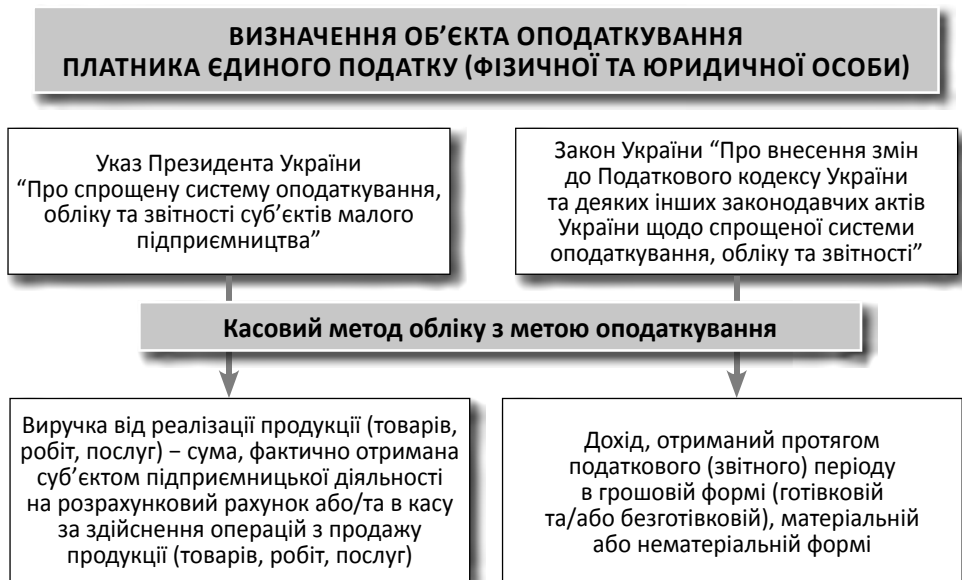


Рис. 4.1. Відмінності у визначенні об'єкта оподаткування платника єдиного податку за законодавством до і після 1 січня 2012 р.

Складено авторами.

податком стає дохід, при цьому значна увага звертається на визначення його складу, що суттєво полегшує практичне застосування законодавства навіть підприємцями, які не володіють спеціальними знаннями.

Так, у пунктах 292.1–292.4 Кодексу чітко зазначено перелік надходжень, які включаються до доходу платника єдиного податку. Крім того, у п. 292.11 Кодексу вказуються надходження, що не є доходом для платників єдиного податку та, відповідно, не підлягають оподаткуванню. Алгоритм визначення доходу платниками єдиного податку наведено на рис. 4.2.

Таким чином, при розрахунку доходу платників єдиного податку, який оподатковуватиметься за фіксованою ставкою у відсотках від розміру мінімальної заробітної плати для I та II груп та у відсотках від доходу для III та IV груп платників, необхідно враховувати низку уточнень, прописаних у ст. 292 Кодексу.

Звернемо увагу і на обов'язок платників єдиного податку, встановлений підпунктом 296.5.5 Кодексу, зокрема щодо додаткового відображення в податковій декларації окремо доходів від здійснення видів діяльності, які не дають права на застосування спрощеної системи оподаткування.

Для платників єдиного податку груп I–III за підвищеною ставкою єдиного податку в розмірі 15 % оподатковуються доходи (п. 293.4 Кодексу): отримані від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника податку, віднесеного до групи I або II; отримані при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); отримані від здійснення видів діяльності, які не надають права застосовувати спрощену систему оподаткування, а також сума перевищення обсягу доходу, визначеного п. 291.4 Кодексу (підпункти 1–3).

Ставки єдиного податку для платників IV групи встановлюються в подвійному розмірі у випадках, передбачених п. 293.5 Кодексу.

Отже, внесення змін до Податкового кодексу України сприяє не тільки спрощенню механізму проведення відповідних адміністративних процедур органами Державної податкової служби України, а й порядку ведення обліку суб'єктами малого підприємництва.

Висновки

1. Система оподаткування малих підприємств є важливим інструментом впливу на їх діяльність та складовою механізмом їхньої державної підтримки. Розрахунок податків і відображення їх в обліку залежать від діючої системи оподаткування. На сьогодні в Україні суб'єкти малого підприємництва можуть застосовувати як загальну, так і спрощену систему оподаткування. Загальна система оподаткування передбачає визначення всіх податків

До складу доходу включаються:**п. 292.1**

• Дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій/безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі

п. 292.3

• Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, та вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг)

п. 292.4

• Сума отриманої винагороди повіреного (агента) – у разі надання послуг; виконання робіт за договором доручення, транспортного експедування або за агентськими договорами

Дата отримання доходу**п. 292.6**

• Дата надходження коштів на поточний рахунок (у касу) платника єдиного податку.

• Дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності.

• Дата фактичного отримання платником єдиного податку безоплатно одержаних товарів (робіт, послуг)

п. 292.7

• Дата вилучення з торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки – у разі здійснення торгівлі товарами або послугами із використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не передбачає реєстратора розрахункових операцій

п. 292.8

• Сума отриманої винагороди повіреного (агента) – у разі надання послуг; виконання робіт за договором доручення, транспортного експедування або за агентськими договорами

До складу доходу не включаються:**п. 292.1**

• Отримані фізичною особою – підприємцем пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхових виплат і відшкодувань, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності

п. 292.10

• Суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону

п. 292.11

• Суми фінансової допомоги, надані на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів.

• Суми коштів цільового призначення, що надійшли до Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі у межах державних або місцевих програм.

• Суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-завою про повернення коштів.

• Суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених Кодексом.

• Суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, встановлених Кодексом, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів

п. 292.15

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

Рис. 4.2. Порядок визначення доходу платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця

Складено авторами.

згідно із законодавством і подання відповідної податкової звітності. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва передбачає заміну сплати частини встановлених законодавством податків і зборів (обов'язкових платежів) на сплату єдиного податку та застосування спрощеної форми бухгалтерського обліку та звітності.

2. Внесення змін до Податкового кодексу України сприяє спрощенню механізму проведення відповідних адміністративних процедур органами державної податкової служби та порядку ведення обліку платниками єдиного податку.

Для забезпечення реалізації політики держави у сфері підтримки розвитку малого підприємництва Міністерством фінансів України розроблено методичне забезпечення спрощеного обліку доходів і витрат для суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних і юридичних осіб, що є платниками єдиного податку.

ПРАКТИЧНИЙ КОМЕНТАР ДО ГЛАВИ 1 РОЗДІЛУ XIV “СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ” ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

Текст глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, який містить порядок справляння єдиного податку і застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, набирає чинності з 1 січня 2012 р. відповідно до Прикінцевих положень Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” від 04.11.2011 № 4014-VI.

Основними характерними рисами оновленої спрощеної системи оподаткування є: більш глибока диференціація платників єдиного податку; зменшення податкового навантаження на платників за рахунок застосування знижених ставок єдиного податку; перехід від оподаткування виручки до оподаткування доходу¹; уніфікація порядку і строків подання податкової звітності та сплати єдиного податку; врегулювання порядку оподаткування платників у випадку порушення ними законодавчо встановлених обмежень щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Серед проблем спрощеної системи оподаткування, що застосовувалася до 2012 р., які вирішені в оновленому її варіанті, слід відзначити такі, як лібералізація обмежень застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в частині граничних обсягів доходу й кількості найманих працівників; усунення подвійного оподаткування (у частині оподаткування єдиним податком сум ПДВ), урегулювання фінансової відповідальності платників за порушення вимог податкового законодавства, введення низки стримувальних механізмів, спрямованих на протидію ухиленню від оподаткування; усунення механізму дестимулювання створення робочих місць фізичними особами – платниками єдиного податку тощо.

Детальніший аналіз внесених змін наведено в поданих нижче коментарях до статей 291–300 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України.

¹ До січня 2012 р. обмеження за масштабом діяльності відповідно до ст. 1 Указу Президента України “Про спрощену систему оподаткування та звітності суб’єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 № 727 вимірювалося виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Стаття 291. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

291.1. У цій главі встановлюються правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку.

291.2. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

291.3. Юридична особа чи фізична особа – підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку у порядку, визначеному цією главою.

291.4. Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи платників єдиного податку:

- 1) перша група – фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, та обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 000 гривень;
- 2) друга група – фізичні особи – підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:
 - не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;
 - обсяг доходу не перевищує 1 000 000 гривень.Дія цього підпункту не поширюється на фізичних осіб – підприємців, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (гр. 70.31 КВЕД ДК 009:2005). Такі фізичні особи – підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для третьої групи;
- 3) третя група – фізичні особи – підприємці, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:
 - не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 20 осіб;
 - обсяг доходу не перевищує 3 000 000 гривень;
- 4) четверта група – юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:
 - середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб;
 - обсяг доходу не перевищує 5 000 000 гривень.

291.4.1. При розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку – фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю та пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

При розрахунку середньооблікової кількості працівників застосовується визначення, встановлене цим Кодексом.

291.5. Не можуть бути платниками єдиного податку:

291.5.1. суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи – підприємці), які здійснюють:

- 1) діяльність з організації, проведення азартних ігор;
- 2) обмін іноземної валюти;
- 3) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин);
- 4) видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення;
- 5) видобуток, реалізацію корисних копалин;
- 6) діяльність у сфері фінансового посередництва, крім діяльності у сфері страхування, яка здійснюється страховими агентами, визначеними Законом України "Про страхування", сюрвейєрами, аварійними комісарами та аджастерами, визначеними розділом III Кодексу;
- 7) діяльність з управління підприємствами;
- 8) діяльність з надання послуг пошти та зв'язку;
- 9) діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
- 10) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів;

291.5.2. фізичні особи – підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження (гр. 74.3 КВЕД ДК 009:2005), діяльність у сфері аудиту;

291.5.3. фізичні особи – підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення, загальна площа яких перевищує 100 квадратних метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів;

291.5.4. страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів;

291.5.5. суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;

291.5.6. представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

291.5.7. фізичні та юридичні особи – нерезиденти;

291.5.8. суб'єкти господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку мають податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

291.6. Платники єдиного податку повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій).

291.7. Для цілей цієї глави під побутовими послугами населенню, які надаються першою та другою групою платників єдиного податку, розуміються такі види послуг:

- 1) виготовлення взуття за індивідуальним замовленням;
- 2) послуги з ремонту взуття;
- 3) виготовлення швейних виробів за індивідуальним замовленням;
- 4) виготовлення виробів із шкіри за індивідуальним замовленням;
- 5) виготовлення виробів з хутра за індивідуальним замовленням;
- 6) виготовлення спіднього одягу за індивідуальним замовленням;
- 7) виготовлення текстильних виробів та текстильної галантереї за індивідуальним замовленням;
- 8) виготовлення головних уборів за індивідуальним замовленням;
- 9) додаткові послуги до виготовлення виробів за індивідуальним замовленням;
- 10) послуги з ремонту одягу та побутових текстильних виробів;
- 11) виготовлення та в'язання трикотажних виробів за індивідуальним замовленням;
- 12) послуги з ремонту трикотажних виробів;
- 13) виготовлення килимів та килимових виробів за індивідуальним замовленням;
- 14) послуги з ремонту та реставрації килимів та килимових виробів;
- 15) виготовлення шкіряних галантерейних та дорожніх виробів за індивідуальним замовленням;
- 16) послуги з ремонту шкіряних галантерейних та дорожніх виробів;
- 17) виготовлення меблів за індивідуальним замовленням;
- 18) послуги з ремонту, реставрації та поновлення меблів;
- 19) виготовлення теслярських та столярних виробів за індивідуальним замовленням;
- 20) технічне обслуговування та ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням;
- 21) послуги з ремонту радіотелевізійної та іншої аудіо- та відеоапаратури;
- 22) послуги з ремонту електропобутової техніки та інших побутових приладів;
- 23) послуги з ремонту годинників;
- 24) послуги з ремонту велосипедів;
- 25) послуги з технічного обслуговування і ремонту музичних інструментів;
- 26) виготовлення металовиробів за індивідуальним замовленням;

- 27) послуги з ремонту інших предметів особистого користування, домашнього вжитку та металовиробів;
- 28) виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням;
- 29) послуги з ремонту ювелірних виробів;
- 30) прокат речей особистого користування та побутових товарів;
- 31) послуги з виконання фоторобіт;
- 32) послуги з оброблення плівок;
- 33) послуги з прання, оброблення білизни та інших текстильних виробів;
- 34) послуги з чищення та фарбування текстильних, трикотажних і хутрових виробів;
- 35) вичинка хутрових шкур за індивідуальним замовленням;
- 36) послуги перукарень;
- 37) ритуальні послуги;
- 38) послуги, пов'язані з сільським та лісовим господарством;
- 39) послуги домашньої прислуги;
- 40) послуги, пов'язані з очищенням та прибиранням приміщень за індивідуальним замовленням.

291.1. Починаючи з 1 січня 2012 р. всі основні норми щодо законодавчого врегулювання як спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, так і справляння єдиного податку сконцентровані в главі 1 розділу XIV Податкового кодексу України.

291.2. У цьому пункті наведено визначення ключових ознак спрощеної системи як спеціального податкового режиму. Таких ознак виокремлено дві:

- по-перше, єдиний податок заміняє частину податків та зборів, що сплачуються відповідно до загальної системи оподаткування, причому вичерпний перелік таких податків та зборів урегульований п. 297.1 ст. 297 Кодексу;
- по-друге, спрощена система оподаткування передбачає ведення спрощеного обліку та звітності, що є суттєвою перевагою цього спеціального податкового режиму, оскільки ведення обліку та складання звітності за тими податками й зборами, що замінюються єдиним податком, є доволі трудомісткими процесами.

291.3. Цим пунктом встановлено альтернативність застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності будь-яким платником за наявності двох регламентованих главою 1 розділу XIV Податкового кодексу України умов:

- відповідність усім вимогам, що встановлені для платників єдиного податку;
- реєстрація особи платником єдиного податку в установленому порядку.

291.4. У цьому пункті наводиться класифікація суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, на чотири групи платників єдиного податку з урахуванням таких критеріїв, як чисельність найманих працівників, масштаб діяльності за показником обсягу річного доходу та здійснювані види господарської діяльності (табл. 5.1).

Порівняльний аналіз свідчить про наявність позитивних зрушень та певну лібералізацію вимог до платників єдиного податку (порівняно зі спрощеною системою, що діяла до 1 січня 2012 р.).

Гранично допустима кількість найманих працівників для фізичних осіб – платників єдиного податку збільшена удвічі – з 10 до 20 осіб.

Лібералізовано також вимоги до масштабів діяльності платників єдиного податку:

- по-перше, граничний масштаб діяльності з 1 січня 2012 р. вимірюється не виручкою від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а обсягом отриманого доходу. Оскільки відповідно до ст. 292 Кодексу в обсяг доходу (на відміну від виручки) не включаються суми податку на додану вартість, перехід до нового показника в цьому обмеженні забезпечує відповідне збільшення дозволених масштабів діяльності;
- по-друге, обмеження за масштабом діяльності в кількісному вимірі збільшено для юридичних осіб в п'ять разів (з 1 млн до 5 млн грн), а для фізичних осіб – підприємців – у шість разів (з 500 тис. до 3 млн грн).

Слід зазначити, що за аналогією зі “старою” спрощеною системою оподаткування аналізованим пунктом ст. 291 передбачені різні підходи до визначення гранично допустимої кількості найманих працівників. Для юридичних осіб застосовується показник середньооблікової кількості найманих працівників, а для фізичних осіб – підприємців – гранична кількість осіб, що одночасно перебувають у трудових відносинах з таким платником єдиного податку.

При цьому, на відміну від ст. 1 Указу № 727, в аналізованому пункті ст. 291 Податкового кодексу України не міститься посилання на те, що в граничну кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з фізичною особою – платником єдиного податку, включаються члени його сім'ї, які беруть участь у здійсненні підприємницької діяльності. Однак ця відмінність не означає, що такі члени сім'ї підприємця не враховуються при підрахунку загальної кількості найманих працівників, оскільки з ними, як і з іншими працівниками, підприємець повинен укладати трудовий договір.

Таблиця 5.1

Класифікація платників єдиного податку

Групи платників єдиного податку	Критерії платників єдиного податку		Дозволені види діяльності
	Гранична кількість найманих працівників	Граничний обсяг річного доходу	
Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва до 1 січня 2012 р.			
Фізичні особи – підприємці	Не більше 10 осіб (включаючи членів сім'ї)	Не більше 500 тис. грн	Будь-які види діяльності, крім заборонених для спрощеної системи оподаткування
	Не більше 50 осіб (середньооблікова кількість)	Не більше 1 млн грн	
Юридичні особи			
Оновлена спрощена система оподаткування, обліку та звітності (застосовується з 1 січня 2012 р.)			
Перша група – фізичні особи – підприємці	Використання праці найманих осіб не передбачене	Не більше 150 тис. грн	Виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або надання побутових послуг населенню
Друга група – фізичні особи – підприємці	Не більше 10 осіб	Не більше 1 млн грн	Надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства*
Третя група – фізичні особи – підприємці	Не більше 20 осіб	Не більше 3 млн грн	Будь-які види діяльності, крім заборонених для спрощеної системи оподаткування
Четверта група – юридичні особи	Не більше 50 осіб (середньооблікова кількість)	Не більше 5 млн грн	

* За винятком посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005). Такі фізичні особи – підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим до цієї групи.

Принципово новим моментом в оновленій спрощеній системі оподаткування є різні вимоги до окремих груп платників єдиного податку – фізичних осіб щодо здійснюваних ними видів підприємницької діяльності.

Для платників першої групи дозволеними видами діяльності є:

- роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках;
- здійснення господарської діяльності щодо надання побутових послуг населенню за переліком, встановленим п. 291.7.

З огляду на дозволені для цієї групи платників види діяльності, можна зробити висновок, що до неї потраплять платники скасованого фіксованого податку з доходів від підприємницької діяльності, які не мали найманих працівників.

До другої групи платників єдиного податку, за умови дотримання обмежень щодо кількості найманих працівників та доходу, включаються фізичні особи – підприємці, які здійснюють діяльність у сфері:

- надання послуг. На відміну від платників першої групи, у такому разі перелік послуг не обмежується тільки побутовими, а включає весь спектр послуг (за винятком тих, які взагалі не можуть здійснюватися платниками єдиного податку відповідно до п. 291.5 ст. 291 Кодексу). Водночас є обмеження щодо отримувачів таких послуг. Вони можуть надаватися виключно фізичним особам, які не мають статусу суб'єктів підприємницької діяльності (тобто населенню) та/або платникам єдиного податку будь-якої з груп (як фізичним особам – підприємцям, так і юридичним особам). Винятком із цього правила є заборона на віднесення до цієї групи фізичних осіб, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК 009:2005¹). Такі підприємці можуть бути віднесені виключно до третьої групи платників єдиного податку (якщо відповідають іншим обмеженням цієї групи). Слід зазначити, що з 1 січня 2012 р., тобто водночас з оновленою спрощеною системою оподаткування, вводиться в дію новий Національний класифікатор КВЕД ДК 009:2010², відповідно до якого ці види діяльності віднесені до розділу 68, група 68.3 “Операції з нерухомим майном за винагороду або на основі контракту”, клас 68.31 – агентства нерухомості;

¹ Класифікація видів економічної діяльності. Національний класифікатор України. ДК 009:2005 : затв. наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики України від 26.12.2005 № 375.

² Класифікація видів економічної діяльності. Національний класифікатор України. ДК 009:2010 : затв. наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 № 457.

- виробництва та/або продажу товарів. На відміну від першої групи платників, у цьому випадку форма продажу товарів (роздрібна чи оптова торгівля) не регламентована;
- ресторанного господарства, яке позиціоновано КВЕД (ДК 009:2010) у секції I “Тимчасове розміщення й організація харчування”, клас 56.10 – діяльність ресторанів, надання послуг мобільного харчування. КВЕД ДК 009:2005 до класу 55.30 – діяльність ресторанів відносить: продаж готової їжі та напоїв, призначених переважно для споживання на місці, іноді з показом розважальних програм у закладах ресторанного господарства: у ресторанах, у ресторанах та кафе самообслуговування, у закладах швидкого обслуговування (закусочних, вареничних, сосисочних тощо), у ресторанах з відпуском їжі додому, у кіосках, які торгують смаженою картоплею, курами-гриль тощо, в кафе-морозиво, у вагонах-ресторанах залізничних та інших організаціях ресторанного господарства, які обслуговують пасажирів різних видів транспорту.

Будь-яких спеціальних обмежень за видами діяльності для платників третьої та четвертої груп п. 291.4 ст. 291 Кодексу не встановлено. Це означає, що вони можуть здійснювати будь-яку діяльність, яка не суперечить вимогам п. 291.5.

291.4.1. Новацією глави 1 розділу XIV Кодексу є норма, відповідно до якої в розрахунок загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з фізичною особою – підприємцем, не включаються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв’язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку. Введення цієї норми спрямовано на усунення дискримінації фізичних осіб – платників єдиного податку (групи 1–3): у випадку перебування найманого працівника у такій відпустці підприємець не мав змоги тимчасово взяти додаткового найманого працівника йому на заміну.

При обчисленні середньооблікової кількості найманих працівників для юридичних осіб – платників єдиного податку слід керуватися визначенням, наведеним у підпункті 14.1.227 п. 14.1 ст. 14 Кодексу. При розрахунку цього показника враховується кількість працівників у юридичних осіб, визначена за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади в галузі статистики¹, з урахуванням усіх найманих працівників і осіб, що працюють за цивільно-правовими договорами та за сумісництвом більш як

¹ Інструкція зі статистики кількості працівників : затв. наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 № 286.

один календарний місяць, а також найманих працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів в еквіваленті повної зайнятості, крім найманих працівників, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

291.5. Цей пункт містить перелік обмежень щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, не пов'язаних із масштабами діяльності суб'єкта господарювання або кількістю найманих працівників.

291.5.1. Перша група таких обмежень стосується деяких видів підприємницької діяльності, здійснення яких є несумісним з використанням спрощеної системи оподаткування для всіх груп платників єдиного податку (як фізичних, так і юридичних осіб). Наведений перелік видів діяльності є вичерпним та не підлягає розширюваному тлумаченню. Усього в Кодексі передбачено 10 таких видів:

1. Діяльність з організації, проведення азартних ігор. Обмеження за цим видом діяльності є традиційним для спрощеної системи оподаткування. Згідно з Класифікацією видів економічної діяльності (КВЕД) ДК 009:2010 цей вид діяльності належить до секції R “Мистецтво, спорт, розваги та відпочинок” класу 92.00 “Організування азартних ігор”.

У КВЕД ДК 009:2005 цей вид діяльності позиціонований у підкласі 92.71.0 “Діяльність з організації азартних ігор” та включає:

- діяльність казино, ігорних будинків тощо, пов'язану з організацією карткових та інших азартних ігор, таких як бридж, покер, преферанс, більярд, лото тощо (ставки, парі);
- експлуатацію ігрових грошових автоматів;
- організацію лотерей, включаючи продаж лотерейних квитків.

Ця норма відповідно до п. 1 Прикінцевих положень Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI¹ не застосовується з 1 січня 2012 р., а вводиться в дію з дня набрання чинності законом, що регулює питання діяльності у сфері грального бізнесу.

2. Обмін іноземної валюти. Це обмеження також не є новим для спрощеної системи оподаткування – відповідно до п. 4 розділу II “Прикінцеві положення” Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про Державний бюджет України на 2005 рік” та деяких інших законодавчих актів України” від 25.03.2005 № 2505-IV спрощена система оподаткування, об-

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

ліку та звітності суб'єктів малого підприємництва не поширюється, зокрема, на суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють обмін іноземної валюти.

Діяльність пунктів обміну валют віднесена КВЕД ДК 009:2010 до секції К "Фінансова та страхова діяльність", клас 66.19 – "Інша допоміжна діяльність у сфері фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення". У КВЕД ДК 009:2005 цей вид діяльності віднесений до секції J, підклас 67.13.0 – "Інша допоміжна діяльність у сфері фінансового посередництва".

3. Виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 л та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива та столових вин).

Принциповим моментом щодо цього обмеження є те, що воно поширюється на всі групи платників єдиного податку, в тому числі й на платників четвертої групи – юридичних осіб.

Повний перелік підакцизних товарів, на операції з якими поширюється наведене обмеження, із зазначенням кодів товарів за Українським класифікатором товарів зовнішньоекономічної діяльності (УКТЗЕД)¹ міститься в п. 215.1 ст. 215 розділу VI Кодексу. З урахуванням норм цієї статті не мають право застосовувати спрощену систему оподаткування платники єдиного податку всіх чотирьох груп, які здійснюють вказані операції зі спиртом етиловим та іншими спиртовими дистилатами, алкогольними напоями, пивом; тютюновими виробами, тютюном та промисловими замінниками тютюну; нафтопродуктами; легковими автомобілями, кузовами до них, причепами, напівпричепами та мотоциклами (крім наведених винятків).

При цьому термін "тютюнові вироби" згідно із Законом України "Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами"² включає сигарети, цигарки, сигари, а також люльковий, нюхальний, смоктальний, жувальний тютюн та інші вироби з тютюну і його замінники.

Складніша ситуація із забороненими видами операцій з підакцизними товарами. У Податковому кодексі України визначено тільки один з наведе-

¹ Про митний тариф України : закон України від 05.04.2001 № 2371-III // Урядовий кур'єр. – 2001. – 16 трав.

² Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами : закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 46. – Ст. 345.

них термінів – продаж (реалізація) товарів, що означає будь-які операції, які здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, що передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів (підпункт 14.1.202 п. 14.1 ст. 14).

Визначення імпорту та експорту товарів у Податковому кодексі України немає, тому слід користуватися відповідними визначеннями, що містяться в статтях 188 та 194 Митного кодексу України¹:

- імпорт – митний режим, відповідно до якого товари ввозяться на митну територію України для вільного обігу без обмеження строку їх перебування на цій території та можуть використовуватися без будь-яких митних обмежень;
- експорт – митний режим, відповідно до якого товари вивозяться за межі митної території України для вільного обігу без зобов'язання про їх повернення на цю територію та без установлення умов їх використання за межами митної території України.

Під виробництвом, з огляду на контекст визначення терміна “господарська діяльність” у Кодексі (підпункт 14.1.36), слід розуміти виготовлення товарів. Термін “виробництво” визначений і в частині 4 “Терміни та визначення понять” КВЕД (ДК 009:2010) як економічна діяльність, результатом якої є продукція. Це поняття використовують для позначення всіх видів економічної діяльності. Термін “виробництво” стосується не тільки сільського господарства, добувної або переробної промисловості. Його використовують також стосовно сфери послуг. Для позначення виробництва можуть використовувати і точніші терміни: надання послуг, оброблення, перероблення тощо залежно від сфери діяльності. Обсяг виробництва вимірюють за допомогою різних методів у натуральному чи вартісному вираженні.

Із загального правила неможливості застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктами, що здійснюють названі операції з підакцизними товарами, є два винятки.

По-перше, платникам єдиного податку всіх чотирьох груп дозволено роздрібний продаж паливно-мастильних матеріалів у ємностях до 20 л.

По-друге, платники єдиного податку груп 1–3 (тобто фізичні особи – підприємці) можуть здійснювати роздрібний продаж пива та столових вин.

¹ Митний кодекс України від 11.07.2002 № 92-IV.

Тобто обидва винятки стосуються поняття “роздрібний продаж”. Необхідно зазначити, що ані Податковий кодекс, ані інші нормативні акти у сфері податкового законодавства не містять визначення цього поняття. Найбільш наближеним до нього є поняття роздрібно́ї торгівлі, яке відповідно до національного стандарту України ДСТУ 4303–2004 “Роздрібна та оптова торгівля. Терміни та визначення понять” означає вид економічної діяльності у сфері товарообігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачеві та надання йому торговельних послуг.

Певні складнощі виникають у зв'язку із застосуванням першого винятку: термін “паливно-мастильні матеріали” теж не визначений податковим законодавством і не міститься в УКТЗЕД. Відповідно до роз'яснень Українського науково-дослідного інституту стандартизації, сертифікації та інформатики¹, хоча цей термін не стандартизований на державному рівні, під паливно-мастильними матеріалами взагалі слід розуміти матеріали (пальне для двигунів, олії і мастила), призначені для транспортних засобів та сільськогосподарської техніки. Позиція Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва з цього питання визначена в листі від 05.09.2001 № 1-221/5477² – до товарної групи “паливно-мастильні матеріали” належать автомобільний бензин, дизельне паливо, масла і мастила, хоча такий підхід не передбачає включення до цієї групи авіаційного пального (бензини та керосин), які теж можуть бути класифіковані як пальне для двигунів.

Відповідно до класифікації УКТЗЕД до групи паливно-мастильних матеріалів можуть бути включені товари, класифіковані в групі 27:

- 2710 00 – нафта або нафтопродукти, одержані з бітумінозних мінералів, крім сирих; продукти, не включені до інших груп, із вмістом 70 мас. % або більше мастил з нафти або нафтопродуктів, вироблених з бітумінозних мінералів, причому ці продукти є основними складовими частинами, у тому числі:
 - 2710 00 11 00–2710 00 39 00 – легкі дистиляти (бензини авіаційні, паливо бензинове реактивне, легкі фракції, інші);
 - 2710 00 41 00, 2710 00 45 00, 2710 00 51 00, 2710 00 55 00, 2710 00 59 00 – середні дистиляти (для специфічних процесів переробки, паливо реактивне, інші);

¹ Лист Українського науково-дослідного інституту стандартизації, сертифікації та інформатики від 21.01.2002 № 18/7-207 // Бухгалтер. – 2002. – № 7. – С. 11.

² Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 05.09.2001 № 1-221/5477 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.liga.kiev.ua.

– 2710 00 61 00–2710 00 98 00 – важкі дистиляти (газойлі, мастила та інші масла, для інших цілей: мастила моторні, компресорні й турбінні, рідини для гідравлічних передач, світлі масла, вазелінове (біле медичне) масло, мастила для трансмісій та редукторні мастила, засоби для обробки металів на верстатах, мастила для виймання з форм, антикорозійні мастила, мастила електроізоляційні, інші).

Оскільки загальний контекст обмеження, що розглядається, пов'язаний саме з підакцизними товарами (на відміну від обмеження “старої” спрощеної системи щодо продажу фізичними особами будь-яких паливно-мастильних матеріалів), виняток із загального правила стосується не всіх паливно-мастильних матеріалів, а лише тих, які підпадають під визначення підакцизних згідно з підпунктом 215.3.4 п. 215.3 ст. 215 Кодексу.

Термін “вино столове” теж не визначений у Податковому кодексі України. Його визначення міститься в п. 1.24 ст. 1 Закону України “Про виноград та виноградні вина”¹: “столове вино – вино, виготовлене шляхом повного чи неповного збродження сусла. Залежно від вмісту цукрів, столове вино поділяється на сухе, напівсухе, напівсолодке”.

4. Видобуток, виробництво, реалізація дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення.

Діяльність щодо видобутку дорогоцінних металів, згідно з КВЕД (ДК 009:2010), належить до секції В “Добувна промисловість і розроблення кар’єрів” класу 07.29 – “Добування руд інших кольорових металів” (у КВЕД ДК 009:2005 – підклас 13.20.0). А діяльність щодо видобутку дорогоцінного каміння, згідно з ДК 009:2010, належить до підкласу 08.99 “Добування інших корисних копалин та розроблення кар’єрів” (у КВЕД ДК 009:2005 – до підкласу 14.50.0 “Інші галузі добувної промисловості, не віднесені до інших групувань”).

Діяльність щодо виробництва дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, згідно з КВЕД (ДК 009:2010), належить до класу виробництво дорогоцінних металів (24.41).

У КВЕД ДК 009:2005 ця діяльність позиціонована в підкласі виробництво дорогоцінних металів (27.41.0), що включає виробництво та афінаж необроблених дорогоцінних металів: золота, срібла, платини тощо; виробництво сплавів з дорогоцінних металів; виробництво напівфабрикатів з дорогоцінних металів; нанесення покриття зі срібла на недорогоцінні метали; нанесення покриття з золота на недорогоцінні метали та срібло; на-

¹ Про виноград та виноградне вино : закон України від 16.06.2005 № 2662-IV.

несення покриття з платини або металів платинової групи на золото, срібло та недорогоцінні метали.

Згідно з п. 1 та п. 2 ст. 1 Закону України “Про державне регулювання видобутку, виробництва і використання дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння та контроль за операціями з ними” від 18.11.1997 № 637/97-ВР дорогоцінні метали – це золото, срібло, платина і метали платинової групи (паладій, іридій, родій, осмій, рутеній) у будь-якому вигляді та стані (сировина, сплави, напівфабрикати, промислові продукти, хімічні сполуки, виробы, відходи, брухт тощо).

Дорогоцінне каміння – це природні та штучні (синтетичні) мінерали в сировині, необробленому та обробленому вигляді (виробах).

Тобто платники єдиного податку не мають права здійснювати видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органогенного утворення.

5. Видобуток, реалізація корисних копалин. Під поняттям “корисні копалини”, згідно з підпунктом 14.1.91 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу слід розуміти природні мінеральні утворення органічного і неорганічного походження у надрах, у тому числі будь-які підземні води, а також техногенні мінеральні утворення в місцях видалення відходів виробництва та втрат продуктів переробки мінеральної сировини, які можуть бути використані у сфері матеріального виробництва і споживання безпосередньо або після первинної переробки. Зазначений вид діяльності згідно з КВЕД належить до секції В – “Добувна промисловість і розроблення кар’єрів”.

При цьому добування корисних копалин класифікують за основними видами корисних копалин: добування кам’яного та бурого вугілля (розділ 05); добування сирої нафти та природного газу (розділ 06); добування металевих руд (розділ 07); добування інших корисних копалин та розроблення кар’єрів (розділ 08); надання допоміжних послуг у сфері добувної промисловості та розроблення кар’єрів (розділ 09).

Відповідно до КВЕД ДК 009:2005 зазначений вид діяльності належить до секції С – “Добувна промисловість”, яка включає:

- добування корисних копалин у вигляді твердих порід (вугілля, руда та мінерали), в рідкому (нафта) та газоподібному стані (природний газ). Добування може здійснюватися підземним та відкритим способами розроблення родовищ або шляхом експлуатації свердловин;
- додаткові процеси, які здійснюються з метою підготовки сировини до реалізації: подрібнення, сортування, осушення, очищення, збагачення та агломерація вугілля і руд, зневоднення та знесолення нафти, зрідження природного газу.

Добування корисних копалин також класифіковане за основними видами корисних копалин: підсекція СА, що включає добування енергоносіїв (кам'яного вугілля, бурого вугілля і торфу, вуглеводнів, уранової руди); підсекція СВ, що включає добування неенергетичних мінералів (металевих руд, різних мінералів та продукції кар'єрів).

Слід зазначити, що аналізоване обмеження стосується не тільки видобутку корисних копалин, а і їх реалізації. Зважаючи на це, не можуть бути платниками єдиного податку також суб'єкти підприємницької діяльності, які самі не видобувають корисні копалини, а здійснюють операції з їх реалізації (продажу, поставки й т. ін.).

6. Діяльність у сфері фінансового посередництва може здійснюватись як фінансовими установами (які відповідно до підпункту 291.5.4 п. 291.5 ст. 291 не можуть бути платниками єдиного податку), так і іншими суб'єктами господарювання.

Фінансове посередництво (крім фінансового посередництва, здійснюваного фінансовими установами) класифіковане КВЕД (ДК 009:2010) у секції К "Фінансова та страхова діяльність" та включає такі класи:

- 64.20 – діяльність холдингових компаній;
- 64.30 – трасти, фонди та подібні фінансові суб'єкти;
- 64.91 – фінансовий лізинг;
- 64.92 – інші види кредитування;
- 64.99 – надання інших фінансових послуг (крім страхування та пенсійного забезпечення).

Крім того, фінансове посередництво у сфері страхової діяльності класифіковане КВЕД у таких групах:

- у розділі 65 – страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування;
- у розділі 66 – допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування.

Відповідно до КВЕД ДК 009:2005 цей вид діяльності віднесений до групи 65.2 Секції J "Фінансова діяльність" та включає такі підкласи:

- 65.21.0 – фінансовий лізинг – придбання основних засобів з подальшим їх переданням у користування орендарю на строк, що не перевищує строку повної амортизації таких основних засобів;
- 65.22.0 – надання кредитів (надання позик небанківськими фінансовими установами (такими як кредитні спілки чи іншими), які не здійснюють діяльність з грошового посередництва: надання споживчого кредиту, портфеля довготермінового фінансування промисловості

- тощо; надання кредиту організаціями іпотечного кредитування, які не отримують вкладів; факторингові послуги; послуги лихварів);
- 65.23.0 – інше фінансове посередництво – інші види фінансового посередництва (крім надання позик), пов'язані, в основному, з розміщенням фінансових коштів (капіталовкладення в цінні папери, наприклад, акції, облігації, векселі, цінні папери довірчих товариств та траст-фондів, інвестиційні фонди і компанії тощо; операції з цінними паперами, які виконуються дилерами за власний рахунок; операції зі зливками золота на фінансових ринках; капіталовкладення у власність, які здійснюють, головним чином, за рахунок інших фінансових посередників (наприклад, траст-компаній); укладання свопів, опціонів та інших арбітражних операцій; діяльність ломбардів).

КВЕД ДК 009:2005 також визначає фінансове посередництво у сфері страхової діяльності у групах: 66 – страхування, що включає довгострокове та короткострокове покриття страхових ризиків з елементом заощаджень або без нього, та 67 – допоміжна діяльність у сфері фінансів та страхування, що включає надання послуг, які відносять до фінансового посередництва або тісно пов'язані з ним, крім надання самих послуг фінансового посередництва.

Із загального обмеження щодо фінансового посередництва для платників єдиного податку є чотири винятки, які стосуються фінансового посередництва у страхуванні. Це обмеження не поширюється на:

- страхових агентів. Відповідно до ч. 7 ст. 15 Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про страхування” від 04.10.2001 № 2745-III, страхові агенти – фізичні особи або юридичні особи, які діють від імені та за дорученням страховика і виконують частину його страхової діяльності, а саме: укладають договори страхування, одержують страхові платежі, виконують роботи, пов'язані зі здійсненням страхових виплат та страхових відшкодувань. Страхові агенти є представниками страховика і діють у його інтересах за винагороду на підставі договору доручення зі страховиком;
- сюрвеєрів, під якими згідно з підпунктом 156.1.1 п. 156.1 ст. 156 Кодексу розуміються фізичні або юридичні особи, які здійснюють обстеження об'єкта перед взяттям його на страхування та після настання страхового випадку, а також з'ясовують причини страхової події;
- аварійних комісарів – фізичних або юридичних осіб, які з'ясовують причини настання страхового випадку, визначають розмір збитків і

відповідають кваліфікаційним вимогам, передбаченим законодавством (підпункт 156.1.1 п. 156.1 ст. 156 Кодексу);

- аджастерів – фізичних або юридичних осіб, які беруть участь у вирішенні питань з урегулювання заявлених претензій страхувальника у зв'язку з настанням страхового випадку, а також здійснюють оцінку збитку після страхового випадку та визначають суму страхового відшкодування, що підлягає виплаті, виходячи із зобов'язань страховика (підпункт 156.1.1 п. 156.1 ст. 156 Кодексу).

7. Діяльність з управління підприємствами. Згідно з КВЕД (ДК 009:2010) діяльність з управління підприємствами належить до секції М “Професійна, наукова та технічна діяльність” та позиціонована в класі 70.10 “Діяльність головних управлінь (хед-офісів)”.

У ДК 009:2005 діяльність з управління підприємствами належить до підкласу 74.15.0 та включає:

- діяльність з управління холдинговими компаніями, що оперують переважно у сфері володіння цінними паперами (або іншими частками капіталу) інших компаній і підприємств з метою здійснення контролю над ними або впливу на прийняття ними управлінських рішень;
- діяльність арбітражних керуючих;
- діяльність нефінансових холдингових компаній;
- діяльність штаб-квартир (офісів) компаній, централізованих правлінь і подібних органів, які керують, контролюють і управляють іншими підрозділами компанії чи підприємства та здійснюють зазвичай функції з планування та стратегічного чи організаційного керівництва компанією чи підприємством.

8. Діяльність з надання послуг пошти та зв'язку. Згідно з КВЕД (ДК 009:2010) ці види діяльності належать до розділів:

- 53 “Поштова та кур'єрська діяльність”, яка включає: діяльність національної пошти (клас 53.10); іншу поштову та кур'єрську діяльність (клас 53.20);
- 60 “Діяльність у сфері радіомовлення та телевізійного мовлення”: діяльність у сфері радіомовлення (клас 60.10); діяльність у сфері телевізійного мовлення (клас 60.20);
- 61 “Телекомунікації (електрозв'язок)”: діяльність у сфері проводового електрозв'язку (клас 61.10); діяльність у сфері безпроводового електрозв'язку (клас 61.20); діяльність у сфері супутникового електрозв'язку (клас 61.30); інша діяльність у сфері електрозв'язку (клас 61.90).

Відповідно до ДК 009:2005 цей вид діяльності належить до розділу 64 “Пошта та зв’язок” і включає такі підкласи:

- діяльність національної пошти (підклас 64.11.0), що включає: приймання, обробку, перевезення та доставку (вручення) внутрішньої та міжнародної пошти, включаючи посилки та бандеролі; доставку поштових відправлень кур’єром; доставку державних пенсій та грошових допомог, інших соціальних виплат; надання послуг з оренди абонентських поштових скриньок; приймання передплати та доставку вітчизняних та зарубіжних періодичних друкованих видань;
- кур’єрська діяльність (підклас 64.12.0), що включає виймання, перевезення і доставку листів, бандеролей та посилок, що здійснюється недержавними підприємствами;
- діяльність зв’язку (підклас 64.20.0), що включає передавання (приймання) звуку, зображення, тексту, факсиміле, даних та іншої інформації системами радіозв’язку, кабельного, радіорелейного та супутникового зв’язку в мережах фіксованого і рухомого (мобільного) телефонного зв’язку, передачі даних; надання послуг дротового і бездротового доступу до телекомунікаційної мережі; технічне обслуговування та експлуатацію телекомунікаційних мереж, мереж ефірного теле- та радіомовлення, проводового радіомовлення та телемереж; надання в користування каналів електровз’язку; надання послуг з доступу до мережі Інтернет.

9. Діяльність з продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату. Обмеження щодо цього виду діяльності застосовується в спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, починаючи з 2007 р. – з моменту введення в дію Закону України від 22.12.2006 № 535-V¹.

Відповідно до п. 210.2 ст. 210 Кодексу виробництва мистецтва, предмети колекціонування або антикваріату – товари, що належать до товарних позицій за кодами 9701–9706 згідно з УКТЗЕД, об’єднані в поняття “культурні цінності”.

Продаж культурних цінностей та діяльність з організації торгів (аукціонів) здійснюються дилерами, до яких належать особи, що придбають (набувають за іншими цивільно-правовими договорами), у тому числі шляхом ввезення на митну територію України, культурні цінності, незалежно від

¹ Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату : закон України від 22.12.2006 № 535-V.

мети та цілей їх ввезення, для їх подальшого перепродажу, незалежно від того, чи діє така особа від свого імені або від імені іншої особи за винагороду (ч. 3 п. 210.2 ст. 210).

При цьому відповідно до підпункту 14.1.8 п. 14.1 ст. 14 під аукціоном (публічними торгами) розуміється публічний спосіб продажу активів з метою отримання максимальної виручки від продажу активів у визначений час і в установленому місці.

10. Діяльність з організації, проведення гастрольних заходів. Це обмеження вводиться вперше.

Під гастрольними заходами відповідно до ст. 1 Закону України “Про гастрольні заходи в Україні”¹ розуміються видовищні заходи (фестивалі, концерти, вистави, лекційно-концертні, розважальні програми, виступи пересувних циркових колективів, пересувні механізовані атракціони типу “Луна-парк” тощо) закладів, підприємств, організацій культури, творчих колективів, у тому числі тимчасових, окремих виконавців за межами їх стаціонарних сценічних майданчиків. Гастрольні заходи, за винятком благодійних гастрольних заходів, проводяться з метою отримання доходів.

Організаторами гастрольних заходів виступають суб’єкти господарювання, що займаються організацією гастрольних заходів на території України і статутними документами яких передбачено таку діяльність.

291.5.2. Цим підпунктом передбачено спеціальне обмеження для фізичних осіб – підприємців. Вони не можуть бути платниками єдиного податку у випадку проведення:

- 1) технічних випробувань та досліджень, віднесених КВЕД ДК 009:2005 до групи 74.3, підклас 74.30.0, який включає:
 - вимірювання чистоти води та повітря, радіоактивності тощо;
 - аналіз стану навколишнього середовища: газів, диму, стічних вод тощо;
 - випробувальні роботи в галузі гігієни харчування, у тому числі випробування та ветеринарний контроль, пов’язані з виробництвом продуктів харчування;
 - випробування на міцність, надійність та зносостійкість виробів;
 - контроль розрахунків елементів будівельних конструкцій;
 - сертифікацію літаків, транспортних засобів, резервуарів, що працюють під тиском, ядерних установок тощо;
 - технічний догляд автотранспортних засобів.

¹ Про гастрольні заходи в Україні : закон України від 10.07.2003 № 1115-IV.

2) діяльності у сфері аудиту – КВЕД ДК 009:2010 секція М “Професійна, наукова та технічна діяльність”, клас 69.20 “Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування”. У КВЕД ДК 009:2005 діяльність у сфері аудиту входила до підкласу 74.12.0 “Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту”, який включає: реєстрацію, накопичення, узагальнення та зберігання інформації про діяльність підприємств; підготовлення, перевірку, підтвердження достовірності фінансових рахунків, звітів, балансів; складання податкових декларацій для юридичних та фізичних осіб; консультування та представництво (крім юридичного) від імені клієнтів перед податковими інспекціями.

291.5.3. Ще одне обмеження для фізичних осіб – підприємців стосується надання в оренду об’єктів нерухомості. Цей вид діяльності класифікований КВЕД ДК 009:2010 у секції L “Операції з нерухомим майном”, клас 68.20 “Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна”.

КВЕД ДК 009:2005 відносить цей вид діяльності до секції K – підклас 70.20.0 “Здавання в оренду власного нерухомого майна”, який включає:

- здавання в оренду власної житлової та нежитлової нерухомості;
- здавання в оренду земельних ділянок;
- діяльність ринків;
- здавання в суборенду житлової та нежитлової нерухомості, земельних ділянок.

Специфіка обмеження полягає не в повній забороні на здійснення цього виду діяльності, а в тому, що не можуть бути платниками єдиного податку тільки ті фізичні особи, що надають в оренду об’єкти нерухомості, площа яких перевищує встановлені нормативи (табл. 5.2).

Юридичні особи, які здійснюють цей вид діяльності, мають право на застосування спрощеної системи оподаткування незалежно від розміру загальної площі об’єкта нерухомості.

291.5.4. Заборона на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності фінансовими установами є традиційною. Подібні норми містилися в ст. 7 Указу № 727 і в ст. 2 Закону № 2063-III. Відмінність полягає в різному ступені деталізації видів фінансових установ (табл. 5.3).

291.5.5. Обмеження щодо структури статутного капіталу суб’єкта господарювання, яке також є традиційним, слід розглядати як механізм, що стримує штучне відокремлення малих підприємств зі складу великих компаній, які не відповідають критеріям платника єдиного податку. Формулю-

Таблиця 5.2

Обмеження щодо площі об'єктів нерухомості при наданні їх в оренду фізичними особами – підприємцями

Вид об'єкта нерухомості	Гранично допустима загальна площа
Земельні ділянки	0,2 га
Житлові приміщення	100 м ²
Нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини	300 м ²

вання цього обмеження в згаданих у табл. 5.3 законодавчих актах дещо відрізнялися (табл. 5.4).

291.5.6. Цей підпункт унеможливає застосування спрощеної системи оподаткування відокремленими підрозділами (представництвами, філіями, відділеннями й т. ін.) юридичної особи, яка сама не є платником єдиного податку. Це уточнення вперше з'явилося в податковому законодавстві, хоча оскільки відокремлені підрозділи підприємства не мають статусу юридичної особи, вони і раніше не могли бути платниками єдиного податку.

291.5.7. Принципово новим обмеженням є неможливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності нерезидентами (як фізичними, так і юридичними особами). При цьому термін “нерезидент” застосовується в розумінні підпункту 14.1.122 п. 14.1 ст. 14 Кодексу. Нагадаємо, що до нерезидентів належать:

- а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України;
- б) дипломатичні представництва, консульські установи та інші офіційні представництва інших держав і міжнародних організацій в Україні;
- в) фізичні особи, які не є резидентами України.

Це обмеження має певну протекціоністську спрямованість, оскільки спрощена система оподаткування, обліку та звітності є формою державної підтримки відповідного сектору національної економіки.

291.5.8. Вимога щодо відсутності у суб'єкта господарювання податкового боргу на момент переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності є цілком обґрунтованою, зважаючи на те, що вона є спеціальним податковим режимом, а це надає певні переваги платнику єдиного податку.

Таблиця 5.3

Фінансові установи, які не мають права на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності

Указ № 727 (ст. 7)	Податковий кодекс України (підпункт 291.5.4 п. 291.5 ст. 291)
×	Страхові (перестрахові) брокери
Банки	Банки
×	Кредитні спілки
×	Ломбарди
×	Лізингові компанії
Довірчі товариства	Довірчі товариства
Страхові компанії	Страхові компанії
×	Установи накопичувального пенсійного забезпечення
×	Інвестиційні фонди і компанії
Інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи	Інші фінансові установи, визначені законом
×	Реєстратори цінних паперів

Таблиця 5.4

Формулювання обмеження щодо структури статутного капіталу

<p>Указ № 727 (ст. 7)</p> <p>Дія цього Указу 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 %</p>	<p>Закон №2063-III (ст.2)</p> <p>Дія цього Закону 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 %</p>	<p>Податковий кодекс України (підпункт 291.5.4 п. 291.5 ст. 291)</p> <p>Не можуть бути платниками єдиного податку суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 %</p>
---	--	---

Застосовується це обмеження виключно при переході на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Вимога близького змісту була передбачена ст. 4 Указу № 727, відповідно до якої “заява подається не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу) за умови сплати всіх установлених податків та обов’язкових платежів за попередній звітний (податковий) період”.

Особливостями нового формулювання цього обмеження в ст. 291 Кодексу є:

- уточнення моменту фіксації наявності податкового боргу – на момент подання заяви про реєстрацію платником єдиного податку;
- відсутність прив’язки податкового боргу до конкретного податкового періоду, що унеможлиблює перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності осіб, які мають податковий борг за періоди, що передують попередньому;
- використання чітко визначеного Податковим кодексом України терміна “податковий борг”, під яким розуміється сума узгодженого грошового зобов’язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов’язання (підпункт 14.1.175);
- урахування можливості форс-мажорних обставин, які спричинили безнадійний податковий борг (у розумінні п. 101.2 ст. 101 Кодексу).

291.6. Обмеження щодо операцій з оплатою в негрошовий формі діяло з моменту запровадження спрощеної системи оподаткування в Україні (ч. 6 ст. 1 Указу № 727), але до 1 січня 2012 р. воно застосовувалось виключно для юридичних осіб. З уведенням у дію глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України обмеження за формою здійснення розрахунків поширюється на всі чотири групи платників єдиного податку, тобто для фізичних осіб – суб’єктів спрощеної системи оподаткування воно є принципово новою вимогою. Основним призначенням цього регуляторного інструменту є стримування поширення бартерних операцій за участю суб’єктів малого бізнесу.

Слід зауважити, що отримання платником єдиного податку зустрічної поставки в рамках бартерної операції, розпочатої до переходу на спрощену систему оподаткування, не є порушенням п. 291.6 ст. 291 Кодексу, оскільки момент відвантаження власної продукції припадає на період роботи цього суб’єкта господарювання на загальній системі оподаткування.

291.7. Наведений у цьому пункті перелік побутових послуг населенню суттєво відрізняється від аналогічного переліку, що використовується для цілей визначення платників збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (підпункт 267.1.1 п. 267.1 ст. 267 Кодексу).

По-перше, перелік побутових послуг населенню для цілей спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності врегульований безпосередньо Податковим кодексом України, тобто є нормою прямої дії. Натомість аналогічний перелік, який використовується для цілей патентування, у тексті Кодексу не наведений, а його визначення доручено Кабінету Міністрів України¹.

По-друге, перелік побутових послуг населенню для цілей спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності за кількістю конкретних видів послуг (40 позицій) більш ніж удвічі перевищує аналогічний перелік для цілей патентування (19 позицій). Порівняльний аналіз побутових послуг за цими двома переліками наведено у табл. 5.5.

Стаття 292. ПОРЯДОК ВИЗНАЧЕННЯ ДОХОДІВ ТА ЇХ СКЛАД

292.1. Доходом платника єдиного податку є:

- 1) для фізичної особи – підприємця – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній пунктом 292.3 цієї статті. При цьому до доходу не включаються отримані такою фізичною особою пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і відшкодування, а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності;
- 2) для юридичної особи – будь-який дохід, включаючи дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій); матеріальній або нематеріальній формі, визначеній пунктом 292.3 цієї статті.

292.2. При продажу основних засобів юридичними особами – платниками єдиного податку дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю, що склалася на день продажу.

¹ Про затвердження переліку послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню : постанова Кабінету Міністрів України від 27.04.1998 № 576 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 11.05.2006 № 659).

Таблиця 5.5

**Види побутових послуг населенню для цілей спрощеної системи оподаткування
та для цілей патентування**

Вид побутових послуг	Код виду послуг згідно з галузевим класифікатором ПК 201-01-2001*	Для цілей спрощеної системи оподаткування	Для цілей збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності
Виготовлення взуття за індивідуальним замовленням	01.010.01–01.010.14	+	–
Послуги з ремонту взуття	01.011.01–01.011.44	+	–
Виготовлення швейних виробів за індивідуальним замовленням	01.020.01–01.020.15	+	–
Виготовлення виробів зі шкіри за індивідуальним замовленням	01.021.01–01.021.05	+	–
Виготовлення виробів з хутра за індивідуальним замовленням	01.022.01–01.022.07	+	–
Виготовлення спіднього одягу за індивідуальним замовленням	01.023.01–01.023.04	+	–
Виготовлення текстильних виробів та текстильної галантереї за індивідуальним замовленням	01.024.01–01.024.15	+	+ (тільки 01.024.03, 01.024.04)
Виготовлення головних уборів за індивідуальним замовленням	01.025.01–01.025.07	+	–
Додаткові послуги до виготовлення виробів за індивідуальним замовленням	01.026.01–01.026.06	+	–

Продовження табл. 5.5

Вид побутових послуг	Код виду послуг згідно з галузевим класифікатором ГК 201-01-2001*	Для цілей спрощеної системи оподаткування	Для цілей збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності
Послуги з ремонту одягу та побутових текстильних виробів	01.027.01–01.027.32	+	–
Виготовлення та в'язання трикотажних виробів за індивідуальним замовленням	01.028.01–01.028.18	+	–
Послуги з ремонту трикотажних виробів	01.029.01–01.029.10	+	–
Виготовлення килимів та килимових виробів за індивідуальним замовленням	01.030.01–01.030.07	+	–
Послуги з ремонту та реставрації килимів та килимових виробів	01.031.01–01.031.04	+	–
Виготовлення шкіряних галантерейних та дорожніх виробів за індивідуальним замовленням	01.040.01–01.040.11	+	–
Послуги з ремонту шкіряних галантерейних та дорожніх виробів	01.041.01–01.041.06	+	–
Виготовлення меблів за індивідуальним замовленням	01.050.01–01.050.23	+	–
Послуги з ремонту, реставрації та поновлення меблів	01.051.01–01.051.08	+	–

Продовження табл. 5.5

Вид побутових послуг	Код виду послуг згідно з галузевим класифікатором ГК 201-01-2001*	Для цілей спрощеної системи оподаткування	Для цілей збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності
Будівництво житла за індивідуальним замовленням	01.060.01–01.060.02, 01.060.03 (заводського виготовлення), 01.060.04–01.060.14, 01.060.15 (крім металевих), 01.060.16–01.060.25	-	+
Послуги з ремонту житла за індивідуальним замовленням	01.061.01–01.061.13, 01.061.14 (крім металевих), 01.061.15	-	+
Виготовлення теслярських та столярних виробів за індивідуальним замовленням	01.062.01–01.062.05	+	-
Технічне обслуговування та ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням	01.070.01–01.070.26, 01.071.01–01.071.03	+	+ (тільки 01.070.01–01.070.03, 01.070.06–01.070.25, 01.071.01, 01.071.02)
Послуги з ремонту радіотелевізійної та іншої аудіо- і відеоапаратури	01.080.01–01.080.67	+	+ (01.080.01 – 01.080.66, крім структурних підрозділів, розташованих у сільській місцевості)
Послуги з ремонту електропобутової техніки та інших побутових приладів	01.090.01–01.090.79	+	-
Послуги з ремонту годинників	01.091.01–01.091.14	+	+ (тільки 01.091.13)
Послуги з ремонту велосипедів	01.092.01–01.092.04	+	-

Продовження табл. 5.5

Вид побутових послуг	Код виду послуг згідно з галузевим класифікатором ПК 201-01-2001*	Для цілей спрощеної системи оподаткування	Для цілей збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності
Послуги з технічного обслуговування і ремонту музичних інструментів	01.093.01–01.093.05	+	–
Виготовлення металовиробів за індивідуальним замовленням	01.094.01–01.094.16	+	+ (крім 01.094.09, 01.094.10, 01.094.16)
Послуги з ремонту інших предметів особистого користування домашнього вжитку та металовиробів	01.095.01–01.095.36	+	+ (тільки 01.095.01–01.095.10, 01.095.12–01.095.16, 01.095.28, 01.095.29)
Виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням	01.100.01–01.100.12	+	+ (крім 01.100.07–01.100.11)
Послуги з ремонту ювелірних виробів	01.110.01–01.110.11	+	+ (крім 01.110.10–01.110.11)
Прокач речей особистого користування та побутових товарів	01.130.01–01.130.24	+	+ (тільки 01.130.02, 01.130.03, 01.130.09, 01.130.10, 01.130.22)
Послуги з виконання фоторобіт	01.140.01–01.140.12	+	+
Послуги з оброблення плівок	01.141.01–01.141.20	+	+ (крім 01.141.10 та 01.141.20)
Послуги з прання, оброблення білизни та інших текстильних виробів	01.150.01–01.150.17	+	–

Продовження табл. 5.5

Вид побутових послуг	Код виду послуг згідно з галузевим класифікатором ГК 201-01-2001*	Для цілей спрощеної системи оподаткування	Для цілей збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності
Послуги з чищення та фарбування текстильних, трикотажних і хутрових виробів	01.160.01–01.160.45	+	–
Вичинка хутрових шкур за індивідуальним замовленням	01.162.01–01.162.02	+	–
Послуги перукарень	01.180.10–01.180.79	+	+ (тільки 01.180.10–01.180.31, 01.180.40–01.180.77, 01.181.81 на території міст Києва і Севастополя, обласних центрів)
Ритуальні послуги	01.190.01–01.190.13	+	–
Послуги, пов'язані з сільським та лісовим господарством	01.210.01–01.210.15	+	–
Послуги домашньої прислуги	01.230.01–01.230.07	+	–
Послуги, пов'язані з очищенням та прибиранням приміщень за індивідуальним замовленням	01.231.01–01.231.08	+	–
Послуги з тиражування звукозаписів за індивідуальним замовленням	01.240.00	–	+
Послуги з тиражування відеозаписів за індивідуальним замовленням	01.241.00	–	+

* Галузевий класифікатор "Класифікація послуг і продукції у сфері побутового обслуговування" (ГК 201-01-2001) : загв. наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 19.02.2002 № 51.

292.3. До суми доходу за звітний період включаються сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, та вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

292.4. У разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента).

292.5. Дохід, виражений в іноземній валюті, перераховується у гривнях за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання такого доходу.

292.6. Датою отримання доходу є дата надходження коштів на поточний рахунок (у касу) платника єдиного податку, дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, дата фактичного отримання платником єдиного податку безоплатно одержаних товарів (робіт, послуг).

292.7. У разі здійснення торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не передбачає наявності реєстратора розрахункових операцій, датою отримання доходу вважається дата вилучення з таких торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки.

292.8. У разі якщо торгівля товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати здійснюється з використанням жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України, датою отримання доходу вважається дата продажу таких жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України.

292.9. Доходи фізичної особи – платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані згідно з цією главою, не включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи, визначеного відповідно до розділу IV Кодексу.

292.10. Не є доходом суми податків і зборів, утримані (нараховані) платником єдиного податку під час здійснення ним функцій податкового агента, а також суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку відповідно до закону.

292.11. До складу доходу, визначеного цією статтею, не включаються:

- 1) суми податку на додану вартість;
- 2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку;
- 3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів;
- 4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;

- 5) суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;
- 6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподатковуваного доходу фізичної особи – підприємця;
- 7) суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом;
- 8) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника;
- 9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, встановлених цим Кодексом, та суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів;
- 10) дивіденди, отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному цим Кодексом.

292.12. Дивіденди, що виплачуються юридичними особами власникам корпоративних прав (засновникам платників єдиного податку), оподатковуються згідно з розділами III і IV Кодексу.

292.13. Дохід визначається на підставі даних обліку, який ведеться відповідно до статті 296 Кодексу.

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

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

292.16. Право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році мають платники єдиного податку за умови неперевищення протягом календарного року обсягу доходу, встановленого для відповідної групи платників єдиного податку.

При цьому якщо протягом календарного року платники першої і другої груп використали право на застосування іншої ставки єдиного податку у зв'язку з перевищенням обсягу доходу, встановленого для відповідної групи, право на застосування спро-

щеної системи оподаткування в наступному календарному році такі платники мають за умови неперевищення ними протягом календарного року обсягу доходу, встановленого підпунктом 3 пункту 291.4 статті 291 Кодексу.

292.1. Цим пунктом визначено поняття доходу платника єдиного податку, яке має дещо різне тлумачення залежно від належності певного платника єдиного податку до фізичних осіб – підприємців чи до юридичних осіб, а саме таке.

1. Для фізичної особи – підприємця, що є платником єдиного податку, до складу доходу включається:

- дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій);
- дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в матеріальній або нематеріальній формі (визначеній п. 292.3), тобто у вигляді суми кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, та вартості безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

Однак слід звернути увагу на те, що не включаються до складу доходу фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку отримані ним пасивні доходи (визначення цього терміна міститься у підпункті 14.1.268 розділу I Кодексу), а саме: проценти (визначення яких згідно з підпунктом 14.1.206 розділу I Кодексу), дивіденди (визначення терміна – підпункт 14.1.49 розділу I Кодексу), роялті (визначення терміна – підпункт 14.1.225 розділу I Кодексу), страхові виплати і відшкодування (визначення цих термінів міститься у ст. 9 Закону України “Про страхування”¹), а також доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності.

2. Для юридичної особи, що є платником єдиного податку, до складу доходу включається:

- будь-який дохід, зокрема дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій);
- будь-який дохід, зокрема дохід представництв, філій, відділень такої юридичної особи, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в матеріальній або нематеріальній формі (визначеній п. 292.3 цієї статті), тобто у вигляді суми кредиторської заборгованості, за якою

¹ Про страхування : закон України від 07.03.1996 № 85/96-ВР.

минув строк позовної давності, та вартості безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг).

Тобто, базуючись на загальному понятті доходу, що міститься у підпункті 14.1.56 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу, та з урахуванням специфіки застосування спрощеної системи оподаткування, під доходом платника єдиного податку слід розуміти загальну суму доходу платника єдиного податку від здійснення підприємницької діяльності, отриманого протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах (а саме: суми кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, та вартості безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг)), як на території України, її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами, за винятком доходів фізичної особи – платника єдиного податку, отриманих у вигляді пасивних доходів, та доходів, отриманих ним від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності.

Отже, до складу доходів платника єдиного податку відносять отримані доходи звітного періоду, що включають як дохід від операційної діяльності, так і інші доходи.

При цьому дохід від операційної діяльності суб'єкта господарювання, що застосовує спрощену систему оподаткування (базуючись на нормах п. 135.4 ст. 135 розділу III Кодексу та враховуючи норми цієї статті), визнається в розмірі договірної (контрактної) вартості, але не менше, ніж сума компенсації, отримана в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), і включає дохід від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг, у тому числі (згідно з п. 292.4 цієї статті) винагороди повіреного (агента).

Інші доходи суб'єкта господарювання, що застосовує спрощену систему оподаткування, можна визначити згідно з п. 135.5 ст. 135 розділу III Кодексу, але при обов'язковому врахуванні обмежень, встановлених п. 292.1 цієї статті, та обмежень щодо можливості здійснення платником єдиного податку певних видів діяльності згідно зі ст. 291 цього розділу.

292.2. У цьому пункті встановлено порядок визначення доходу при продажу основних засобів (визначення цього терміна міститься у підпункті 14.1.138 розділу I Кодексу) виключно юридичними особами – платниками єдиного податку. У такому разі дохід визначається як різниця між сумою коштів, отриманою платником єдиного податку – юридичною особою від продажу таких основних засобів, та їх залишковою балансовою вартістю

(визначення якої міститься у підпункті 14.1.9 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу), що склалася на день продажу.

292.3. У цьому пункті (за аналогією з нормами підпункту 135.5.4 п. 135.5 ст. 135 розділу III Кодексу стосовно визначення складу доходів, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств) підкреслюється, що до складу доходу, отриманого платниками єдиного податку – як фізичними, так і юридичними особами за звітний період, включаються сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності (яку, згідно з підпунктом 14.1.257 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу, відносять до поняття безповоротної фінансової допомоги), і вартість безоплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг), детальну характеристику яких наведено у коментарях до п. 137.10 ст. 137 розділу III Кодексу.

При цьому слід зауважити, що згідно з підпунктом 135.5.4 п. 135.5 ст. 135 розділу III Кодексу вартість безоплатно отриманих платником єдиного податку протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг) визначається за цінами, не нижчими за звичайні. А під звичайною ціною згідно з підпунктом 14.1.71 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу слід розуміти ціну товарів (робіт, послуг), визначену сторонами договору, якщо інше не встановлено Кодексом. Якщо не доведено протилежне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Методи визначення та порядок застосування звичайної ціни встановлені у ст. 39 Кодексу. Однак, згідно з п. 1 розділу XIX “Прикінцеві положення” Податкового кодексу України, передбачено, що ст. 39 набирає чинності з 1 січня 2013 р., а до того застосовуються норми п. 1.20 ст. 1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

292.4. Цим пунктом передбачено, що у разі надання суб'єктом господарювання, який застосовує спрощену систему оподаткування, послуг, виконання робіт за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами, доходом є лише сума його винагороди як повіреного (агента). А кошти або вартість майна, що надходять платнику єдиного податку як повіреному або агенту в межах договорів доручення (які застосовуються згідно з главою 68 Цивільного кодексу України (ЦКУ)), транспортного експедирування (які застосовуються згідно з главою 65 ЦКУ, ст. 316 Господарського кодексу України (ГКУ)) або агентських договорів (які застосовуються згідно зі ст. 297 ГКУ), у його доходах не враховуються.

Норми коментованого пункту за своєю сутністю дещо збігаються з нормами підпункту 135.4.1 п. 135.4 ст. 135 розділу III Кодексу стосовно визначення доходів, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування по-

датком на прибуток підприємств. Однак між ними все-таки є доволі значна відмінність.

Так, суб'єкт господарювання, що є платником податку на прибуток, надаючи послуги (виконуючи роботи) за будь-яким різновидом посередницького договору, відносить до свого доходу лише суму винагороди за цим договором, а вартість коштів або майна, що надходить йому як посереднику в межах цих договорів, відповідно до вимог підпункту 136.1.19 Кодексу, не включається до складу його доходу, тому що при їх передачі не змінюється право власності. А суб'єкт господарювання, що застосовує спрощену систему оподаткування, має право тільки за договорами доручення, транспортного експедирування або за агентськими договорами віднести до свого доходу лише суму винагороди та компенсації за цими договорами. За іншими посередницькими договорами, наприклад, договорами комісії, платник єдиного податку повинен віднести до свого доходу не тільки суму винагороди, а й усю суму коштів або вартість майна, що надходять йому як посереднику (комісіонеру) за цими договорами.

292.5. У цьому пункті визначається порядок перерахування у гривні доходу, отриманого платником єдиного податку в іноземній валюті. Згідно з цим порядком дохід, одержаний платником єдиного податку, виражений в іноземній валюті, підлягає перерахуванню у гривні за офіційним курсом гривні до іноземної валюти, встановленим Національним банком України на дату отримання таких доходів.

292.6. У цьому пункті вказується, що датою отримання доходу суб'єкта господарювання, який застосовує спрощену систему оподаткування, є дата надходження коштів на його поточний рахунок (у касу), дата списання кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, та дата фактичного отримання ним безоплатно одержаних матеріальних і нематеріальних цінностей (активів). Тобто податковий облік суб'єкта господарювання щодо єдиного податку передбачає застосування до доходу, отриманого протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), касового методу, відповідно до якого податкові зобов'язання виникають у момент надходження коштів на банківський рахунок (у касу) платника податку незалежно від дати відвантаження товарів (фактичного надання послуг).

292.7–292.8. Цими пунктами вперше за весь час існування спрощеної системи оподаткування в Україні законодавчо врегульовано питання щодо дати виникнення доходу у платників єдиного податку у випадку:

- здійснення ними торгівлі товарами або послугами з використанням торговельних автоматів чи іншого подібного обладнання, що не пе-

редбачає наявності реєстратора розрахункових операцій. Цією датою визначено дату вилучення з таких торговельних апаратів та/або подібного обладнання грошової виручки;

- торгівлі товарами (роботами, послугами) через торговельні автомати, яка здійснюється з використанням жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України. Цією датою визначено дату продажу таких жетонів, карток та/або інших замінників грошових знаків, виражених у грошовій одиниці України.

Встановлений порядок визначення дати виникнення доходу у платників єдиного податку у зазначених випадках повністю уніфіковано з нормами розділу III “Податок на прибуток підприємств” Кодексу, що регулюють аналогічні випадки, а саме абзацами 1 та 2 п. 137.6 ст. 137 розділу III.

292.9. У цьому пункті підкреслено, що доходи фізичної особи – платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані згідно з цією главою, не включаються до складу загального річного оподатковуваного доходу фізичної особи, визначеного відповідно до розділу IV Кодексу. Це пояснюється тим, що згідно з п. 297.1 ст. 297 цього розділу, фізична особа – платник єдиного податку не є платником податку на доходи фізичних осіб у частині доходів, отриманих у результаті її господарської діяльності, які оподатковані за спрощеною системою оподаткування. Норма цього пункту повністю відповідає нормі підпункту 165.1.36 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу, згідно з яким дохід фізичної особи – підприємця, з якого сплачується єдиний податок згідно із спрощеною системою оподаткування, не включається до розрахунку його загального місячного (річного) оподатковуваного доходу.

292.10. Цим пунктом уточнено, що не є доходом платника єдиного податку суми податків і зборів, які утримані (нараховані) ним під час здійснення функцій податкового агента (наприклад, з податку на доходи фізичних осіб), а також суми єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, нараховані платником єдиного податку відповідно до Закону України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування”¹.

292.11. До складу доходу платника єдиного податку, визначеного цією статтею, не включаються:

- 1) суми податку на додану вартість. Слід зауважити, що цим підпунктом нарешті законодавчо вирішено наявну раніше проблему подвійного

¹ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

оподаткування платників єдиного податку, що є платниками ПДВ. До введення в дію Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI¹ фізичні особи – підприємці, що застосовували спрощену систему оподаткування, та юридичні особи, що сплачували єдиний податок за ставкою 10 %, суми ПДВ в об'єкт оподаткування не включали, бо нараховувати їх такі платники не мали права. А для суб'єктів господарювання – юридичних осіб – платників єдиного податку за ставкою 6 % існувала проблема подвійного оподаткування. Так, сума податкових зобов'язань під час продажу товарів (робіт, послуг), по-перше, враховувалась при обчисленні ПДВ, а по-друге, включалася до бази оподаткування єдиним податком за 6-відсотковою ставкою. Тобто такий суб'єкт малого підприємництва змушений був додатково сплачувати у вигляді єдиного податку 6 % суми податкових зобов'язань, що відповідало 1,2 % суми виручки від реалізації продукції;

- 2) суми коштів, отриманих за внутрішніми розрахунками між структурними підрозділами платника єдиного податку. Ці суми коштів не можуть бути віднесені до складу доходів структурних підрозділів, оскільки вони не мають статусу юридичної особи, тобто у зазначеному випадку кошти перерозподіляються в межах одного платника податку, і відповідно, не можуть вважатися доходами;
- 3) суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, отриманої та поверненої протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, та суми кредитів. При цьому під поворотною фінансовою допомогою, згідно з підпунктом 14.1.262 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу, слід розуміти суму коштів, що надійшла платнику податків у користування за договором, яка не передбачає нарахування процентів або надання інших видів компенсацій як плати за користування такими коштами та є обов'язковою до повернення.

Норми цього підpunkту щодо включення фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, до складу доходів платника єдиного податку, у випадку її неповернення протягом 12 календарних місяців з дня її отримання, є абсолютно новими. Раніше, згідно з Указом № 727², суми фінансової допомоги, наданої на поворотній основі, зовсім не

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

² Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98 (у редакції Указу Президента України від 28.06.1999 № 746/99).

враховувались у складі виручки платника єдиного податку і, відповідно, не обкладались єдиним податком (хоча ДПА України узагальнюючим роз'ясненням від 07.04.2010 № 224, а саме його п. 2.3, наполягла на тому, що для обкладання єдиним податком суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, повинні враховувати поворотну та безповоротну фінансову допомогу).

Якщо порівнювати норми коментованого підпункту з відповідними нормами розділу III Кодексу, то можна провести аналогію с порядком обкладання податком на прибуток підприємств поворотної фінансової допомоги, отриманої юридичною особою від засновника/учасника. Так, згідно з абзацом 4 підпункту 135.5.5 п. 135.5 ст. 135 розділу III Кодексу, юридична особа, що отримала поворотну фінансову допомогу від свого засновника/учасника (у тому числі нерезидента), не відображає таку поворотну фінансову допомогу ні у складі доходів, ні у складі витрат щодо податку на прибуток підприємств, якщо її повернення відбувається не пізніше 365 календарних днів з дня її отримання. Натомість у разі неповернення поворотної фінансової допомоги, отриманої від засновника/учасника цієї юридичної особи у зазначений термін, її сума підлягає включенню до складу інших доходів щодо податку на прибуток підприємств за підсумками звітного періоду, в якому сталося прострочення вказаного часового обмеження в 365 календарних днів. При поверненні такої поворотної фінансової допомоги позикодавцеві підприємству необхідно відобразити її повернену суму у складі інших витрат щодо податку на прибуток підприємств.

Норма цього коментованого підпункту стосовно неврахування у складі доходу платника єдиного податку суми кредитів, є аналогічною нормам підпункту 136.1.20 п. 136.1 ст. 136 розділу III Кодексу щодо визначення складу доходів, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств;

- 4) суми коштів цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі в межах державних або місцевих програм;
- 5) суми коштів (аванс, передплата), що повертаються покупцю товару (робіт, послуг) – платнику єдиного податку та/або повертаються платником єдиного податку покупцю товару (робіт, послуг), якщо таке повернення відбувається внаслідок повернення товару, розірвання договору або за листом-заявою про повернення коштів;

- 6) суми коштів, що надійшли як оплата товарів (робіт, послуг), реалізованих у період сплати інших податків і зборів, встановлених Кодексом, вартість яких була включена до доходу юридичної особи при обчисленні податку на прибуток підприємств або загального оподаткованого доходу фізичної особи – підприємця;
- 7) суми податку на додану вартість, що надійшли у вартості товарів (виконаних робіт, наданих послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів, установлених Кодексом;
- 8) суми коштів та вартість майна, внесені засновниками або учасниками платника єдиного податку до статутного капіталу такого платника. Зауважимо, що господарська операція, яка розглядається у коментованому підпункті, належить до поняття “прямі інвестиції”, під якими, згідно з підпунктом 14.1.81 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу, розуміються господарські операції, що передбачають внесення коштів або майна в обмін на корпоративні права, емітовані юридичною особою при їх розміщенні такою особою. Саме тому можна зробити висновок, що норми коментованого підпункту за своєю сутністю збігаються з нормами підпункту 136.1.3 п. 136.1 ст. 136 розділу III Кодексу стосовно визначення переліку доходів, що не враховуються при визначенні об’єкта оподаткування податком на прибуток підприємств;
- 9) суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, встановлених Кодексом, та суми єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, що повертаються платнику єдиного податку з бюджетів або державних цільових фондів. Норми цього пункту за своєю сутністю майже повністю збігаються з нормами підпункту 136.1.6 п. 136.1 ст. 136 розділу III “Податок на прибуток підприємств” Кодексу, яким передбачено неврахування доходів для визначення об’єкта оподаткування податком на прибуток підприємств у вигляді суми коштів у частині надмірно сплачених податків і зборів, що повертаються або повинні бути повернені платнику податку з бюджетів, однак за однієї умови – такі суми раніше не повинні бути врахованими у складі витрат такого платника податку;
- 10) дивіденди (визначення цього терміна міститься у підпункті 14.1.49 розділу I Кодексу), отримані платником єдиного податку – юридичною особою від інших платників податків, оподатковані в порядку, визначеному в п. 153.3 ст. 153 розділу III Кодексу (який розглянуто в коментарі до п. 292.12). Звернемо увагу на те, що в коментованому підпункті йдеться про дивіденди, отримані саме від платників подат-

ків, тобто у випадку отримання дивідендів, наприклад, від нерезидентів, вони включаються до складу доходів такого платника єдиного податку. Тобто цей підпункт за своєю сутністю є аналогічним підпункту 153.3.6 п. 153.3 ст. 153 розділу III “Податок на прибуток підприємств” Кодексу.

292.12. Цим пунктом встановлено, що дивіденди, які виплачуються юридичними особами власникам корпоративних прав (засновникам платників єдиного податку), оподатковуються згідно з розділами III і IV Кодексу.

Цей абзац стосується юридичних осіб – платників єдиного податку четвертої групи. Тобто мається на увазі, що юридичні особи – платники єдиного податку четвертої групи, незважаючи на те, що згідно з п. 297.1 ст. 297 розділу III Кодексу вони не є платниками податку на прибуток підприємств, але у разі виплати дивідендів власникам корпоративних прав (засновникам цього платника єдиного податку) повинні нарахувати та сплатити авансовий внесок з податку на прибуток у порядку, передбаченому п. 153.3 ст. 153 розділу III Кодексу. Ці роз’яснення базуються на підпункті 153.3.2 п. 153.3 ст. 153 розділу III Кодексу, відповідно до якого обов’язок із нарахування та сплати авансового внеску з податку на прибуток за ставкою, визначеною п. 151.1 ст. 151 розділу III Кодексу, але з урахуванням п. 10 підрозділу 4 розділу XX “Перехідні положення” (тобто у 2011 р. – 23 %, у 2012 р. – 21, у 2013 р. – 19, з 1 січня 2014 р. – 16 %), покладається на будь-якого емітента корпоративних прав, що є резидентом, незалежно від того, чи є такий емітент або отримувач дивідендів платником податку, чи має пільги зі сплати податку, надані Кодексом, чи у вигляді застосування ставки податку іншої, ніж установлена в п. 151.1 ст. 151 розділу III Кодексу (крім платників цього податку, які підпадають під дію п. 156.1 ст. 156 розділу III Кодексу).

Звернемо увагу на те, що в розглянутій ситуації є винятки. Так, з норм підпункту 153.3.5 п. 153.3 ст. 153 Кодексу випливає, що юридичними особами – платниками єдиного податку авансовий внесок (передбачений підпунктом 153.3.2 п. 153.3 ст. 153 Кодексу) не справляється у разі виплати дивідендів:

- фізичним особам;
- у вигляді акцій (часток, паїв), емітованих платником податку, за умови, що така виплата жодним чином не змінює пропорцій (часток) участі всіх акціонерів (власників) у статутному фонді емітента, незалежно від того, чи були такі акції (частки, паї) належним чином зареєстровані (відображені у зміні до статутних документів) чи ні.

292.13. У цьому пункті уточнено, що дохід платника єдиного податку визначається на підставі даних обліку, який ведеться відповідно до норм ст. 296 Кодексу.

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

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

292.16. Нормами цього пункту надається право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році платникам єдиного податку за умови неперевищення ними протягом календарного року граничного значення обсягу доходу, встановленого для відповідної групи платників єдиного податку підпунктами 1–4 п. 291.4 ст. 291 Кодексу.

При цьому, якщо протягом календарного року платники першої і другої груп (які визначені у підпункті 1–2 п. 291.4 ст. 291 Кодексу) у зв'язку з перевищенням граничного значення обсягу доходу, встановленого для відповідної групи, використали право на застосування іншої ставки єдиного податку, а саме ставки, встановленої для третьої групи платників (визначеної у підпункті 3 п. 291.4 ст. 291 Кодексу), право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному календарному році такі платники мають за умови неперевищення ними протягом календарного року обсягу доходу, встановленого підпунктом 3 п. 291.4 ст. 291 Кодексу, тобто граничного значення обсягу доходу, встановленого для третьої групи платників єдиного податку.

Стаття 293. СТАВКИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

293.1. Ставки єдиного податку встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року (далі у цій главі – мінімальна заробітна плата), та у відсотках до доходу (відсоткові ставки).

293.2. Фіксовані ставки єдиного податку встановлюються сільськими, селищними та міськими радами для фізичних осіб – підприємців, які здійснюють господарську діяльність залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць:

- 1) для першої групи платників єдиного податку – у межах від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати;
- 2) для другої групи платників єдиного податку – у межах від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.

293.3. Відсоткова ставка єдиного податку для третьої та четвертої груп платників єдиного податку встановлюється в розмірі:

- 1) 3 відсотки від доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з цим Кодексом;
- 2) 5 відсотків від доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

293.4. Ставка єдиного податку встановлюється для платників єдиного податку першої, другої і третьої груп у розмірі 15 відсотків:

- 1) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у підпунктах 1, 2 і 3 пункту 291.4 статті 291 Кодексу;
- 2) до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника єдиного податку, віднесеного до першої або другої груп;
- 3) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж зазначений у цій главі;
- 4) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

293.5. Ставки єдиного податку для платників четвертої групи встановлюються у подвійному розмірі ставок, визначених пунктом 293.3 цієї статті:

- 1) до суми перевищення обсягу доходу, визначеного у підпункті 4 пункту 291.4 статті 291 Кодексу;
- 2) до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж зазначений у цій главі;
- 3) до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування.

293.6. У разі здійснення платниками єдиного податку першої та другої груп кількох видів господарської діяльності застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності.

293.7. У разі здійснення платниками єдиного податку першої та другої груп господарської діяльності на територіях більш як однієї сільської, селищної або міської ради застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений цією статтею для відповідної групи таких платників єдиного податку.

293.8. Ставки, встановлені пунктами 293.3–293.5 цієї статті, застосовуються з урахуванням таких особливостей:

- 1) платники єдиного податку першої групи, які у календарному кварталі перевищили обсяг доходу, визначений для таких платників у пункті 291.4 статті 291 Кодексу, з наступного календарного кварталу за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку другої або третьої групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування.

Такі платники до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків.

Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу;

- 2) платники єдиного податку другої групи, які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу, визначений для таких платників у пункті 291.4 статті 291 Кодексу, в наступному податковому (звітному) кварталі за заявою переходять на застосування ставки єдиного податку, визначеної для платників єдиного податку третьої групи, або відмовляються від застосування спрощеної системи оподаткування.

Такі платники до суми перевищення зобов'язані застосувати ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків.

Заява подається не пізніше 20 числа місяця, наступного за календарним кварталом, у якому допущено перевищення обсягу доходу;

- 3) платники єдиного податку третьої і четвертої груп, які перевищили у податковому (звітному) періоді обсяг доходу, визначений для таких платників у пункті 291.4 статті 291 Кодексу, до суми перевищення застосовують ставку єдиного податку у розмірі 15 відсотків (для платників третьої групи), а платники єдиного податку четвертої групи – у подвійному розмірі ставок, визначених пунктом 293.3 цієї статті, а також зобов'язані у порядку, встановленому цією главою, перейти на сплату інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом;
- 4) ставка єдиного податку, визначена для третьої та четвертої груп у розмірі 3 відсотки, може бути обрана:

- а) суб'єктом господарювання, який зареєстрований платником податку на додану вартість відповідно до розділу V Кодексу у разі переходу ним на спрощену систему оподаткування шляхом подання заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу;

- б) платником єдиного податку, який зареєстрований платником податку на додану вартість відповідно до розділу V Кодексу у разі добровільної зміни ставки єдиного податку шляхом подання заяви щодо зміни ставки єдиного податку не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися нова ставка;

- в) суб'єктом господарювання, який не зареєстрований платником податку на додану вартість у разі його переходу на спрощену систему оподаткування

- шляхом реєстрації платником податку на додану вартість відповідно до розділу V Кодексу і подання заяви щодо переходу на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено реєстрацію платником податку на додану вартість;
- г) платником єдиного податку, що застосовує ставку єдиного податку в розмірі 5 відсотків, у разі постачання ним послуг (робіт) платникам податку на додану вартість і якщо обсяг такого постачання за останні 12 календарних місяців сукупно перевищує обсяг, визначений пунктом 181.1 статті 181 розділу V цього Кодексу, та реєстрації такого платника єдиного податку платником податку на додану вартість у порядку, встановленому розділом V цього Кодексу, шляхом подання заяви щодо зміни ставки єдиного податку не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено реєстрацію платником податку на додану вартість;
- 5) у разі анулювання реєстрації платника податку на додану вартість у порядку, встановленому розділом V Кодексу, платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату єдиного податку за ставкою у розмірі 5 відсотків або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування шляхом подання заяви щодо зміни ставки єдиного податку чи відмови від застосування спрощеної системи оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, в якому здійснено анулювання реєстрації платником податку на додану вартість.

293.1. Цим пунктом визначено два варіанти встановлення ставок єдиного податку.

Перший варіант – встановлення фіксованих ставок, які обчислюються у відсотках до мінімальної заробітної плати. Прив'язка податкових ставок до одного з видів соціальних стандартів, який підлягає щорічному коригуванню в Законі України про державний бюджет на відповідний рік, слід розглядати як певний стабілізатор, що дає змогу запобігти інфляційним втратам податкових надходжень при встановленні фіксованих ставок в абсолютних сумах, які були характерними для спрощеної системи оподаткування фізичних осіб – суб'єктів малого підприємництва в минулому. У зв'язку з тим, що бюджетним законодавством може передбачатися поступова зміна мінімальної заробітної плати протягом бюджетного року, для цілей визначення конкретного розміру податкових ставок враховується мінімальна заробітна плата, встановлена законом на 1 січня податкового (звітного) року.

Другий варіант (відсоткові ставки) передбачає встановлення ставок єдиного податку у відсотках до податкової бази – суми доходу. Цей варіант

вже застосовувався до 2012 р. для єдиного податку з юридичних осіб, але до іншої бази оподаткування – виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

293.2. У цьому пункті наведено порядок встановлення фіксованих ставок єдиного податку, сферу їх застосування та конкретні розміри ставок.

В оновленій спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності збережено порядок встановлення фіксованих ставок сільськими, селищними та міськими радами, що є цілком обґрунтованим, оскільки єдиний податок віднесено до місцевих податків і зборів (підпункт 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 Кодексу).

За аналогією зі спрощеною системою оподаткування, що застосовувалася до 2012 р., фіксовані ставки встановлюються для фізичних осіб – підприємців у розрахунку на календарній місяць та можуть бути диференційовані за єдиним критерієм – видом здійснюваної підприємницької діяльності, що зумовлює встановлення на законодавчому рівні діапазону ставок.

Для різних груп платників єдиного податку встановлено різні діапазони ставок (табл. 5.6).

293.3. Розмір відсоткової ставки, що встановлюється для третьої та четвертої груп платників податку, залежить, як і раніше, від порядку сплати ПДВ (див. табл. 5.6):

- при окремій сплаті податку на додану вартість (що передбачає реєстрацію особи платником ПДВ) ставка єдиного податку дорівнює 3 % від доходу;
- у випадку включення ПДВ до складу єдиного податку ставка дорівнює 5 % від доходу.

Порівняно з аналогічними відсотковими ставками єдиного податку для юридичних осіб, що застосовувалися до 2012 р., нові ставки податку для четвертої групи платників знижені вдвічі, що сприятиме зменшенню податкового навантаження на ці категорії платників.

293.4–293.5. Однією з проблем спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, що діяла до 2012 р., була неврегульованість проблеми фінансових наслідків порушення платником єдиного податку законодавчо встановлених обмежень. Саме ця проблема вирішується в пунктах, що коментуються, шляхом застосування спеціальних підвищених ставок податку (див. табл. 5.6).

Розмір спеціальних ставок єдиного податку залежить від групи, до якої віднесений платник. Для фізичних осіб – підприємців він дорівнює розміру базової ставки податку на доходи фізичних осіб – 15 %, а для юридичних осіб – подвоєному розміру обраної ставки єдиного податку (тобто 6 або 10 %).

Таблиця 5.6

Податкові ставки для різних груп платників єдиного податку

Характеристика ставок	Групи платників єдиного податку			
	1	2	3	4
Вид ставки	Фіксована			Відсоткова
Розмір основної (базової) ставки	1–10 % розміру мінімальної заробітної плати	2–20 % розміру мінімальної заробітної плати	3 % від доходу у разі сплати ПДВ або 5 % від доходу у разі включення ПДВ до складу єдиного податку	
Спеціальні ставки				
У випадку перевищення гранично допустимого аля відповідної групи платників обсягу доходу	15 % від суми такого перевищення		6 або 10 % від суми такого перевищення	
У випадку отримання доходів від провадження діяльності, не зазначеної у свідомстві платника єдиного податку	15 % від суми такого доходу		×	
У випадку отримання доходу при застосуванні розрахунків не в грошовій формі	15 % від суми такого доходу		6 або 10 % від суми такого доходу	
У випадку отримання доходу від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування	15 % від суми такого доходу		6 або 10 % від суми такого доходу	

Базою при нарахуванні податку за підвищеними ставками є сума доходу, отриманого при порушенні таких умов застосування спрощеної системи:

- перевищення гранично допустимого для відповідної групи платників єдиного податку обсягу доходу (відповідно до п. 291.4 ст. 291 Кодексу);
- порушення форми розрахунків за відвантажені товари (п. 291.6 ст. 291 Кодексу);
- здійснення видів діяльності, які не дають права на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (п. 291.5 ст. 291 Кодексу);
- здійснення видів діяльності, які не внесені до Свідоцтва платника єдиного податку – для платників першої та другої груп (п. 291.4 ст. 291 Кодексу).

293.6–293.7. Ці пункти стосуються платників єдиного податку, віднесених до першої або другої груп, для яких органами місцевого самоврядування встановлюється фіксована податкова ставка. Розмір цієї ставки залежить від виду здійснюваної підприємницької діяльності та може бути різним (у межах регламентованих Кодексом діапазонів) на території різних територіальних громад.

Як наслідок, на практиці виникають неоднозначні ситуації.

У випадку, коли підприємницька діяльність різних видів (на які встановлені різні ставки єдиного податку) здійснюється платниками на території однієї територіальної громади (п. 293.6 ст. 293), загальним правилом є застосування більшої зі встановлених для цих видів діяльності ставок єдиного податку.

Те саме правило застосовується й у ситуації, коли підприємницька діяльність здійснюється на території різних територіальних громад, органами місцевого самоврядування яких встановлені різні ставки для тих самих видів підприємницької діяльності (п. 293.7 ст. 293). У такому разі єдиний податок має бути сплачений за максимальною ставкою.

293.8. Введена Податковим кодексом України диференціація груп платників єдиного податку в сукупності з запровадженням спеціальних підвищених ставок потребує законодавчого врегулювання особливостей застосування ставок єдиного податку, встановлених пунктами 293.3–293.5 ст. 293, чому і присвячений аналізований пункт (табл. 5.7).

Цим пунктом встановлені також умови для вибору ставки єдиного податку платниками третьої та четвертої груп.

Таблиця 5.7

Варіанти дій платників єдиного податку у випадку перевищення граничного обсягу доходу, встановленого для відповідної групи

	Групи платників єдиного податку			
	1	2	3	4
Варіанти дій платника	<p>1. Перехід на застосування ставки єдиного податку, визначеної для другої групи платників.</p> <p>2. Перехід на застосування ставки єдиного податку, визначеної для третьої групи платників.</p> <p>3. Відмова від застосування спрощеної системи оподаткування</p>	<p>1. Перехід на застосування ставки єдиного податку, визначеної для третьої групи платників.</p> <p>2. Відмова від застосування спрощеної системи оподаткування</p>		Перехід на сплату інших податків і зборів, установлених Кодексом
Момент переходу	З кварталу, наступного за кварталом, у якому перевищено граничний обсяг доходу			
Ставка, за якою оподатковується сума перевищення	15 %			У подвійному розмірі ставок, визначених п. 293.3 ст. 293 Кодексу

Так, зокрема, ставка в розмірі 3 % може бути обрана:

- суб'єктом господарювання, який зареєстрований платником податку на додану вартість, шляхом подання заяви про перехід на спрощену систему оподаткування не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу;
- платником єдиного податку, який зареєстрований платником податку на додану вартість, у разі добровільної зміни ставки єдиного податку шляхом подання заяви про зміну ставки єдиного податку не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу, в якому буде застосовуватися нова ставка;
- суб'єктом господарювання, який не зареєстрований платником ПДВ, у разі його переходу на спрощену систему оподаткування шляхом реєстрації платником ПДВ і подання заяви про перехід на спрощену систему оподаткування;
- платником єдиного податку, що застосовує ставку єдиного податку в розмірі 5 %, у разі постачання ним послуг (робіт) платникам ПДВ і якщо обсяг такого постачання за останні 12 календарних місяців сукупно перевищує обсяг, визначений п. 181.1 ст. 181, та реєстрації платником ПДВ у порядку, встановленому розділом V Кодексу, шляхом подання заяви щодо зміни ставки єдиного податку.

Платники єдиного податку за ставкою 3 % у разі анулювання реєстрації платника ПДВ зобов'язані перейти на сплату єдиного податку за ставкою у розмірі 5 % або відмовитися від застосування спрощеної системи оподаткування шляхом подання відповідної заяви.

В усіх випадках відповідна заява має бути подана не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку календарного кварталу.

Стаття 294. ПОДАТКОВИЙ (ЗВІТНИЙ) ПЕРІОД

294.1. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку першої групи є календарний рік.

Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку другої – четвертої груп є календарний квартал.

294.2. Податковий (звітний) період починається з першого числа першого місяця податкового (звітного) періоду і закінчується останнім календарним днем останнього місяця податкового (звітного) періоду.

294.3. Для суб'єктів господарювання, які перейшли на сплату єдиного податку із сплати інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, що настає за наступним подат-

ковим (звітним) кварталом, у якому таким особам виписано свідоцтво платника єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду.

294.4. Для зареєстрованих в установленому порядку фізичних осіб – підприємців, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для першої або другої групи, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому виписано свідоцтво платника єдиного податку.

Для зареєстрованих в установленому законом порядку суб'єктів господарювання (новостворених), які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для третьої або четвертої групи, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, в якому відбулася державна реєстрація.

294.5. Для суб'єктів господарювання, які утворюються в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації, перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому погашено такі податкові зобов'язання чи податковий борг і подано заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування.

294.6. У разі державної реєстрації припинення юридичних осіб та державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, які є платниками єдиного податку, останнім податковим (звітним) періодом вважається період, у якому подано до органу державної податкової служби заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням провадження господарської діяльності.

294.7. У разі зміни податкової адреси платника єдиного податку останнім податковим (звітним) періодом за такою адресою вважається період, у якому подано до органу державної податкової служби заяву щодо зміни податкової адреси.

294.1–294.2. Цими пунктами встановлюється податковий (звітний) період для платників єдиного податку, який залежить від належності певного платника податку до відповідної групи платників єдиного податку, що визначаються згідно з п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу.

Насамперед слід зауважити, що на відміну від чинного раніше Указу № 727¹, яким було передбачено однаковий податковий (звітний) період для всіх платників єдиного податку, а саме: податковий (звітний) квартал, нор-

¹ Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства : указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98.

мами коментованих підпунктів встановлено різні податкові (звітні) періоди для різних груп платників єдиного податку.

Так, для платників єдиного податку першої групи (до яких, згідно з підпунктом 1 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу, належать фізичні особи – підприємці, що не використовують працю найманих осіб і здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 тис. грн) податковим (звітним) періодом є календарний рік, який починається з першого календарного дня першого місяця звітного року і закінчується останнім календарним днем останнього місяця звітного року.

Для інших платників єдиного податку, тобто тих, що належать до другої, третьої та четвертої груп, згідно з підпунктами 2–4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу, податковим (звітним) періодом є календарний квартал, що починається з першого календарного дня першого місяця звітного кварталу і закінчується останнім календарним днем останнього місяця звітного кварталу.

294.3. Цей пункт визначає дату початку та закінчення першого податкового (звітного) періоду для суб'єктів господарювання, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплати інших податків і зборів, установлених Кодексом.

Встановлено, що перший податковий (звітний) період починається з першого числа місяця, що настає за наступним податковим (звітним) кварталом, у якому зазначеним суб'єктам господарювання виписано свідоцтво платника єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця такого періоду. Однак це не відповідає нормам п. 294.1, згідно з яким для платників єдиного податку першої групи податковим (звітним) періодом є не квартал, а рік.

Тому, задля відповідності норм коментованого підпункту іншим нормам розділу XIV Кодексу (а саме: п. 294.1 ст. 294 та підпункту 298.1.4 п. 298.1 ст. 298), слід вважати, що перший податковий (звітний) період з єдиного податку для суб'єктів господарювання, які перейшли на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності зі сплати інших податків і зборів, установлених Кодексом, починається з першого календарного дня місяця, що настає за календарним кварталом, в якому таким суб'єктам господарювання виписано свідоцтво платника єдиного податку, і закінчується останнім календарним днем останнього місяця звітного періоду, тобто для платників єдиного податку першої групи – звітного року, а для інших платників єдино-

го податку, а саме тих, що належать до другої, третьої та четвертої груп, – звітного кварталу.

294.4. У цьому пункті встановлюється дата початку першого податкового (звітного) періоду з єдиного податку для новоутворених суб'єктів господарювання, яка залежить від належності певного платника податку до відповідної групи платників єдиного податку, що визначаються згідно з п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу. При цьому обов'язковою умовою задля належності до новоутворених суб'єктів господарювання, що обрали спрощену систему оподаткування, є подання заяви стосовно обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку до закінчення календарного місяця, в якому відбулася державна реєстрація цих суб'єктів господарювання.

Так, для новоутворених суб'єктів господарювання, що належать відповідно до першої або другої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктами 1, 2 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), перший податковий (звітний) період починається з першого календарного дня місяця, наступного за місяцем, у якому виписано свідоцтво платника єдиного податку.

Для новоутворених суб'єктів господарювання, що належать відповідно до третьої або четвертої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктами 3, 4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), перший податковий (звітний) період починається з першого календарного дня місяця, в якому відбулася їх державна реєстрація.

294.5. Цим пунктом передбачено, що датою початку першого податкового (звітного) періоду з єдиного податку для суб'єктів господарювання, які утворюються в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації, є перший календарний день місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому погашено такі податкові зобов'язання чи податковий борг і подано заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування.

294.6. У цьому пункті визначено останній податковий (звітний) період з єдиного податку у випадку державної реєстрації припинення юридичних осіб та державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, які є платниками єдиного податку.

Для платників єдиного податку першої групи (визначених у підпункті 1 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу) останнім податковим (звітним) періодом з єдиного податку у випадку державної реєстрації припинення підприємницької діяльності цієї фізичної особи – підприємця вважається календарний рік, в якому такий платник податку подав до органу державної по-

даткової служби заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням провадження господарської діяльності.

Для інших платників єдиного податку, тобто тих, що належать до другої, третьої та четвертої груп (згідно з підпунктами 2–4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), останнім податковим (звітним) періодом з єдиного податку у випадку державної реєстрації припинення юридичних осіб та державної реєстрації припинення підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, які є платниками єдиного податку, вважається календарний квартал, в якому такий платник податку подав до органу державної податкової служби заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням провадження господарської діяльності.

294.7. У цьому пункті уточнюється, що в разі зміни податкової адреси (яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу) платника єдиного податку, останнім податковим (звітним) періодом за адресою, що змінюється, вважається період, у якому подано до органу державної податкової служби заяву щодо зміни податкової адреси.

Тобто для платників єдиного податку першої групи (до яких, згідно з підпунктом 1 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу, належать фізичні особи – підприємці, що не використовують працю найманих осіб й здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 тис. грн) останнім податковим (звітним) періодом за адресою, що змінюється, вважається календарний рік, у якому подано до органу державної податкової служби заяву щодо зміни податкової адреси.

Для інших платників єдиного податку, тобто тих, що належать до другої, третьої та четвертої груп, згідно з підпунктами 2–4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу, останнім податковим (звітним) періодом за адресою, що змінюється, вважається календарний квартал, у якому подано до органу державної податкової служби заяву щодо зміни податкової адреси.

Стаття 295. ПОРЯДОК НАРАХУВАННЯ ТА СТРОКИ СПЛАТИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

295.1. Платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця.

Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року.

У разі якщо сільська, селищна або міська рада приймає рішення щодо зміни раніше встановлених ставок єдиного податку, єдиний податок сплачується за такими ставками у порядку та строки, визначені підпунктом 12.3.4 пункту 12.3 статті 12 Кодексу.

295.2. Нарахування авансових внесків для платників єдиного податку першої і другої груп здійснюється органами державної податкової служби на підставі заяви такого платника єдиного податку щодо розміру обраної ставки єдиного податку, заяви щодо періоду щорічної відпустки та/або заяви щодо терміну тимчасової втрати працездатності.

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

295.4. Сплата єдиного податку здійснюється за місцем податкової адреси.

295.5. Платники єдиного податку першої і другої груп, які не використовують працю найманих осіб, звільняються від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листків) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

295.6. Суми єдиного податку, сплачені відповідно до абзацу другого пункту 295.1 і пункту 295.5 цієї статті, підлягають зарахуванню в рахунок майбутніх платежів з цього податку за заявою платника єдиного податку.

Помилково та/або надміру сплачені суми єдиного податку підлягають поверненню платнику в порядку, встановленому цим Кодексом.

295.7. Єдиний податок, нарахований за перевищення обсягу доходу, сплачується протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал.

295.8. У разі припинення платником єдиного податку провадження господарської діяльності податкові зобов'язання із сплати єдиного податку нараховуються такому платнику до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому до органу державної податкової служби подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням провадження господарської діяльності.

295.1. Цим пунктом встановлено помісячний порядок сплати єдиного податку фізичними особами – підприємцями, які належать до першої та другої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктами 1 та 2 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), що передбачає здійснення попереднього (авансового) платежу щомісяця не пізніше 20-го числа (включно) поточного місяця, за який здійснюється сплата єдиного податку.

Також цим пунктом передбачено можливість здійснення сплати єдиного податку зазначеними платниками авансовим внеском за весь звітний період (квартал, рік), але не більш як до кінця поточного звітного року. Це

обмеження можливості здійснення сплати податку авансовим внеском за період, не більший як до кінця поточного звітного року, можна пояснити тим, що незважаючи на те, що (згідно з п. 299.3 ст. 299 Кодексу) свідоцтво платника єдиного податку видається безстроково, однак (згідно з п. 293.1 ст. 293 Кодексу) фіксовані ставки єдиного податку встановлюються у відсотках до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, тобто кожного року їх сума повинна переглядатись і відповідно може змінюватись.

У разі, якщо сільська, селищна або міська рада приймає рішення щодо зміни раніше встановлених ставок єдиного податку, то таке рішення, згідно з підпунктом 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 Кодексу, офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосовування нових ставок єдиного податку (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

295.2. Цим пунктом закріплюється право органів державної податкової служби нараховувати авансові внески платникам єдиного податку, що належать до першої та другої груп платників єдиного податку (згідно з підпунктами 1 та 2 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу). Нарахування податку здійснюється виключно на підставі:

- заяви платника єдиного податку щодо розміру обраної ним ставки єдиного податку (яка подається згідно з п. 298.1 ст. 298 розділу XIV Кодексу);
- заяви щодо періоду щорічної відпустки (згідно з п. 295.5 ст. 295 розділу XIV Кодексу), яка подається у довільній формі (згідно з підпунктом 298.3.2 п. 298.3 ст. 298 Кодексу);
- заяви щодо терміну тимчасової втрати працездатності (згідно з п. 295.5 ст. 295 розділу XIV Кодексу), яка подається у довільній формі (згідно з підпунктом 298.3.2 п. 298.3 ст. 298 Кодексу) з обов'язковим доданням копії листка непрацездатності.

295.3. Щодо строків сплати єдиного податку для платників, що належать до третьої та четвертої груп платників єдиного податку (згідно з підпунктами 3–4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), то вони становлять десять календарних днів після граничного строку подання податкової звітності з єдиного податку, а саме податкової декларації платника єдиного податку за відповідний податковий (звітний) квартал.

З огляду на те, що згідно з п. 296.3 ст. 296 розділу XIV Кодексу платники, що належать до третьої та четвертої груп платників єдиного податку, подають до органу державної податкової служби податкову декларацію у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, а саме (згідно з підпунктом 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 розділу II Кодексу) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, отже, строки сплати єдиного податку для згаданих платників єдиного податку становлять 50 календарних днів, що настають за останнім календарним днем останнього місяця звітного (податкового) кварталу.

Як виняток щодо граничного терміну сплати єдиного податку для платників єдиного податку – юридичних осіб, то згідно з абзацом “г” п. 5 розділу II “Прикінцеві та перехідні положення” Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI¹ згадані платники за результатами провадження господарської діяльності за останній звітний (податковий) квартал до дня набрання чинності цим Законом (тобто за четвертий квартал 2011 р.) сплачують єдиний податок відповідно до Указу № 727.

295.4. Цим пунктом передбачено, що сплата єдиного податку для всіх без винятку груп платників єдиного податку здійснюється за місцем їх податкової адреси (яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу), що відповідає загальному порядку, встановленому розділом II Кодексу.

Тобто сплата єдиного податку фізичними особами – підприємцями, що належать відповідно до першої, другої та третьої груп платників єдиного податку (згідно з підпунктами 1–3 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), здійснюється за місцем їх проживання, за яким вони взяті на облік як платники податків в органі державної податкової служби.

Сплата єдиного податку суб'єктами господарювання – юридичними особами, що належать до четвертої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктом 4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), здійснюється за їх місцезнаходженням, відомості про що містяться в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України.

Слід звернути увагу, що згідно з абзацом “б” п. 5 розділу II “Прикінцеві та перехідні положення” Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI², зарахування до бюджетів сум єдиного податку, які сплачуються в 2012 р. за остан-

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

² Там само.

ній звітний (податковий) період 2011 р., здійснюються у порядку та на умовах, які діяли до 1 січня 2012 р.

295.5. Цим пунктом встановлено виняткове право платників єдиного податку першої та другої груп (що визначені у підпунктах 1–2 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), які не використовують працю найманих осіб, на звільнення від сплати єдиного податку виключно в таких випадках:

- на період щорічної відпустки тривалістю один календарний місяць на рік;
- на період хвороби, обов'язково підтвердженої копією листка (листками) непрацездатності, за умови, що хвороба триває не менше 30 календарних днів.

295.6. Цим пунктом передбачено, за заявою платника податку, зарахування в рахунок майбутніх платежів з єдиного податку сум цього податку, сплачених відповідно до абзацу 2 п. 295.1 та п. 295.5 ст. 295, а саме:

- сум єдиного податку, сплачених (згідно з абзацом 2 п. 295.1 ст. 295 розділу XIV Кодексу) платниками податку першої та другої груп (згідно з підпунктами 1 та 2 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу) авансовим внеском за весь звітний період (квартал, рік);
- сум єдиного податку, сплачених попередніми (авансовими) платежами (згідно з абзацом 1 п. 295.1 ст. 295 розділу XIV Кодексу) платниками єдиного податку першої та другої груп, які не використовують працю найманих осіб та, згідно з п. 295.5, звільнені від сплати єдиного податку протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої копією листка (листками) непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів.

Також цим пунктом встановлено, що помилково та/або надміру сплачені суми єдиного податку підлягають поверненню платнику в порядку, визначеному ст. 43 розділу II Кодексу. При цьому відповідно до підпункту 14.1.182 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу помилково сплачені грошові зобов'язання – це суми коштів, які на певну дату надійшли до відповідного бюджету від юридичних осіб (їх філій, відділень, інших відокремлених підрозділів, що не мають статусу юридичної особи) або фізичних осіб (які мають статус суб'єктів підприємницької діяльності або не мають такого статусу), що не є платниками таких грошових зобов'язань. А надміру сплачені грошові зобов'язання, згідно з підпунктом 14.1.115 п. 14.1 ст. 14 розділу I Кодексу, – це суми коштів, які на певну дату зараховані до відповідного бюджету понад нараховані суми грошових зобов'язань, граничний строк сплати яких настав на таку дату.

Крім того, згідно з абзацом “в” п. 5 розділу II “Прикінцеві та перехідні положення” Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI¹, повернення сум єдиного податку та фіксованого податку, які були сплачені до 1 січня 2012 р. помилково або надміру, а також зарахування сум погашення податкового боргу, що сформувався станом на 31 грудня 2011 р., здійснюються у порядку, встановленому Податковим кодексом України.

295.7. Цим пунктом встановлено строки сплати єдиного податку, нарахованого за перевищення обсягу доходу (граничний рівень якого визначено для відповідних груп платників єдиного податку у підпунктах 1–4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), які дорівнюють десяти календарним дням після граничного строку подання податкової звітності з єдиного податку, а саме податкової декларації платника єдиного податку за відповідний податковий (звітний) квартал – для платників другої, третьої та четвертої груп, а для платників першої групи – податковий (звітний) рік.

З огляду на те, що граничним строком, встановленим для квартального податкового (звітного) періоду, є 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу, строки сплати єдиного податку, нарахованого за перевищення обсягу доходу, становлять 50 календарних днів, що настають за останнім календарним днем останнього місяця звітного (податкового) кварталу – для платників другої, третьої та четвертої груп, а для платників першої групи – звітного (податкового) року.

295.8. У цьому пункті визначено граничний строк нарахування податкових зобов'язань зі сплати єдиного податку у випадку припинення платниками єдиного податку провадження своєї господарської діяльності, яким є останній день (включно) календарного місяця, в якому до органу державної податкової служби подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з припиненням провадження господарської діяльності.

Стаття 296. ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ І СКЛАДЕННЯ ЗВІТНОСТІ ПЛАТНИКАМИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

296.1. Платники єдиного податку ведуть облік у порядку, визначеному підпунктами 296.1.1–296.1.3 цього пункту.

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

296.1.1. Платники єдиного податку першої і другої груп та платники єдиного податку третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість, ведуть книгу обліку доходів шляхом щоденного, за підсумками робочого дня, відображення отриманих доходів.

Форма книги обліку доходів, порядок її ведення затверджуються Міністерством фінансів України.

296.1.2. Платники єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів та витрат за формою та в порядку, що встановлені Міністерством фінансів України.

296.1.3. Платники єдиного податку четвертої групи використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень пункту 44.2 статті 44 Кодексу.

296.2. Платники єдиного податку першої групи подають до органу державної податкової служби податкову декларацію платника єдиного податку у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду, в якій відображаються обсяг отриманого доходу, щомісячні авансові внески, визначені пунктом 295.1 статті 295 Кодексу.

Така податкова декларація подається, якщо платник єдиного податку не допустив перевищення протягом року обсягу доходу, визначеного у пункті 291.4 статті 291 Кодексу, та/або самостійно не перейшов на сплату єдиного податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої групи.

296.3. Платники єдиного податку другої – четвертої груп подають до органу державної податкової служби податкову декларацію платника єдиного податку у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду.

296.4. Податкова декларація подається до органу державної податкової служби за місцем податкової адреси.

296.5. Отримані протягом податкового (звітного) періоду доходи, що перевищують обсяги доходів, встановлених пунктом 291.4 статті 291 Кодексу, відображаються платниками єдиного податку в податковій декларації з урахуванням особливостей, визначених підпунктами 296.5.1–296.5.5 цієї статті.

296.5.1. Платники єдиного податку першої групи подають до органу державної податкової служби податкову декларацію у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, у разі перевищення протягом року обсягу доходу, визначеного у пункті 291.4 статті 291 Кодексу, або самостійного прийняття рішення про перехід на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої групи.

При цьому у податковій декларації окремо відображаються обсяг доходу, оподаткований за ставками, визначеними для платників єдиного податку першої групи, обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 відсотків, обсяг доходу, оподаткований за новою ставкою єдиного податку, обраною згідно з умовами, визначеними цією главою, авансові внески, встановлені пунктом 295.1 статті 295 Кодексу.

Подання податкової декларації у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, звільняє таких платників від обов'язку подання податкової декларації у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду.

296.5.2. Платники єдиного податку другої групи у податковій декларації окремо відображають:

- 1) щомісячні авансові внески, визначені пунктом 295.1 статті 295 Кодексу;
- 2) обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ними ставок єдиного податку;
- 3) обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 відсотків (у разі перевищення обсягу доходу).

296.5.3. Платники єдиного податку третьої групи у податковій декларації окремо відображають:

- 1) обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ними ставок єдиного податку;
- 2) обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 відсотків (у разі перевищення обсягу доходу).

296.5.4. Платники єдиного податку четвертої групи у податковій декларації окремо відображають:

- 1) обсяг доходу, оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку, встановленою пунктом 293.3 статті 293 Кодексу;
- 2) обсяг доходу, оподаткований за подвійною ставкою, встановленою пунктом 293.3 статті 293 Кодексу (у разі перевищення обсягу доходу).

296.5.5. У разі застосування іншого способу розрахунків, ніж зазначений у цій главі, здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платників єдиного податку першої і другої груп, платники єдиного податку в податковій декларації додатково відображають окремо доходи, отримані від здійснення таких операцій.

296.6. Сума перевищення обсягу доходу відображається у податковій декларації за податковий (звітний) період, у якому відбулося таке перевищення.

При цьому отримана сума перевищення доходу, встановленого для платників єдиного податку першої і другої груп, не включається до обсягу доходу, з якого сплачується наступна обрана ставка такими платниками єдиного податку.

296.7. Податкова декларація складається наростаючим підсумком з урахуванням норм пунктів 296.5 і 296.6 цієї статті. Уточнююча податкова декларація подається у порядку, встановленому цим Кодексом.

296.8. Платники єдиного податку для отримання довідки про доходи мають право подати до органу державної податкової служби податкову декларацію за інший, ніж квартальний (річний) податковий (звітний) період, що не звільняє такого платника податку від обов'язку подання податкової декларації у строк, встановлений для квартального (річного) податкового (звітного) періоду.

Така податкова декларація складається з урахуванням норм пунктів 296.5 і 296.6 цієї статті та не є підставою для нарахування та/або сплати податкового зобов'язання.

296.9. Форми податкових декларацій платника єдиного податку, визначених пунктами 296.2 і 296.3 цієї статті, затверджуються в порядку, встановленому статтею 46 Кодексу.

296.10. Платники єдиного податку першої – третьої груп не застосовують реєстратори розрахункових операцій.

296.1. Цим пунктом, а саме його підпунктами 296.1.1–296.1.3, встановлено порядок ведення обліку платниками єдиного податку.

296.1.1–296.1.2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”¹ не поширюється на фізичних осіб, у тому числі фізичних осіб – підприємців, адже, згідно з п. 1 ст. 2 цього Закону його дія поширюється тільки на юридичних осіб, створених згідно із законодавством України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Саме тому, що законодавством не передбачено ведення фізичними особами – підприємцями – платниками єдиного податку бухгалтерського обліку, і пояснюється необхідність ведення певними платниками єдиного податку – фізичними особами книги обліку доходів, а певними – книги обліку доходів та витрат.

Так, книгу обліку доходів необхідно вести таким платникам єдиного податку:

- фізичним особам – підприємцям, що належать до першої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктом 1 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу);
- фізичним особам – підприємцям, що належать до другої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктом 2 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу);
- фізичним особам – підприємцям, що належать до третьої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктом 3 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), які не є платниками податку на додану вартість.

У цій книзі обліку доходів, на підставі первинних документів, зазначені платники єдиного податку відображають отримані ними доходи, що визначаються згідно зі ст. 292 Кодексу. Відповідно до цього підпункту Кодексу

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV.

су, записи в книзі обліку доходів названі платники єдиного податку ведуть на підставі хронологічного відображення отриманих доходів, з щоденною періодичністю, за підсумками робочого дня. Саме записи в книзі обліку доходів є основою для визначення результатів господарської діяльності вказаних платників єдиного податку та заповнення ними податкової декларації платника єдиного податку за відповідний податковий (звітний) період.

Щодо книги обліку доходів та витрат, то її необхідно вести лише фізичним особам – підприємцям, які належать до третьої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктом 3 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), що є платниками податку на додану вартість.

Крім того, цими підпунктами Міністерству фінансів України доручено затвердити форми та порядок ведення зазначених книги обліку доходів та книги обліку доходів та витрат. Слід зауважити, що до введення в дію цього розділу Податкового кодексу, форму книги обліку доходів і витрат суб'єкта малого підприємництва – юридичної особи і книги обліку доходів і витрат фізичної особи – платника єдиного податку та порядок їх ведення затверджувала ДПА України, що є контролюючим органом, зацікавленим насамперед у збільшенні обсягу податкових надходжень, можливо, навіть за рахунок обмеження інтересів платників податків. Тому передача зазначених повноважень Міністерству фінансів України, що забезпечує проведення державної податкової політики, спрямованої на реалізацію завдань економічного та соціального розвитку України, є достатньо обґрунтованим і правильним рішенням.

296.1.3. Цим підпунктом передбачено, що суб'єкти господарювання – юридичні особи, які належать до четвертої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктом 4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат за методикою, затвердженою Міністерством фінансів України, з урахуванням положень п. 44.2 ст. 44 Кодексу, тобто книга обліку доходів та витрат згаданими платниками єдиного податку не застосовується.

296.2. Цим пунктом встановлюється, що строками подання податкової декларації платника єдиного податку до органу державної податкової служби для платників, які належать до першої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктом 1 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), є строки, встановлені для річного податкового (звітного) періоду, а саме (згідно з підпунктом 49.18.3 п. 49.18 ст. 49 розділу II Кодексу) протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) року.

Крім того, в цьому пункті уточнено, що платники, які належать до першої групи платників єдиного податку, подаючи податкову декларацію платника єдиного податку до органу державної податкової служби, в обов'язковому порядку відображають у ній обсяг отриманого доходу та щомісячні авансові внески, порядок сплати яких визначено у п. 295.1 ст. 295 Кодексу.

Також у цьому пункті підкреслено, що зазначена податкова декларація подається при дотриманні платником єдиного податку таких умов:

- відсутність перевищення протягом року обсягу доходу, отриманого цим платником єдиного податку, визначеного у п. 291.4 ст. 291 Кодексу;
- відсутність факту переходу цього платника єдиного податку на сплату єдиного податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої групи.

296.3. Цим пунктом передбачено, що строками подання податкової декларації платника єдиного податку до органу державної податкової служби для платників, які належать до другої, третьої та четвертої груп платників єдиного податку (згідно з підпунктами 2–4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), є строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду, а саме (згідно з підпунктом 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 розділу II Кодексу) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

296.4. Цим пунктом встановлено, що всі без винятку групи платників єдиного податку подають податкову декларацію платника єдиного податку до органу державної податкової служби за місцем своєї податкової адреси, яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу.

Тобто фізичні особи – підприємці, що належать відповідно до першої, другої та третьої груп платників єдиного податку (згідно з підпунктами 1–3 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), подають податкову декларацію до органу державної податкової служби за місцем свого проживання, за яким вони взяті на облік як платники податків в органі державної податкової служби (згідно з п. 45.1 ст. 45 розділу II Кодексу).

Суб'єкти господарювання – юридичні особи, що належать до четвертої групи платників єдиного податку (згідно з підпунктом 4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), подають податкову декларацію до органу державної податкової служби за своїм місцезнаходженням, відомості про що містяться у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України (згідно з п. 45.2 ст. 45 розділу II Кодексу).

296.5. Цим пунктом уперше законодавчо встановлено обов'язкове детальне відображення платниками єдиного податку у податковій звітності інформації щодо доходів, отриманих протягом податкового (звітного) періоду, суми яких перевищують граничні розміри обсягів доходів, установлені п. 291.4 ст. 291 Кодексу, для відповідних платників єдиного податку. При цьому зазначені доходи відображаються платниками єдиного податку в податковій декларації з урахуванням особливостей, визначених підпунктами 296.5.1–296.5.5.

296.5.1–296.5.5. У цих підпунктах визначено перелік інформації, що підлягає обов'язковому відображенню платниками єдиного податку в податковій декларації у випадку отримання ними протягом податкового (звітного) періоду, доходів, суми яких перевищують граничні розміри обсягів доходів, встановлених п. 291.4 ст. 291 Кодексу, для відповідних платників єдиного податку. Зазначений перелік інформації та перелік певних видів отриманих доходів, що додатково підлягають обов'язковому окремому відображенню платниками єдиного податку в податковій декларації, наведено в табл. 5.8.

Крім того, у підпункті 296.5.1 вказано виняткові випадки, коли фізичні особи – підприємці, що належать до першої групи платників єдиного податку (які визначаються згідно з підпунктом 1 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), подають до органу державної податкової служби податкову декларацію у строки, встановлені не для річного податкового (звітного) періоду, як передбачено загальними умовами (згідно з п. 296.2 ст. 296 Кодексу), а для квартального податкового (звітного) періоду, а саме (згідно з підпунктом 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 розділу II Кодексу) протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

До таких випадків належать:

- перевищення платниками єдиного податку першої групи протягом року обсягу доходу, визначеного у п. 291.4 ст. 291 Кодексу (що дорівнює 150 тис. грн);
- прийняття платниками єдиного податку першої групи самостійного рішення щодо переходу на сплату податку за ставками, встановленими для платників єдиного податку другої або третьої груп.

Крім того, цим підпунктом передбачено звільнення платників єдиного податку першої групи від обов'язку подання податкової декларації у строк, встановлений для річного податкового (звітного) періоду, у разі подання

Таблиця 5.8

Перелік інформації, яка підлягає обов'язковому відображенню платниками єдиного податку у податковій декларації у випадку перевищення граничних розмірів обсягів доходів

Платники єдиного податку			
першої групи (згідно з підпунктом 296.5.1)	другої групи (згідно з підпунктом 296.5.2)	третьої групи (згідно з підпунктом 296.5.3)	четвертої групи (згідно з підпунктом 296.5.4)
<p>1. Обсяг доходу, оподаткований за ставками, визначеними для платників єдиного податку першої групи, передбаченими ст. 293 Кодексу.</p> <p>2. Обсяг доходу, оподаткований за ставкою 15 %, згідно зі ст. 293 Кодексу.</p> <p>3. Обсяг доходу, оподаткований за новою ставкою єдиного податку, обраною згідно з умовами, визначеними цією главою</p>	<p>1. Щомісячні авансові внески, визначені п. 295.1 ст. 295 Кодексу.</p> <p>2. Обсяг доходу, оподаткований за кожною з обраних ним ставок єдиного податку, передбачених ст. 293 Кодексу.</p> <p>3. Обсяг отриманого доходу, який перевищує граничну величину обсягу доходу, визначену в абзаці 2 п. 291.4 Кодексу, та який оподатковується за ставкою 15 % (згідно з абзацом 2 підпункту 2 п. 293.8 ст. 293 Кодексу)</p>	<p>1. Обсяг отриманого зазначеними платниками доходу, що оподаткований за кожною з обраних ним ставок єдиного податку, передбачених ст. 293 Кодексу.</p> <p>2. Обсяг отриманого доходу, який перевищує граничну величину обсягу доходу, визначену для таких платників у підпункті 3 п. 291.4 ст. 291 Кодексу, та який оподатковується за ставкою 15 % (згідно з підпунктом 3 п. 293.8 ст. 293 Кодексу)</p>	<p>1. Обсяг отриманого зазначеними платниками доходу, що оподаткований за відповідною ставкою єдиного податку, встановленою п. 293.3 ст. 293 Кодексу.</p> <p>2. Обсяг отриманого доходу, який перевищує граничну величину обсягу доходу, визначену для таких платників єдиного податку у підпункті 4 п. 291.4 ст. 291 Кодексу, та який оподатковується (згідно з п. 293.5 ст. 293 Кодексу) за подвійною ставкою, встановленою п. 293.3 ст. 293 Кодексу</p>
<p>4. Щомісячні авансові внески, визначені п. 295.1 ст. 295 Кодексу</p>			

Платники єдиного податку			
першої групи (згідно з підпунктом 296.5.1)	другої групи (згідно з підпунктом 296.5.2)	третьої групи (згідно з підпунктом 296.5.3)	четвертої групи (згідно з підпунктом 296.5.4)
<i>Додаткове відображення платниками єдиного податку всіх груп (згідно з підпунктом 296.5.5)</i>			
1. Обсягу доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж зазначений у п. 291.7, тобто іншого способу розрахунків, ніж у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій)			
2. Обсягу доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування			
3. Обсягу доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у свідоцтві платника єдиного податку, віднесеного до першої або другої груп платників єдиного податку			

ними податкової декларації у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду.

296.6. У цьому пункті вказується, що сума перевищення граничної величини обсягу доходу (що визначена у підпунктах 1–4 п. 291.4 ст. 291 Кодексу), отриманого платником єдиного податку, відображається у податковій декларації за відповідний податковий (звітний) період, у якому відбулося таке перевищення.

Для платників єдиного податку першої і другої груп (що визначаються згідно з підпунктами 1–2 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу) отримана сума перевищення граничної величини обсягу доходу, встановленого підпунктами 1–2 п. 291.4 ст. 291 Кодексу, не включається до обсягу доходу, з якого сплачується наступна обрана ставка такими платниками єдиного податку.

296.7. Цей пункт вносить уточнення щодо складання податкової декларації платника єдиного податку, а саме вказує на те, що податкова декларація складається наростаючим підсумком, з урахуванням норм пунктів 296.5 і 296.6.

Крім того, цим підпунктом передбачено можливість подання уточнюючої податкової декларації платника єдиного податку у порядку, встановленому Кодексом.

296.8. Цим пунктом закріплюється право платників єдиного податку, задля отримання довідки про доходи, на подання до органу державної податкової служби податкової декларації за інший, ніж квартальний (річний) податковий (звітний) період, яка ні є підставою для нарахування та/або сплати податкового зобов'язання. Крім того, подання зазначеної податкової декларації не звільняє такого платника податку від обов'язку подання податкової декларації у строк, встановлений для квартального (річного) податкового (звітного) періоду.

При цьому зазначена податкова декларація повинна складатися з урахуванням норм пунктів 296.5 і 296.6 та не є підставою для нарахування та/або сплати податкового зобов'язання.

296.9. У цьому пункті вказується на те, що форма податкових декларацій платників єдиного податку, визначених пунктами 296.2 і 296.3, затверджується в порядку, передбаченому ст. 46 розділу II Кодексу.

Так, згідно з п. 46.4 ст. 46 розділу II Кодексу, форма податкової декларації встановлюється центральним органом державної податкової служби за погодженням з Міністерством фінансів України.

Крім того, слід зауважити, що з огляду на те, що податкова декларація платника єдиного податку, згідно з п. 296.7, складається наростаючим підсумком, згідно з п. 46.2 ст. 46 розділу II Кодексу, податкова декларація платників єдиного податку, які належать до другої, третьої та четвертої груп (що визначаються згідно з підпунктами 2–4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), за результатами останнього податкового (звітного) періоду року порівнюється до річної податкової декларації, при цьому річна податкова декларація не подається.

У разі зміни форми податкової декларації до визначення нової форми декларації, яка набирає чинності з податкового періоду, що настає за податковим періодом, у якому відбулося її оприлюднення, згідно з п. 46.6 ст. 46 розділу II Кодексу, діє форма декларації, що мала чинність до такого визначення.

Слід звернути увагу, що згідно з абзацом “г” п. 5 розділу II “Прикінцеві та перехідні положення” Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI¹, платники єдиного податку – юридичні особи за результатами провадження господарської діяльності за останній звітний (податковий) квартал до дня набрання чинності цим Законом (тобто за четвертий квартал 2011 р.) подають розрахунок про сплату єдиного податку відповідно до Указу № 727².

296.10. Цим пунктом встановлено, що платники єдиного податку першої, другої та третьої груп (що визначаються згідно з підпунктами 1–3 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу) не застосовують реєстратори розрахункових операцій.

Під терміном “реєстратор розрахункових операцій” згідно зі ст. 2 Закону України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг”³ розуміється пристрій або програмно-технічний комплекс, в якому реалізовані фіскальні функції і який призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуг), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). До реєстраторів розрахункових операцій належать: електронний контрольно-касовий апарат, електронний контрольно-касовий реєстратор, комп’ютерно-касова система, електронний таксометр, автомат з продажу товарів (послуг) тощо.

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

² Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва : указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98.

³ Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР.

Стаття 297. ОСОБЛИВОСТІ НАРАХУВАННЯ, СПЛАТИ ТА ПОДАННЯ ЗВІТНОСТІ З ОКРЕМИХ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ ПЛАТНИКАМИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

297.1. Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:

- 1) податку на прибуток підприємств;
- 2) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно з цією главою;
- 3) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 пункту 293.3 статті 293 Кодексу;
- 4) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності;
- 5) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- 6) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.

297.2. Нарахування, сплата та подання звітності з податків і зборів інших, ніж зазначені у пункті 297.1 цієї статті, здійснюються платниками єдиного податку в порядку та розмірах, встановлених цим Кодексом.

У разі ввезення товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платником єдиного податку на загальних підставах відповідно до закону.

297.3. Платник єдиного податку виконує передбачені цим Кодексом функції податкового агента у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах.

297.1. Насамперед зауважимо, що єдиний податок, до набрання чинності Податковим кодексом України, справлявся згідно з Указом Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва"¹. Після введення в дію Податкового кодексу України, тобто з 1 січня 2011 р., та до внесення змін до розділу XIV Кодексу в частині оподаткування суб'єктів малого підприємництва, єдиний податок справлявся згідно з Указом № 727, але з урахуванням змін, внесених підроз-

¹ Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98 // Урядовий кур'єр. – 1998. – 9 лип.

ділом 8 розділу ХХ “Перехідні положення” Податкового кодексу України. З 1 січня 2012 р. єдиний податок справляється згідно з нормами Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності”¹.

Як відомо, однією з ключових відмінностей спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності від загальної є те, що вона передбачає заміну сплати частини встановлених законодавством податків і зборів сплатою єдиного податку зі скороченням загальної їх кількості. Так, відповідно до ст. 6 Указу № 727 до 1 січня 2011 р. платник єдиного податку не був платником 16 загальнодержавних та місцевих податків, зборів і обов’язкових платежів, певна кількість яких фактично останніми роками вже не стягувалась (табл. 5.9).

Згідно із Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” з 1 січня 2012 р. платники єдиного податку звільняються від обов’язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з шістьох податків і зборів, визначених Податковим кодексом України:

1. Податку на прибуток підприємств. Цей абзац стосується юридичних осіб, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, а саме платників єдиного податку четвертої групи. Тобто мається на увазі, що юридичні особи, які є платниками єдиного податку четвертої групи, не є платниками податку на прибуток підприємств.

Однак, незважаючи на те, що платник єдиного податку не є платником податку на прибуток, у разі виплати дивідендів (згідно з п. 292.12 ст. 292 Кодексу) він повинен нарахувати та сплатити авансовий внесок з податку на прибуток у порядку, передбаченому п. 153.3 ст. 153 розділу III Кодексу (що детально розглянуто у коментарях до п. 292.12 ст. 292 Кодексу).

2. Податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об’єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи – платника єдиного податку та оподатковані згідно з цією главою. У п. 292.6 ст. 292 Кодексу вказано, що доходи фізичної особи – платника єдиного податку, отримані в результаті провадження господарської діяльності та оподатковані згідно з цією главою, не включаються до складу загального річно-

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

Таблиця 5.9

Порівняльний аналіз переліку податків і зборів, що замінюються сплатою єдиного податку

Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва”	Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” зі змінами, внесеними Податковим кодексом України	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності”
Суб’єкт малого підприємництва, який сплачує єдиний податок, не є платником таких видів податків і зборів:	Платники єдиного податку не є платниками таких податків і зборів, визначених Податковим кодексом України:	Платники єдиного податку звільнюються від обов’язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів:
податку на прибуток підприємств	податку на прибуток підприємств	податку на прибуток підприємств
податку на додану вартість, крім випадків: коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 %	податку на додану вартість з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком податку на додану вартість, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування 6 %	податку на додану вартість з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 3 %
податку на доходи фізичних осіб	податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб – підприємців)	податку на доходи фізичних осіб у частині, що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи
плати (податку) за землю, крім земельного податку за земельні ділянки, які не використовуються ним для провадження підприємницької діяльності	земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності	земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, які не використовуються ним для провадження господарської діяльності
збору за спеціальне використання природних ресурсів	плати за користування надрами	збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності

Продовження табл. 5.9

Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”	Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” зі зміними, внесеними Податковим кодексом України	Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності”
комунального податку	збору за спеціальне використання води	збору за розвиток виноградарства, са- дівництва та хмелярства
податку на промисел	збору за спеціальне використання лісо- вих ресурсів	
збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобиль- ської катастрофи та соціального захис- ту населення	збору за провадження деяких видів під- приємницької діяльності	
збору до Державного інноваційного фонду		
збору на обов'язкове соціальне страху- вання		
вдарахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання ав- томобільних доріг загального користу- вання України		
збору на обов'язкове державне пенсій- не страхування		
збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг		

Продовження табл. 5.9

<p>Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”</p>	<p>Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” зі змiнами, внесеними Податковим кодексом України</p>	<p>Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності”</p>
<p>внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів</p>		
<p>внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення</p>		
<p>плати за патенти</p>		

го оподаткованого доходу фізичної особи, визначеного відповідно до розділу IV Кодексу.

Норма цього підпункту відповідає нормі підпункту 165.1.36 п. 165.1 ст. 165 розділу IV Кодексу, відповідно до якого дохід фізичної особи – підприємця, з якого сплачується єдиний податок, згідно зі спрощеною системою оподаткування, не включаються до розрахунку його загального місячного (річного) оподаткованого доходу.

Необхідно зазначити, що фізична особа – підприємець, який застосовує спрощену систему оподаткування, звільнений від податку на доходи фізичних осіб тільки відносно власних доходів, але згідно з п. 297.3 він зобов'язаний виконувати передбачені Кодексом функції податкового агента у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах.

3. Податку на додану вартість з операцій із постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, крім податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, що є платниками єдиного податку третьої та четвертої групи платників, які обрали ставку єдиного податку, визначену підпунктом 1 п. 293.3 ст. 293 Кодексу, а саме 3 % від отриманого ними доходу.

Водночас платники єдиного податку у разі ввезення товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачують на загальних підставах відповідно до закону.

4. Земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються цими платниками єдиного податку для провадження господарської діяльності. Тобто і фізичні особи – підприємці, і юридичні особи, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, не є платниками земельного податку. При цьому земельний податок такими категоріями платників податків не сплачується тільки за земельні ділянки, що використовуються для ведення підприємницької діяльності. У фізичних осіб – підприємців цей вид діяльності обов'язково повинен бути зазначений у Свідоцтві платника єдиного податку. Якщо, наприклад, у фізичної особи – платника єдиного податку в такому Свідоцтві серед видів здійснюваної ним діяльності не зазначено надання в оренду земельних ділянок, то він сплачує земельний податок у загальному порядку згідно з розділом XIII Кодексу. Також платник єдиного податку не звільняється від сплати земельного податку 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.

Норми цього підпункту повністю відповідають нормі п. 269.2 ст. 269 розділу XIII Кодексу, згідно з яким особливості справляння податку за землю суб'єктами господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються главою 1 розділу XIV Кодексу.

5. Збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності. При цьому слід зауважити, що, з урахуванням авансового характеру платежів зі збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (підпункт 267.3.9 п. 267.3 ст. 267 розділу XII Кодексу), при переході фізичної особи – підприємця на спрощену систему оподаткування можлива наявність переплати за цим видом збору.

Норми цього підпункту повністю відповідають нормам підпункту 267.1.3 п. 267.1 ст. 267 розділу XII Кодексу, згідно з яким особливості справляння збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності суб'єктами господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються главою 1 розділу XIV Кодексу.

6. Збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства. Раніше, до набрання чинності главою 1 розділу XIV Кодексу, цей збір не входив до складу єдиного податку. З уведенням у дію Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI¹ платники єдиного податку всіх груп не є платниками збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства, що повністю відповідає нормі ч. 4 ст. 1 Закону України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства”², згідно з якою особливості справляння збору суб'єктами господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, встановлюються главою 1 розділу XIV Податкового кодексу України.

297.2. Податки і збори, не зазначені у п. 297.1, нараховуються, сплачуються та за ними подається звітність платниками єдиного податку в порядку і розмірах, встановлених Кодексом.

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // *Голос України*. – 2011. – 24 листоп.

² Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства: закон України від 09.04.1999 № 587-XIV // *Відомості Верховної Ради України*. – 1999. – № 20–21. – Ст. 191; Про внесення змін до Закону України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства”: закон України від 05.03.2009 № 1067-VI // *Відомості Верховної Ради України*. – 2009. – № 29. – Ст. 397.

Також цим пунктом підкреслено, що при ввезенні товарів на митну територію України податки і збори та митні платежі сплачуються платниками єдиного податку всіх груп на загальних підставах відповідно до закону.

297.3. У цьому пункті закріплюється обов'язок платника єдиного податку щодо виконання функцій податкового агента (передбачені розділом IV Кодексу) у разі нарахування (виплати, надання) оподатковуваних податком на доходи фізичних осіб доходів на користь фізичної особи, яка перебуває з ним у трудових або цивільно-правових відносинах.

Стаття 298. ПОРЯДОК ОБРАННЯ АБО ПЕРЕХОДУ НА СПРОЩЕНУ СИСТЕМУ ОПОДАТКУВАННЯ, АБО ВІДМОВИ ВІД СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ

298.1. Порядок обрання або переходу на спрощену систему оподаткування здійснюється відповідно до підпунктів 298.1.1–298.1.4 цієї статті.

298.1.1. Для обрання або переходу на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання подає до органу державної податкової служби заяву.

298.1.2. Зареєстровані в установленому порядку фізичні особи – підприємці, які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для першої або другої групи, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому виписано свідоцтво платника єдиного податку.

Зареєстровані в установленому законом порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, подали заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, встановленої для третьої або четвертої групи, вважаються платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації.

298.1.3. Суб'єкт господарювання, який утворюється в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що має непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації, може бути зареєстрований як платник єдиного податку (шляхом подання не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу заяви) з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснено погашення таких податкових зобов'язань чи податкового боргу.

298.1.4. Суб'єкт господарювання, який є платником інших податків і зборів відповідно до норм Кодексу, може прийняти рішення про перехід на спрощену систему оподаткування один раз протягом календарного року шляхом подання заяви до органу державної податкової служби не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу.

Перехід на спрощену систему оподаткування суб'єкта господарювання, зазначеного в абзаці першому цього підпункту, може бути здійснений за умови, якщо протягом календарного року, що передує періоду переходу на спрощену систему оподаткування, суб'єктом господарювання дотримано вимоги, встановлені в пункті 291.4 статті 291 Кодексу.

До поданої заяви додається розрахунок доходу за попередній календарний рік, який визначається з дотриманням вимог, встановлених цією главою.

При цьому якщо суб'єкт господарювання протягом календарного року, що передує року обрання спрощеної системи оподаткування, самостійно прийняв рішення про припинення фізичної особи – підприємця, то при переході на спрощену систему оподаткування до розрахунку доходу за попередній календарний рік включається вся сума доходу, отриманого такою особою в результаті провадження господарської діяльності за такий попередній календарний рік.

Форма розрахунку доходу за попередній календарний рік, що передує року переходу на спрощену систему оподаткування, затверджується Міністерством фінансів України.

298.2. Відмова від спрощеної системи оподаткування здійснюється в порядку, визначеному підпунктами 298.2.1–298.2.3 цієї статті.

298.2.1. Для відмови від спрощеної системи оподаткування суб'єкт господарювання не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року) подає до органу державної податкової служби заяву.

298.2.2. Платники єдиного податку можуть самостійно відмовитися від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених цим Кодексом (за умови відсутності непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу з єдиного податку та/або інших податків і зборів, які платники єдиного податку сплачують відповідно до цієї глави), з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів.

298.2.3. Платники єдиного податку зобов'язані перейти на сплату інших податків і зборів, визначених цим Кодексом, у таких випадках та в строки:

- 1) у разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку першої і другої груп та нездійснення такими платниками переходу на застосування іншої ставки – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;
- 2) у разі перевищення протягом календарного року обсягу доходу, встановленого підпунктом 3 пункту 291.4 статті 291, платниками єдиного податку першої і другої груп, які використали право на застосування інших ставок, встановлених для третьої групи, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;

- 3) у разі перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками єдиного податку третьої і четвертої груп – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення;
- 4) у разі застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж зазначені у пункті 291.7 статті 291 Кодексу, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків;
- 5) у разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або невідповідності вимогам організаційно-правових форм господарювання – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;
- 6) у разі перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено таке перевищення;
- 7) у разі здійснення видів діяльності, не зазначених у свідоцтві платника єдиного податку – фізичної особи – підприємця, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності;
- 8) у разі сплати до закінчення граничного строку погашення податкового боргу, що виник у платника єдиного податку протягом двох послідовних кварталів, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому погашено такий податковий борг.

298.3. У заяві зазначаються такі обов'язкові відомості:

- 1) найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків (ідентифікаційний номер) або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);
- 2) дані документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи – підприємця відповідно до закону;
- 3) податкову адресу суб'єкта господарювання;
- 4) місце провадження господарської діяльності;
- 5) обрані фізичною особою – підприємцем види господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2005, у разі здійснення виробництва – також види товару (продукції), що нею виробляються;
- 6) обрані суб'єктами господарювання ставки єдиного податку або зміна ставки;

- 7) кількість осіб, які одночасно перебувають з фізичною особою – підприємцем у трудових відносинах, та середньооблікова чисельність працівників у юридичної особи;
- 8) дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування.

298.3.1. До заяви включаються відомості (за наявності) про:

- 1) зміну найменування суб'єкта господарювання (для юридичної особи) або прізвища, імені, по батькові фізичної особи – підприємця, або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);
- 2) зміну податкової адреси суб'єкта господарювання;
- 3) зміну провадження господарської діяльності;
- 4) зміну видів господарської діяльності;
- 5) зміну організаційно-правової форми юридичної особи;
- 6) дату (період) відмови від застосування спрощеної системи у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, встановлених цим Кодексом;
- 7) дату (період) припинення платником єдиного податку провадження господарської діяльності.

298.3.2. Інформація про період щорічної відпустки і терміни тимчасової втрати працездатності з обов'язковим доданням копії листка непрацездатності подається за заявою у довільній формі.

298.4. У разі зміни найменування юридичної особи, прізвища, імені, по батькові фізичної особи – підприємця або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків) заява подається протягом місяця з дня виникнення таких змін.

298.5. У разі зміни податкової адреси суб'єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності, видів господарської діяльності заява подається платниками єдиного податку першої і другої груп не пізніше 20 числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулися такі зміни.

298.6. У разі зміни податкової адреси суб'єкта господарювання, місця провадження господарської діяльності заява подається платниками єдиного податку третьої і четвертої груп разом з податковою декларацією за податковий (звітний) період, у якому відбулися такі зміни.

298.7. Форма та порядок подання заяви встановлюються Міністерством фінансів України.

298.1. Цим пунктом, а саме підпунктами 298.1.1–298.1.4 встановлено порядок обрання або переходу на спрощену систему оподаткування.

298.1.1. У цьому підпункті встановлено, що у разі бажання суб'єкта господарювання обрати або перейти на спрощену систему оподаткування він

зобов'язаний подати до органу державної податкової служби за місцем своєї податкової адреси (яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу) заяву, форму та порядок подання якої (згідно з п. 298.7 ст. 298 розділу XIV Кодексу) встановлює Міністерство фінансів України.

298.1.2. У цьому підпункті для суб'єктів господарювання, зареєстрованих в установленому порядку, встановлено дату подання заяви щодо обрання спрощеної системи оподаткування й ставки єдиного податку та дату визнання суб'єкта господарювання платником єдиного податку. При цьому зазначені дати залежать від майбутньої належності певного платника податку до відповідної групи платників єдиного податку, що визначаються згідно з п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу.

Так, зареєстровані в установленому порядку фізичні особи – підприємці, які виявили бажання стати платниками єдиного податку першої або другої груп (згідно з підпунктами 1–2 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), подавши до органу державної податкової служби за місцем своєї податкової адреси (яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу) до закінчення місяця, в якому відбулася державна реєстрація, заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, вважаються платниками єдиного податку з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому виписано свідоцтво платника єдиного податку.

Зареєстровані в установленому порядку суб'єкти господарювання (новостворені), які виявили бажання стати платниками єдиного податку третьої або четвертої груп (згідно з підпунктами 3–4 п. 291.4 ст. 291 розділу XIV Кодексу), подавши до закінчення місяця, в якому відбулася їх державна реєстрація, заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку, вважаються платниками єдиного податку з дня їх державної реєстрації.

298.1.3. У цьому підпункті визначено умови та дату, згідно з якими суб'єкти господарювання, утворені в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, що мають непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до такої реорганізації, можуть бути зареєстровані як платники єдиного податку.

Зазначені суб'єкти господарювання, які виявили бажання стати платниками єдиного податку, повинні подати заяву щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку до органу державної податкової служби за місцем своєї податкової адреси (яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу), граничний термін подання якої – не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу.

У разі дотримання цього терміну вони будуть визнані платниками єдиного податку лише з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснено повне погашення їх податкових зобов'язань чи податкового боргу.

298.1.4. Цим пунктом встановлено граничне значення кількості дозволених разів переходу суб'єкта господарювання, який є платником інших податків і зборів відповідно до норм цього Кодексу, на спрощену систему оподаткування, який дорівнює одному разу протягом календарного року.

При прийнятті рішення про перехід на спрощену систему оподаткування суб'єкт господарювання повинен подати відповідну заяву щодо переходу на спрощену систему оподаткування (яка має містити всі обов'язкові відомості, зазначені у підпункті 298.3) до органу державної податкової служби за місцем своєї податкової адреси (яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу). Також у цьому підпункті встановлено граничний термін подання цієї письмової заяви, а саме: не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу.

Однак як одиничний виняток щодо граничного терміну подання цієї заяви, згідно з абзацом "г" п. 5 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI¹, суб'єкти господарювання, які були платниками єдиного податку відповідно до Указу № 727 або фіксованого податку відповідно до розділу IV Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян", а також юридичні і фізичні особи – підприємці, які були платниками інших податків і зборів, встановлених Податковим кодексом України, та прийняли рішення з 1 січня 2012 р. перейти на спрощену систему оподаткування згідно з нормами цього Закону і відповідають вимогам ст. 291 Кодексу, подають відповідну заяву не пізніше 25 січня 2012 р. Для визначення обсягу доходу, що дає право на застосування спрощеної системи оподаткування у 2012 р. суб'єктами господарювання, які не були платниками єдиного чи фіксованого податку, дохід від провадження господарської діяльності, одержаний у 2011 р., перераховується з урахуванням норм ст. 292 Податкового кодексу України.

Крім того, цим підпунктом передбачено ще одну обов'язкову умову, яка повинна бути виконана задля можливості переходу суб'єкта господарювання, який є платником інших податків і зборів, відповідно до норм Кодексу, до застосування спрощеної системи оподаткування. Цією умовою є дотри-

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності: закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

мання зазначеним суб'єктом господарювання протягом календарного року, що передує періоду переходу на спрощену систему оподаткування, вимог, встановлених у п. 291.4 ст. 291 Кодексу. З метою контролю з боку органу державної податкової служби щодо дотримання цієї умови суб'єкт господарювання повинен, разом із заявою щодо переходу на спрощену систему оподаткування, подати розрахунок доходу за попередній календарний рік, що визначається з дотриманням вимог, встановлених цією главою.

Якщо суб'єкт господарювання протягом календарного року, що передує року переходу на спрощену систему оподаткування, вже був у встановленому законом порядку зареєстрований як платник єдиного податку і самостійно прийняв рішення про припинення підприємницької діяльності, то при переході на спрощену систему оподаткування до розрахунку доходу за попередній календарний рік включається вся сума доходу, отриманого такою особою в результаті провадження господарської діяльності за такий попередній календарний рік.

Форма зазначеного розрахунку доходу за попередній календарний рік, що передує року переходу на спрощену систему оподаткування, необхідність подання якого суб'єктом господарювання разом із заявою щодо переходу на спрощену систему оподаткування встановлюється в підпункті 298.1.4 п. 298.1 ст. 298 Кодексу, затверджується Міністерством фінансів України.

298.2. Цим пунктом, а саме підпунктами 298.2.1–298.2.3 встановлюється порядок відмови від спрощеної системи оподаткування.

298.2.1. Цим підпунктом встановлено граничний термін подання суб'єктом господарювання до органу державної податкової служби заяви про відмову від спрощеної системи оподаткування, а саме: не пізніше ніж за 10 календарних днів до початку нового календарного кварталу (року).

298.2.2. Цим підпунктом закріплено право платників єдиного податку на самостійну добровільну відмову від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених Кодексом, за умови відсутності непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу з єдиного податку та/або інших податків і зборів, які платники єдиного податку сплачують відповідно до цієї глави Кодексу.

Також встановлено дату визнання суб'єкта господарювання знятим з реєстрації як платника єдиного податку та переходу на сплату інших податків і зборів у разі його добровільної відмови від спрощеної системи оподаткування, а саме: з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому подано заяву щодо відмови від спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів.

298.2.3. Цим підпунктом встановлено випадки, коли платники єдиного податку зобов'язані перейти зі спрощеної системи оподаткування на сплату інших податків і зборів, визначених Кодексом, та строки цього переходу:

1. У випадку перевищення протягом календарного року платниками єдиного податку першої і другої груп встановленого обсягу доходу (визначеного відповідно підпунктами 1–2 п. 291.4 ст. 291 Кодексу) та нездійснення такими платниками переходу на застосування іншої ставки єдиного податку – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення.

2. У випадку перевищення протягом календарного року платниками єдиного податку першої і другої груп, які використали право на застосування інших ставок, а саме ставок, встановлених для третьої групи платників, встановленого обсягу доходу (визначеного у підпункті 3 п. 291.4 ст. 291 Кодексу) – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення.

3. У випадку перевищення протягом календарного року платниками єдиного податку третьої і четвертої груп встановленого обсягу доходу (визначеного відповідно підпунктами 3–4 п. 291.4 ст. 291 Кодексу) – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому відбулося таке перевищення.

4. У випадку застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж зазначені у п. 291.7 ст. 291 Кодексу, а саме розрахунків виключно у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено такий спосіб розрахунків.

5. У випадку провадження платником єдиного податку таких видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або невідповідності вимогам організаційно-правових форм господарювання (які визначено у пунктах 291.4–291.6 ст. 291 Кодексу) – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми.

6. У випадку перевищення граничного значення показника чисельності найманих осіб, які одночасно перебувають з фізичною особою – підприємцем – платником єдиного податку у трудових відносинах, а для платників єдиного податку – юридичної особи – показника середньооблікової кількості працівників, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому допущено таке перевищення.

Зауважимо, що граничне значення показника чисельності найманих осіб, які одночасно перебувають з фізичною особою – підприємцем – платником єдиного податку у трудових відносинах, а для платників єдиного податку – юридичних осіб – показника середньооблікової кількості працівників, згідно з п. 291.4, з урахуванням підпункту 291.4.1 ст. 291 розділу, становить:

- для першої групи платників єдиного податку – не має права мати найманих осіб;
- для другої групи платників єдиного податку – не більше 10 найманих осіб;
- для третьої групи платників єдиного податку – не більше 20 найманих осіб;
- для четвертої групи платників єдиного податку – не більше 50 осіб.

При цьому, як зазначалося, згідно з підпунктом 291.4.1 п. 291.4 ст. 291 Кодексу, при розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку – фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку.

Показник середньооблікової кількості працівників, що застосовується для платників єдиного податку – юридичних осіб, визначається відповідно до Інструкції зі статистики кількості працівників¹. Відповідно до цієї Інструкції (п. 2.1) до облікової кількості штатних працівників включаються всі наймані працівники, які уклали письмово трудовий договір (контракт) і виконували постійну, тимчасову або сезонну роботу один день і більше, а також власники підприємства, якщо крім доходу вони отримували заробітну плату на цьому підприємстві. Відповідно до підпункту 3.2.1 Інструкції, середньооблікова кількість штатних працівників за місяць обчислюється шляхом підсумовування кількості штатних працівників облікового складу за кожний календарний день звітного місяця, тобто з 1-го по 30-те або 31-ше число (для лютого – по 28-ме або 29-те), включаючи вихідні, святкові та неробочі дні, і ділення одержаної суми на число календарних днів звітного місяця (детальніше див. положення Інструкції).

7. У випадку провадження платником єдиного податку фізичною особою – підприємцем таких видів діяльності, що не зазначені у свідоцтві платника єдиного податку, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому здійснювалися такі види діяльності.

¹ Інструкція зі статистики кількості працівників : затв. наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 № 286.

8. У випадку сплати платником єдиного податку до закінчення граничного строку погашення податкового боргу, що виник у платника єдиного податку протягом двох послідовних кварталів, – з першого числа місяця, наступного за податковим (звітним) періодом, у якому погашено такий податковий борг.

298.3. Цим пунктом визначено обов'язкові відомості, що повинні вказуватися у заяві щодо обрання спрощеної системи оподаткування та ставки єдиного податку:

- 1) найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків (ідентифікаційний номер) або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);
- 2) дані документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи – підприємця відповідно до закону;
- 3) податкова адреса суб'єкта господарювання, яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу;
- 4) місце провадження господарської діяльності;
- 5) обрані фізичною особою – підприємцем види господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2005 у разі здійснення виробництва – також види товару (продукції), що нею виробляються;
- 6) обрані суб'єктами господарювання ставки єдиного податку (які визначено у ст. 293 Кодексу) або зміна ставки;
- 7) кількість осіб, які одночасно перебувають з фізичною особою – підприємцем у трудових відносинах, та середньооблікова чисельність працівників у юридичної особи, що визначаються з урахуванням підпункту 291.4.1 п. 291.4 ст. 291 Кодексу;
- 8) дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування, яка визначається згідно з п. 298.1 ст. 298 Кодексу.

298.3.1. Цим підпунктом визначено додаткові відомості, які у разі їх наявності повинні зазначатися у заяві щодо обрання спрощеної системи оподаткування, а саме відомості про:

- 1) зміну найменування суб'єкта господарювання (для юридичної особи) або прізвища, імені, по батькові фізичної особи – підприємця, або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні пе-

- реконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);
- 2) зміну податкової адреси суб'єкта господарювання;
 - 3) зміну місця провадження господарської діяльності;
 - 4) зміну видів господарської діяльності;
 - 5) зміну організаційно-правової форми юридичної особи;
 - 6) дату (період) відмови від застосування спрощеної системи у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, встановлених Кодексом;
 - 7) дату (період) припинення платником єдиного податку провадження господарської діяльності.

298.3.2. Цим підпунктом передбачено обов'язкове подання до органу державної податкової служби за заявою у довільній формі інформації про період щорічної відпустки і терміни тимчасової втрати працездатності з обов'язковим доданням копії листка непрацездатності.

298.4. Цим пунктом встановлено обов'язок платника єдиного податку з подання до органу державної податкової служби заяви стосовно наявності змін у найменуванні юридичної особи – платника єдиного податку, прізвищі, імені, по батькові фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку або серії та номера його паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків), та встановлено строк подання цієї заяви, а саме: протягом місяця з дня виникнення таких змін.

298.5. Цим пунктом встановлено обов'язок платників єдиного податку, виключно першої і другої груп, з подання до органу державної податкової служби заяви щодо наявності таких змін:

- зміни податкової адреси суб'єкта господарювання (яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу);
- зміни місця провадження господарської діяльності;
- зміни видів господарської діяльності.

Також встановлено граничний строк подання цієї заяви, а саме: не пізніше 20-го числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулися такі зміни.

298.6. Цим пунктом встановлено обов'язок платників єдиного податку, виключно третьої і четвертої груп, подання до органу державної податкової служби, разом з податковою декларацією за податковий (звітний) період, заяви щодо наявності таких змін:

- зміни податкової адреси суб'єкта господарювання (яка визначається згідно зі ст. 45 розділу II Кодексу);
- зміни місця провадження господарської діяльності.

298.7. У цьому пункті закріплюється право Міністерством фінансів України затверджувати форму і порядок подання зазначеної заяви.

Стаття 299. ПОРЯДОК ВИДАЧІ, ОТРИМАННЯ ТА АНУЛЮВАННЯ СВІДОЦТВА ПЛАТНИКА ЄДИНОГО ПОДАТКУ

299.1. Свідоцтво платника єдиного податку видається суб'єкту господарювання, який подав до органу державної податкової служби заяву щодо обрання або переходу на спрощену систему оподаткування.

299.2. Бланк свідоцтва платника єдиного податку є документом суворого обліку. Облік бланків свідоцтв платників єдиного податку здійснюється органами державної податкової служби.

299.3. Свідоцтво платника єдиного податку видається безстроково виключно суб'єкту господарювання або уповноваженій ним особі та не може передаватися для провадження господарської діяльності іншим особам.

299.4. Платникам єдиного податку першої і другої груп, які провадять кілька видів господарської діяльності, на які встановлено різні ставки єдиного податку, видається одне свідоцтво платника єдиного податку.

299.5. Свідоцтво платника єдиного податку видається органом державної податкової служби безоплатно протягом 10 календарних днів з дня подання суб'єктом господарювання заяви.

299.6. У випадках, передбачених пунктом 298.1.2 статті 298 цього Кодексу, свідоцтво видається у день отримання органом державної податкової служби заяви щодо обрання спрощеної системи оподаткування.

299.7. У разі втрати або зіпсуття свідоцтва платника єдиного податку такому платнику видається дублікат свідоцтва в порядку, встановленому цією статтею для видачі свідоцтва платника єдиного податку.

299.8. У разі відмови у видачі свідоцтва платника єдиного податку орган державної податкової служби зобов'язаний надати протягом 10 календарних днів з дня подання суб'єктом господарювання заяви письмову вмотивовану відмову, яка може бути оскаржена суб'єктом господарювання у встановленому порядку.

299.9. Підставами для прийняття органом державної податкової служби рішення про відмову у видачі суб'єкту господарювання свідоцтва платника єдиного податку є виключно:

- 1) невідповідність такого суб'єкта господарювання вимогам статті 291 цієї глави;
- 2) наявність у суб'єкта господарювання, який утворюється в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації;
- 3) подання протягом календарного року більше одного разу заяви про перехід на спрощену систему оподаткування.

299.10. Форма свідоцтва платника єдиного податку та порядок видачі свідоцтва встановлюються Міністерством фінансів України.

Встановлена Міністерством фінансів України форма свідоцтва є обов'язковою до застосування на всій території України.

299.11. У свідоцтві платника єдиного податку зазначаються такі відомості:

- 1) найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків (ідентифікаційний номер) або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);
- 2) дані документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи – підприємця відповідно до закону;
- 3) податкова адреса суб'єкта господарювання;
- 4) місце провадження господарської діяльності;
- 5) обрані фізичною особою – підприємцем види господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2005 (ва375202-05), у разі здійснення виробництва – також види товару (продукції), що нею виробляються;
- 6) дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування;
- 7) ставка єдиного податку (3 або 5 відсотків);
- 8) дата виписки свідоцтва.

299.12. До раніше виданого свідоцтва платника єдиного податку в день подання платником єдиного податку заяви органом державної податкової служби вносяться зміни щодо:

- 1) найменування суб'єкта господарювання (для юридичної особи) або прізвища, імені, по батькові фізичної особи – підприємця, або серії та номери паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);
- 2) податкової адреси суб'єкта господарювання;
- 3) провадження господарської діяльності;
- 4) видів господарської діяльності.

299.13. За бажанням платника єдиного податку раніше видане свідоцтво може бути замінено у разі наявності у такого платника податку обставин, визначених у пункті 299.12 цієї статті, та отримано нове свідоцтво у порядку, визначеному цією статтею.

До отримання нового свідоцтва платник єдиного податку здійснює господарську діяльність на підставі раніше виданого свідоцтва, яке повертається органу державної податкової служби у день отримання нового свідоцтва.

299.14. Оригінал свідоцтва платника податку зберігається у платника податку та пред'являється працівникам контролюючих органів, яким надано відповідні функціональні повноваження на проведення перевірки. Копія свідоцтва платника податку повинна розміщуватися на робочому місці найманого працівника.

299.15. Свідоцтво платника податку анулюється органом державної податкової служби у випадках та у строки:

- 1) подання платником податку заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених цим Кодексом, – в останній день календарного кварталу, в якому подано заяву щодо такої відмови;
- 2) припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем відповідно до закону – в день отримання органом державної податкової служби від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення;
- 3) несплати протягом двох послідовних кварталів у порядку, встановленому цим Кодексом, податкового боргу, що виник у платника єдиного податку, – в останній день календарного місяця, в якому закінчився граничний строк погашення податкового боргу;
- 4) здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або невідповідності вимогам організаційно-правових форм господарювання – в останній день податкового (звітного) періоду, в якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;
- 5) перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку, – в останній день податкового (звітного) періоду, в якому допущено таке перевищення;
- 6) перевищення протягом податкового (звітного) кварталу (календарного року) обсягу доходу, який дає право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному податковому (звітному) кварталі (календарному році), – в останній день податкового (звітного) періоду, в якому відбулося таке перевищення;
- 7) застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж зазначені у пункті 291.7 статті 291 цього Кодексу, – в останній день податкового (звітного) періоду, в якому допущено такий спосіб розрахунків.

299.15.1. Анульоване свідоцтво платника єдиного податку підлягає поверненню до органу державної податкової служби, який його видав, протягом 10 днів з дня анулювання.

299.16. У разі виявлення органами державної податкової служби під час проведення перевірок порушень платником єдиного податку вимог, встановлених цією главою, свідоцтво платника єдиного податку анулюється на підставі акта перевірки.

299.17. У разі якщо після анулювання свідоцтва платника єдиного податку не погашено податковий борг, який виник внаслідок обставин, зазначених у пункті 299.15 цієї статті, погашення такого податкового боргу здійснюється у порядку, встановленому главою 9 розділу II цього Кодексу.

299.1. Цим пунктом встановлено, що свідоцтво платника єдиного податку видається суб'єкту господарювання лише за умови подання ним до органу державної податкової служби заяви про обрання або перехід на спрощену систему оподаткування.

299.2. Цим пунктом встановлено, що бланк свідоцтва платника податку є документом суворого обліку. Облік бланків свідоцтв платників єдиного податку здійснюється органами державної податкової служби.

299.3. Свідоцтво платника єдиного податку видається безстроково виключно суб'єкту господарювання або уповноваженій ним особі та не може передаватися для провадження господарської діяльності іншим особам.

Однак, згідно з абзацом "а" п. 5 розділу II "Прикінцеві та перехідні положення" Закону України від 04.11.2011 № 4014-VI¹, свідоцтва про сплату єдиного податку і патенти про сплату фіксованого податку, видані на 2011 р. відповідно до Указу № 727 та розділу IV Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян", є дійсними до отримання свідоцтва платника єдиного податку, передбаченого цим Законом, але не пізніше ніж до 1 червня 2012 р.

299.4. Цим пунктом встановлено, що у випадку провадження платниками єдиного податку першої і другої груп кількох видів господарської діяльності, на які встановлено різні ставки єдиного податку та до яких згідно з п. 293.6 ст. 293 Кодексу застосовується максимальний розмір ставки єдиного податку, встановлений для таких видів господарської діяльності, таким суб'єктам господарювання видається лише одне свідоцтво платника єдиного податку.

299.5. У цьому пункті закріплено обов'язок органу державної податкової служби безоплатно видати протягом 10 календарних днів із дня подання суб'єктом господарювання заяви про обрання спрощеної системи оподаткування свідоцтво платника єдиного податку.

299.6. У випадках, передбачених підпунктом 298.1.2 п. 298.1 ст. 298 Кодексу, свідоцтво платника єдиного податку видається у день отримання органом державної податкової служби заяви щодо обрання спрощеної системи оподаткування.

299.7. У разі втрати або зіпсування свідоцтва платника єдиного податку такому платнику податку органом державної податкової служби видається безоплатно дублікат свідоцтва в порядку, встановленому для видачі

¹ Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

свідоцтва платника єдиного податку, а саме, згідно з п. 299.5, протягом 10 календарних днів із дня подання суб'єктом господарювання відповідної заяви.

299.8. У разі відмови у видачі свідоцтва платника єдиного податку орган державної податкової служби зобов'язаний надати протягом 10 календарних днів з дня подання суб'єктом господарювання заяви письмову вмотивовану відмову, яка може бути оскаржена суб'єктом господарювання у встановленому порядку.

299.9. У цьому пункті наведено виключний перелік підстав для прийняття органом державної податкової служби рішення про відмову у видачі суб'єкту господарювання свідоцтва платника єдиного податку, до яких належать:

- 1) невідповідність такого суб'єкта господарювання вимогам ст. 291 цієї глави;
- 2) наявність у суб'єкта господарювання, який утворюється в результаті реорганізації (крім перетворення) будь-якого платника податку, непогашених податкових зобов'язань чи податкового боргу, що виникли до такої реорганізації;
- 3) подання протягом календарного року більше одного разу заяви про перехід на спрощену систему оподаткування.

Слід зауважити, що цим пунктом, на відміну від чинного раніше Указу № 727¹, законодавчо затверджено виключний перелік підстав для прийняття органом державної податкової служби рішення про відмову у видачі суб'єкту господарювання свідоцтва платника єдиного податку.

299.10. У цьому пункті закріплюється право Міністерства фінансів України затверджувати форму і порядок видачі свідоцтва платника єдиного податку. Встановлена Міністерством фінансів України форма свідоцтва є обов'язковою до застосування на всій території України.

299.11. Цим пунктом визначено обов'язкові відомості, що повинні вказуватися у свідоцтві платника єдиного податку, а саме:

- 1) найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи – підприємця, реєстраційний номер облікової картки платника податків (ідентифікаційний номер) або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку

¹ Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства : указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98.

- відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);
- 2) дані документа, що підтверджує державну реєстрацію юридичної особи або фізичної особи – підприємця відповідно до закону;
 - 3) податкова адреса суб'єкта господарювання;
 - 4) місце провадження господарської діяльності;
 - 5) обрані фізичною особою – підприємцем види господарської діяльності згідно з КВЕД ДК 009:2005, у разі здійснення виробництва – також види товару (продукції), що нею виробляються;
 - 6) дата (період) обрання або переходу на спрощену систему оподаткування;
 - 7) ставка єдиного податку (3 або 5 %, згідно з п. 293.3 Кодексу);
 - 8) дата виписування свідоцтва.

299.12. Цим пунктом встановлено строк внесення органом державної податкової служби змін до раніше виданого свідоцтва платника єдиного податку, а саме в день подання платником єдиного податку заяви щодо зміни:

- 1) найменування суб'єкта господарювання (для юридичної особи) або прізвища, імені, по батькові фізичної особи – підприємця, або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків);
- 2) податкової адреси суб'єкта господарювання;
- 3) провадження господарської діяльності;
- 4) видів господарської діяльності.

299.13. Цим пунктом встановлено право платника єдиного податку на заміну, за його бажанням, раніше виданого свідоцтва, за наявності у такого платника податку обставин, визначених у п. 299.12, та на отримання нового свідоцтва у порядку, визначеному цією статтею.

До отримання нового свідоцтва платника єдиного податку цей суб'єкт господарювання здійснює господарську діяльність на підставі раніше виданого свідоцтва, яке він зобов'язаний повернути органу державної податкової служби у день отримання нового свідоцтва.

299.14. Оригінал свідоцтва платника єдиного податку зберігається у платника податку та пред'являється працівникам контролюючих органів, яким надано відповідні функціональні повноваження на проведення перевірки. Копія свідоцтва платника єдиного податку повинна розміщуватися на робочому місці найманого працівника.

299.15. У цьому пункті наведено виключний перелік випадків для анулювання органом державної податкової служби свідоцтва платника єдиного податку та встановлено строки цього анулювання, а саме:

- 1) у випадку подання платником єдиного податку заяви щодо відмови від застосування спрощеної системи оподаткування у зв'язку з переходом на сплату інших податків і зборів, визначених Кодексом, – в останній день календарного кварталу, в якому подано заяву щодо такої відмови;
- 2) у випадку припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності фізичною особою – підприємцем відповідно до закону – в день отримання органом державної податкової служби від державного реєстратора повідомлення про проведення державної реєстрації такого припинення;
- 3) у випадку несплати протягом двох наступних кварталів у порядку, встановленому Кодексом, податкового боргу, що виник у платника єдиного податку, – в останній день календарного місяця, в якому закінчився граничний строк погашення податкового боргу;
- 4) у випадку провадження платником єдиного податку таких видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування, або невідповідності вимогам організаційно-правових форм господарювання (які визначені у пунктах 291.4–291.6 ст. 291 Кодексу) – в останній день податкового (звітного) періоду, в якому здійснювалися такі види діяльності або відбулася зміна організаційно-правової форми;
- 5) у випадку перевищення граничного значення показника чисельності найманих осіб, які одночасно перебувають з фізичною особою – підприємцем – платником єдиного податку в трудових відносинах, а для платників єдиного податку – юридичної особи – показника середньо-облікової кількості працівників (граничне значення названих показників наведено у п. 291.4, з урахуванням підпункту 291.4.1, ст. 291 Кодексу, що детально було розглянуто в коментарі до абзацу б підпункту 298.2.3 п. 298.2 ст. 298) – в останній день податкового (звітного) періоду, в якому допущено таке перевищення.
- 6) у випадку перевищення протягом податкового (звітного) кварталу (календарного року) обсягу доходу (визначеного відповідно підпунктами 1–4 п. 291.4 ст. 291 Кодексу), який дає право на застосування спрощеної системи оподаткування в наступному податковому (звіт-

ному) кварталі (календарному році), – в останній день податкового (звітного) періоду, в якому відбулося таке перевищення;

7) у випадку застосування платником єдиного податку іншого способу розрахунків, ніж зазначені у п. 291.7 ст. 291 Кодексу, а саме розрахунків виключно у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), – в останній день податкового (звітного) періоду, в якому допущено такий спосіб розрахунків.

299.15.1. Цим підпунктом встановлено зобов'язання суб'єкта господарювання повернути у десятиденний строк анульоване (згідно з п. 299.15) свідоцтво платника єдиного податку органу державної податкової служби, який його видав.

299.16. Цим підпунктом встановлено підставу для анулювання свідоцтва платника єдиного податку у випадку виявлення органами державної податкової служби під час проведення перевірок порушень цим платником вимог, встановлених цією главою, якою є акт зазначеної перевірки.

299.17. Цим підпунктом визначено порядок погашення податкового боргу, що виник унаслідок обставин, зазначених у п. 299.15, та не був погашений після анулювання свідоцтва платника єдиного податку. Погашення такого податкового боргу повинно здійснюватись у порядку, встановленому главою 9 розділу II Кодексу.

Стаття 300. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ ПЛАТНИКА ЄДИНОГО ПОДАТКУ

300.1. Платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до цього Кодексу за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум єдиного податку, а також за своєчасність подання податкових декларацій.

300.1. У цьому пункті встановлюється відповідальність платників єдиного податку, що застосовують спрощену систему оподаткування, за правильність нарахування, своєчасність подання податкових декларацій та сплати виключно єдиного податку. Крім того, відповідно до глави 11 розділу II Кодексу платники єдиного податку несуть відповідальність за правильність нарахування, своєчасність подання податкових декларацій та сплати податків, платниками яких вони є, а саме:

– неподання або несвоєчасне подання податкової звітності чи невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності – згідно зі ст. 120 розділу II Кодексу;

- порушення встановлених законодавством строків зберігання документів з питань обчислення і сплати податків та зборів, а також документів, пов'язаних із виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, – згідно зі ст. 121 розділу II Кодексу;
- порушення правил сплати (перерахування) податків – згідно зі ст. 126 розділу II Кодексу;
- порушення правил нарахування, утримання та сплати (перерахування) податків у джерела виплати – згідно зі ст. 127 розділу II Кодексу.

Також платники єдиного податку несуть відповідальність за порушення правил застосування спрощеної системи оподаткування фізичною особою – підприємцем – згідно зі ст. 122 розділу II Кодексу. Відповідно до п. 122.1 ст. 122 (у редакції Закону України від 04.11.2011 № 4014-IV), несплата (неперерахування) фізичною особою – платником єдиного податку першої та другої груп (визначених підпунктами 1 і 2 п. 291.4 ст. 291 Кодексу) авансових внесків з єдиного податку в порядку та у строки, визначені п. 295.1 ст. 291 Кодексу, тягне за собою накладання штрафу в розмірі 50 % ставки єдиного податку, обраної платником єдиного податку відповідно до ст. 293 Кодексу.

ВИСНОВКИ

Реформа спрощеної системи оподаткування малого бізнесу надає суттєвий поштовх для розвитку національної економіки та вітчизняного бізнесу. Вона сприятиме успішному виконанню президентської Програми економічних реформ на 2010–2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава”.

Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності” № 4014-VI передбачає радикальні зміни базових положень чинної спрощеної системи оподаткування на основі вивірених компромісних рішень між підприємцями і владою.

Суттєвими новаціями, що забезпечать більш сприятливі умови ведення бізнесу суб'єктами малого підприємництва, стануть:

- запровадження диференціації платників податків – фізичних осіб на три групи залежно від річного обсягу доходу, кількості найманих працівників і виду діяльності. Вводиться відсоткова ставка єдиного податку для фізичних осіб третьої групи;
- значне підвищення граничного обсягу доходу, який дає право на застосування спрощеної системи оподаткування (для фізичних осіб – з 500 тис. до 3 млн грн, для юридичних осіб – з 1 млн до 5 млн грн), що дасть можливість привести ключові параметри спрощеної системи оподаткування у відповідність до сучасних економічних реалій, легалізувати фінансові результати господарської діяльності малих підприємців та усунути стимули до їх штучного подрібнення;
- забезпечення малим підприємцям рівних конкурентних умов із суб'єктами господарювання, що працюють на загальній системі оподаткування, за рахунок скасування обмеження щодо віднесення на витрати платника податку на прибуток витрат на придбання товарів у фізичних осіб – платників єдиного податку;
- стимулювання підприємців до легалізації трудових відносин та зниження загального рівня безробіття шляхом скасування 50-відсоткової надбавки до фіксованих ставок податку на кожного найманого працівника;

- спрощення адміністрування та зменшення витрат часу суб'єктів малого підприємництва на ведення бізнесу за рахунок спрощення механізму проведення відповідних адміністративних процедур органами державної податкової служби, покращання порядку ведення обліку платників єдиного податку, удосконалення системи обліку та звітності малих підприємств, підвищення ефективності їх інформаційного забезпечення, яке базується на обліковій інформації;
- забезпечення більш сприятливих умов використання спрощеної системи оподаткування через надання права фізичним особам, які не використовують працю найманих осіб, не сплачувати єдиний податок на час відпустки або хвороби.

Законом також передбачається реалізація системних заходів щодо запобігання ухиленню від оподаткування та мінімізації податкових зобов'язань:

- подання платниками податку на прибуток переліку доходів та витрат у розрізі контрагентів, що є платниками єдиного податку;
- встановлення вимоги для фізичних осіб, які сплачують податок за фіксованими ставками, щодо надання послуг виключно населенню та платникам єдиного податку;
- встановлення підвищених ставок єдиного податку за порушення умов застосування спрощеної системи оподаткування та анулювання свідоцтва.

Закон є результатом узгодженого компромісу представників бізнесу й влади та стане стимулом для розвитку малого підприємництва і створення умов для позитивних структурних змін в економіці країни:

- збільшення кількості самозайнятого населення та утворення нових робочих місць;
- стимулювання розвитку вітчизняного виробництва та покращання його конкурентоспроможності;
- зменшення тіньового сектору економіки за рахунок ліквідації схем ухилення від оподаткування з використанням спрощеної системи оподаткування;
- скорочення суспільних витрат часу та матеріальних ресурсів на ведення бізнесу й адміністрування податкових платежів.

Формула успіху реформування спрощеної системи, закладена у законі, – це соціальна справедливність (соціальна складова), синергія розвитку бізнесу та економіки (економічна складова), стратегічна довіра між державою та бізнесом (політична складова).

Взаємодія сукупності складових, необхідних для успішного реформування спрощеної системи оподаткування, схематично представлена на рисунку.

ФОРМУЛА УСПІХУ

Формула успіху у реформуванні спрощеної системи, передбаченому Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності" від 04.11.2011 № 4014-IV, – це соціальна справедливість, синергія розвитку бізнесу та економіки, стратегічна довіра між державою та бізнесом

Урегулювання питання застосування спрощеної системи оподаткування дасть змогу встановити баланс інтересів між державою та представниками бізнесу

Зміна умов оподаткування суб'єктів малого підприємництва забезпечить дотримання конкурентних умов у підприємницькому середовищі

Реформована спрощена система оподаткування сприятиме утворенню нових робочих місць та покращанню добробуту громадян

Реформа спрощеної системи оподаткування малого бізнесу надає суттєвий поштовх розвитку національної економіки та вітчизняного бізнесу. Вона сприятиме успішному виконанню президентської Програми економічних реформ на 2010–2014 роки "Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава"

З розвитком економіки, зміною загальних умов функціонування малого бізнесу в Україні, удосконаленням неподаткових форм його державної підтримки мале підприємництво має переходитися на загальну систему оподаткування

Рисунок. Формула успіху у реформуванні спрощеної системи оподаткування

МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ І ПІДТРИМКИ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Створення сприятливих умов для розвитку конкурентоспроможного малого підприємництва як потужного ресурсу економічного зростання залишається одним із головних завдань у діяльності як центральних, так і місцевих органів виконавчої влади більшості країн світу. Аналіз міжнародного досвіду країн з різним рівнем економічного розвитку свідчить про широкий спектр різновидів державної підтримки малого підприємництва. Їх порівняння дає змогу визначити умови, в яких працюють суб'єкти малого підприємництва в різних країнах.

Основні результати аналізу міжнародного досвіду державної підтримки малого підприємництва схематично показані на рисунку.

До середини 1990-х років у багатьох західноєвропейських країнах не було чіткого законодавчого визначення поняття малого та середнього підприємств. Формування загальноєвропейського ринку і наднаціонального управління в ЄС зумовило необхідність юридичного закріплення критеріїв для їх визначення, які й було встановлено відповідно до рекомендацій Європейської Комісії, прийнятих у 1996 і 2003 рр. Згодом зміни в інтеграційному праві ЄС було доповнено відповідними поправками до національного законодавства країн – членів ЄС.

З 2005 р. в ЄС діють єдині рекомендовані критерії класифікації підприємств на мікро-, малі та середні підприємства (табл. 1). Основними критеріями є чисельність найманих працівників, обсяги продажу та зведеного балансу.

Особливістю класифікації підприємств у країнах ЄС є виокремлення в самостійну підгрупу мікропідприємств. Така класифікація дає можливість виявити і проаналізувати сильні та слабкі сторони кожної підгрупи (категорії) підприємств, визначити оптимальні варіанти їх взаємодії, диференціювати форми державної підтримки.

За американським законодавством критерії віднесення підприємств до категорії “малий бізнес” суттєво залежать від галузі, в якій вони працюють. Зокрема, кількість найманих працівників може змінюватися в межах від 50

СВІТОВИЙ ДОСВІД ДЕРЖАВНОГО РЕГУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ МАЛОГО БІЗНЕСУ

Мале підприємництво в економічній системі держави сприяє процесам демонополізації економіки, розвитку конкуренції, оперативному реагуванню на зміни кон'юнктури ринку, створенню нових робочих місць, збільшенню на цій основі доходів населення та розвитку середнього класу

Одним із головних завдань діяльності центральних та місцевих органів виконавчої влади більшості країн світу є створення сприятливих умов для розвитку конкурентоспроможного малого підприємництва як потужного ресурсу економічного зростання

Державна підтримка малого бізнесу в ЄС базується на двох основних нормативно-правових актах: Акті про підприємництво для Європи (SBA) та Структурній програмі конкурентоспроможності та інновацій (CIP)

Головний принцип законодавства ЄС:
"Європейський Союз має стати найкращим місцем для ведення малого бізнесу"

Суб'єктам малого підприємництва у розвинутих країнах надаються податкові пільги у формі зменшених ставок з податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб, ПДВ, інвестиційних пільг тощо. Альтернативні податки майже не застосовуються

У постсоціалістичних, передусім пострадянських, країнах використовуються єдині податки, що сплачуються в рахунок декількох податків

УРОКИ СВІТОВОГО ДОСВІДУ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ МАЛОГО БІЗНЕСУ:

Властиві малому підприємництву проблеми і недоліки практично неможливо подолати без цілеспрямованої державної підтримки

Еволюційний розвиток економіки передбачає трансформацію спрощеної системи оподаткування шляхом посилення інших форм державної підтримки та переходу малого підприємництва на загальну систему оподаткування з наданням йому окремих пільг з основних податків

Рисунок. Світовий досвід державної підтримки малого підприємництва

Таблиця 1

Критерії визначення малих і середніх підприємств у країнах ЄС

Категорія підприємства	Чисельність зайнятих, осіб	Обсяг продажу, млн євро	Зведений баланс, млн євро
Мікропідприємства	0–9	≤2	≤2
Малі	10–49	≤10	≤10
Середні	50–249	≤50	≤43

Джерело: Small and medium-sized enterprises. SME Definition [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm.

до 1500 осіб, обсяг продажу – в межах 0,75–35,5 млн дол. США. Суттєва відмінність американських критеріїв від критеріїв, прийнятих в інших країнах, може бути пов'язана з масштабом та рівнем розвитку економіки США¹.

У Росії Федеральним законом “Про розвиток малого і середнього підприємництва в Російській Федерації” від 24.07.2007 № 209-ФЗ визначено такі розміри бізнесу: кількість працюючих на мікропідприємствах становить до 15 осіб, у малій компанії – до 100, а в середній – до 250 співробітників².

Хоча критеріальні ознаки в різних країнах неоднакові, мале підприємство є загально визнаним феноменом і в сучасних умовах справляє значний вплив на розвиток економіки більшості країн, увага до нього у світі дуже велика. У цілому в розвинутих країнах чисельність зайнятих на малих підприємствах становить не менше 40 % усіх зайнятих у промисловості, а частка створюваної ними вартості у ВВП – 50–80 %³. Зокрема, у Німеччині малі та середні підприємства виробляють близько 60 % доданої вартості, забезпечують робочими місцями понад 70 % трудящих, на підприємствах малого та середнього бізнесу проходять професійне навчання понад 80 % працюючих⁴.

¹ Table of small business size standards [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sba.gov/sites/default/files/Size_Standards_Table.pdf.

² Начиная с января 2008 года в России появились микропредприятия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oooshka.ru/company-news/2008/01/23/company-news_824.html.

³ Комков Н. И. Анализ состояния малых предприятий в РФ и условий их развития / Н. И. Комков, Г. К. Кулакин, Н. Г. Мамонтова // Проблемы прогнозирования. – 2011. – № 2. – С. 124.

⁴ Миндич Д. Спасайся, кто может / Д. Миндич // Энергия промышленного роста. – 2009. – № 1–2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.cemi.rssi.ru/mei/articles/zoidov-morg09-1.pdf](http://www.epr-magazine.ru/prompolitics/maintheme/sos; Зойдов К. Х. Особенности эволюции малого и среднего инновационного предпринимательства кризисной экономики в постсоветском пространстве / К. Х. Зойдов, Е. В. Моргунов, К. В. Биджамова. – М. : ЦЭМИ РАН, 2009. – С. 17–20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href=).

Водночас варто підкреслити, що важливе значення має структурна організація малих підприємств. Наприклад, поширеною є кластерна форма організації, коли малі підприємства групуються навколо великих підприємств. Дослідниками показано, що для успішного функціонування економіки повинні забезпечуватися певні співвідношення між підприємствами різних розмірів із деякими загальними закономірностями¹. Якщо структурування недостатнє, економіка може бути нестійкою.

Показовим прикладом є Іспанія, в економіці якої домінують підприємства малого бізнесу і дуже мало великих підприємств. На 1 січня 2008 р. в Іспанії зареєстровано близько 3,5 млн підприємств у промисловості і сфері послуг, причому 99,1 % загальної їх кількості становлять малі підприємства та мікропідприємства. Серед останніх майже третина – це фірми, на яких працюють одна – дві особи, трохи більше 10 % з них мають від трьох до п'яти робітників. Іспанські малі підприємства провадять діяльність у сфері послуг (53,5 %), торгівлі (24,6), будівництві (14,7), промисловості (7,2 %). Загалом економіка Іспанії виявила недостатню резистентність щодо кризових явищ у 2007–2008 рр., що дослідники пов'язують зі слабким структуруванням малого бізнесу².

Система державної підтримки МП у Західній Європі опрацьовувалася і моделювалася тривалий час. Її вдосконалення було розпочато ще в першій половині 1950-х років, але найактивніше вона формувалася під час упровадження єдиного ринку в 1992 р. Загалом в Європі зазначена державна підтримка позиціонується як підтримка розвитку малих і середніх підприємств, що відповідають критеріям, наведеним у табл. 1.1. Але, як показує досвід європейських країн, частка середніх підприємств в економіці є досить незначною, натомість домінують саме малі підприємства.

В Європейському Союзі загальна підтримка малого і середнього бізнесу базується на двох основних нормативно-правових документах: Акті про підприємництво для Європи (Small Business Act for Europe, SBA)³ і Структурній програмі конкурентоспроможності та інновацій (Competitiveness

¹ *Крючкова І. В.* Структурні чинники розвитку економіки України / І. В. Крючкова. – К. : Наук. думка, 2004. – С. 91–106.

² *Малый бизнес в Испании // Экономика и управление в зарубежных странах (по материалам иностранной печати).* – М. : ВИНТИ РАН, 2011. – № 5. – С. 37–49; *Понеделко Г.* Испания: слабые перспективы роста / Г. Понеделко // МЭ и МО. – 2011. – № 4. – С. 64.

³ Small Business Act for Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0394:FIN:en:PDF>.

and Innovation Framework Programme, CIP)¹. Важливо зазначити, що в Акті про підприємництво для Європи, який був прийнятий Єврокомісією в червні 2008 р., розроблено нову політику підтримки МП.

Одним із головних принципів Акта SBA є такий: ЄС має стати найкращим місцем для ведення малого та середнього бізнесу, урядові структури ЄС всіляко сприятимуть його розвитку.

Акт діє для всіх незалежних компаній з чисельністю до 250 осіб із річним оборотом до 50 млн євро або річною балансовою вартістю активів до 43 млн євро. Важливою складовою державної підтримки малих підприємств в ЄС вважається їх підтримка на місцевому рівні. Для забезпечення цього Єврокомісія допомагає державам-членам та регіонам розробляти політику, спрямовану на сприяння розвитку підприємництва та надання допомоги малим підприємствам на всіх стадіях розвитку, створює можливість отримати доступ до глобальних ринків. Ідентифікація та обмін передовим досвідом є ключовими елементами цієї політики.

Для практичної ефективності та покращання діяльності малих підприємств функціонує European Small Business Portal (Європейський малий бізнес-портал), який збирає всю пов'язану з МП інформацію, надану ЄС, починаючи від практичних порад до проблемних питань на всіх рівнях – від місцевих контактних пунктів до загальної мережі.

Головними принципами Акта SBA є:

- стимулювання підприємництва;
- надання шансу для започаткування бізнесу;
- підвищення ефективності малих підприємств;
- відповідальність адміністрації;
- спрощення доступу до державних закупівель;

В Європейському Союзі загальна підтримка малого і середнього бізнесу базується на двох основних нормативно-правових актах: Акті про підприємництво для Європи (*Small Business Act for Europe, SBA*) та Структурній програмі конкурентоспроможності та інновацій (*Competitiveness and Innovation Framework Programme, CIP*). Законодавство діє для всіх незалежних компаній з чисельністю працюючих до 250 осіб із річним оборотом до 50 млн євро або річною балансовою вартістю активів до 43 млн євро. Головний принцип: ЄС має стати найкращим місцем для ведення малого та середнього бізнесу.

¹ Competitiveness and Innovation Framework Programme (CIP) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/cip/cosme/index_en.htm

- доступ до фінансування;
- формування єдиного ринку;
- узагальнення навичок та інновацій, вирішення проблем навколишнього середовища;
- підтримка інтернаціоналізації підприємств¹.

Із впровадженням Акта SBA МП отримують окремі переваги у своїй діяльності, а саме²:

- право самостійно обирати системи обліку, які для них найбільш зручні, якщо не мають змоги утримувати значні підрозділи бухгалтерського обліку. Це допомагає 5,4 млн малих підприємств заощадити до 6,4 млрд євро щороку;
- зниження обсягів паперової і бюрократичної роботи (планується зменшити на 25 % до 2012 р.), що дасть змогу заощадити 7,6 млрд євро, а якщо Єврокомісія схвалить ще ряд ініціатив, то додатково, за оцінкою фахівців, – 30,7 млрд євро;
- спрощення процедур подання звітності для сплати ПДВ. Для підприємств з оборотом до 2 млн євро є спеціальна схема відстрочення сплати ПДВ (касовий метод). Також запроваджено подання всієї звітності в електронному вигляді, що допоможе заощадити близько 18 млрд євро;
- сприяння мікрокредитуванню; Європейський інвестиційний банк надавав кредити до 25 тис. євро малим підприємствам (з 2008 по 2011 р. – 30 тис. євро);
- директивне визначення порядку сплати відповідних платежів протягом 30 днів з метою захисту кредиторів.

У результаті вжитих заходів середній термін відкриття МП скоротився з 12 днів у 2007 р. до 9 днів у 2011 р. зі зменшенням витрат на відкриття з 485 до 399 євро.

Структурна програма конкурентоспроможності та інновацій прийнята Єврокомісією у 2007 р. Вона спрямована на підтримку інноваційної діяльності, у тому числі екологічних інновацій, забезпечує ширший доступ до фінансових ресурсів та надає послуги з підтримки бізнесу в регіонах. Однією з переваг програми СІР є те, що в її рамках можна стимулювати

¹ Офіційний сайт Організації економічного співробітництва та розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org>.

² Thinking Big for Small Business. What the EU does for SMEs [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/enterprise/newsroom/cf/_getdocument.cfm?doc_id=6643.

широке використання відновлюваних джерел енергії та підвищувати енергоєфективність виробництва¹.

CIP запроваджується з 2007 по 2013 р. із загальним бюджетом у розмірі 3,6 млрд євро.

Водночас Єврокомісією створюються умови для полегшення процедур державних закупівель, зменшення адміністративних витрат. З 2006 по 2008 р. МП виконали на 33 % більше державних контрактів, ніж первісно передбачено Директивою ЄС. Усього з використанням державних закупівель забезпечується створення близько 17 % ВВП Європейського Союзу.

Розглянемо форми державної підтримки суб'єктів малого підприємництва в окремих постсоціалістичних країнах, досвід яких може бути використано в Україні.

У 1995–1997 рр. у Польщі була ухвалена програма розвитку малого бізнесу (МБ), згідно з якою створено базові організаційні структури, зокрема:

- у 1995 р. Польський фонд підтримки та розвитку МБ, що забезпечив взаємодію 240 агентств та інститутів підтримки МБ. Фонд працює з урядом та парламентом, надаючи достовірну аналітичну інформацію про стан і перспективи розвитку малого і середнього підприємства;
- у 1997 р. Національний фонд кредитних гарантій, що гарантував надання кредитів суб'єктам МБ, з часом було сформовано мережу регіональних фондів для підтримки розвитку аграрних та депресивних регіонів;

Європейська Комісія розглядає проект реформи CAP (Common Agricultural Policy² – спільна аграрна політика) на період після 2013 р. Мета проекту – посилити конкурентоспроможність, забезпечити стійкий розвиток та стабільність галузі сільського господарства. Передбачається формування нових управлінських рішень, зорієнтованих на врегулювання кризових явищ в економіках країн ЄС та здатних нівелювати нові економічні проблеми, пов'язані з кризовими явищами. Проект передбачає значну підтримку малим фермерським господарствам.

¹ Competitiveness and Innovation Framework Programme (CIP) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/cip/cosme/index_en.htm.

² The European Commission proposes a new partnership between Europe and its farmers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pig333.com/the-european-commission-proposes-a-new-partnership-between-europe-and_4939.

– у 1997 р. Агентство розвитку техніки і технологій, що сприяє розвитку інноваційних технологій та їх застосуванню в малому та середньому бізнесі¹.

Серед інструментів державної підтримки МБ у Польщі чільне місце посідає система гарантування кредитів для цієї категорії суб'єктів та система фондів кредитування малих підприємств. Крім того, у 2002–2006 рр. у країні діяла програма “Капітал для підприємців”, спрямована, головним чином, на полегшення та поліпшення умов залучення зовнішнього фінансування суб'єктами МБ².

В Угорщині для покращання співпраці між суб'єктами малого підприємництва та державою створено низку організаційних структур з чіткою ієрархією, зокрема:

- Національну раду розвитку підприємництва, яка спільно з Міністерством економіки Угорщини визначає напрями державної політики щодо МБ і здійснює моніторинг її реалізації;
- Агентство з розвитку інвестицій і торгівлі та холдинги регіонального розвитку (контролює розподіл фінансової підтримки суб'єктів МБ);
- Угорський державний банк розвитку (здійснює фінансову підтримку МБ);
- Державне акціонерне товариство гарантій (надає державні гарантії установам, які займаються кредитуванням);
- Державний фонд підтримки інновацій та науково-дослідної діяльності (сприяє розвитку інноваційної діяльності у підприємницьких структурах, освоєнню нових технологій і винаходів)³.

В умовах фінансово-економічної кризи 2008–2009 рр. країни ЄС активізували державну підтримку розвитку МБ. Зокрема, вживались такі заходи:

- 1) спрощення процедури державної реєстрації суб'єктів МБ;
- 2) пом'якшення вимог щодо розміру статутного капіталу суб'єктів МБ;
- 3) збільшення гранично допустимих обсягів покриття муніципалітетами поточних витрат операційної діяльності суб'єктів МБ відповідного періоду (від 1 до 6 міс.);

¹ Кіщак В. Розвиток малого та середнього підприємництва: досвід Польщі, Угорщини, Чехії / В. Кіщак, І. Кіщак [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Biznes/2010_1/2010/01/100101.pdf.

² Заярна Н. М. Міжнародний досвід підтримки малого бізнесу та сучасні українські реалії / Н. М. Заярна, Н. А. Гнат // Науковий вісник НАТУ України. – 2011. – Вип. 21.1. – С. 199.

³ Кіщак В. Розвиток малого та середнього підприємництва: досвід Польщі, Угорщини, Чехії / В. Кіщак, І. Кіщак [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/Biznes/2010_1/2010/01/100101.pdf.

- 4) розширення сфери застосування такого інструменту, як створення пільгових робочих місць за рахунок бюджетних коштів;
- 5) спрощення процедури державних замовлень (тендерів) на товари і послуги суб'єктів МБ.

На особливу увагу заслуговує досвід державної (фінансової) підтримки малого бізнесу у США¹. У цій країні функціонує федеральне відомство – Адміністрація малого бізнесу (АМБ), що уповноважена надавати суб'єктам малого підприємництва прямі позики, позики на основі часткової участі, а також державні гарантії за комерційними позиками, які надають приватні банки.

Починаючи з 70-х років ХХ ст., АМБ стала переходити від надання прямих позик до практики державного гарантування позик і кредитів, які суб'єкти малого підприємництва отримують у приватних банків. Сьогодні в рамках цієї програми АМБ гарантує погашення за державний рахунок до 90 % вартості таких позик і кредитів.

Державні гарантії є вирішальною умовою при визначенні терміну позики. Як правило, комерційні банки, що приймають рішення про надання не гарантованих державою позик малим підприємствам, пропонують їх на термін максимум три – п'ять років. При наданні прямих позик АМБ має право встановлювати тривалі терміни їх погашення – до 15 років. Політика надання державних гарантій за приватними банківськими позиками суб'єктам малого підприємництва сприяє їх поступовій адаптації до умов кредитного ринку.

Крім того, у США реалізується програма рівних кредитних можливостей, мета якої полягає у забезпеченні сприятливих умов для функціонування малих підприємств, засновниками яких є представники соціально вразливих груп населення. Ця програма стимулює розвиток підприємництва в середовищі національних меншин, у районах проживання індіанських племен, у регіонах з високим рівнем безробіття, а також серед ветеранів.

Слід відзначити також програму фінансового сприяння малому бізнесу в разі надзвичайних обставин (стихійних лих, соціальних безладів, терористичних актів) і програму державного гарантування оренди і страхування будівельних підрядів, які здійснюють суб'єкти малого підприємництва. Перша її частина, а саме “гарантування оренди”, орієнтована на подолання труднощів, яких зазнає багато малих підприємств при пошуку виробничих приміщень. АМБ уповноважена надавати таким суб'єктам спеціальні цільові кредити для оплати оренди, а також державні гарантії під страхові

¹ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sba.gov>.

поліси приватних компаній, які здійснюють страхування орендодавців від ризику, пов'язаного з несплатою орендних платежів орендарями¹.

Важливою формою державної фінансової підтримки суб'єктів малого підприємництва є надання їм податкових преференцій, основними з яких є:

- податкові пільги;
- застосування замість певного стандартного податку особливого (спеціального) податку. Серед таких податків виокремлюють вмінені, мінімальні та єдині.

Підкреслимо, що в розвинутих країнах суб'єкти малого підприємництва перебувають на загальній системі оподаткування, тобто сплачують усі податки, користуючись пільгами з окремих із них. Це не дає такого відчутного послаблення податкового навантаження, як сплата єдиного податку.

Найчастіше суб'єктам малого підприємництва надаються пільги з податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств і ПДВ (податку з продажу). Здебільшого пільги надаються у формі зменшення ставки податку на прибуток, запровадження прискореної амортизації, інвестиційних податкових пільг, оподаткування податком на доходи фізичних осіб за однією ставкою в країнах із прогресивною шкалою податку. Рідше застосовуються альтернативні податки – вмінені та мінімальні.

Однією з найбільш поширених пільг з податку на прибуток є зниження ставки податку для суб'єктів малого підприємництва. Така пільга традиційно використовується у Великобританії, Німеччині, Франції та інших країнах (табл. 2). Подальшого розвитку вона набула під час останньої фінансово-економічної кризи й виходу з неї. Зокрема, у Великобританії суб'єкти малого бізнесу, оподатковуваний прибуток яких не перевищує 300 тис. фунтів стерлінгів (граничний обсяг зменшується за наявності дочірніх компаній), з квітня 2011 р. сплачують корпоративний податок за ставкою 20 % (за стандартної ставки 27 %). Ще на початку 2011 р. ці ставки становили 21 і 28 % відповідно².

У **Франції** у 2009 р. малим підприємствам надано право на зменшення бази податку на прибуток на суму податкових збитків іноземних філій. Знижена ставка податку на прибуток для малих підприємств застосовується

¹ США: малое предпринимательство как образ жизни [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.chelt.ru/2005/9-05/lebedeva_9-05.html.

² United Kingdom Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2011/dtt_tax_highlight_2011_United%20Kingdom.pdf.

Таблиця 2
Пільгові ставки корпоративного податку та умови їх застосування в окремих країнах світу у 2011 р.

Країна	Пільгова ставка корпоративного податку для суб'єктів малого бізнесу, %	Особливості застосування пільгової ставки	Базова ставка корпоративного податку, %
Бельгія	24,98 (24,25)	Застосовується щодо перших 35 тис. євро оподатковуваного прибутку, який не перевищує 32,25 млн євро	34,0
Канада	15,3	–	32,5
Франція	15,0	Застосовується за умови, якщо оборот не перевищує 7,63 млн євро, а прибуток – 38 120 євро	34,4
Угорщина	10,0	Застосовується щодо перших 500 млн угорських форинтів без жодних інших обмежень	19,0
Японія	24,8	Застосовується щодо перших 4 млн японських єн оподаткованого прибутку, якщо капітал компанії не перевищує 100 млн японських єн	42,0
Люксембург	21,6	–	28,8
Нідерланди	20,0	Застосовується щодо перших 200 тис. євро оподатковуваного прибутку	25,0
США	20,1	Застосовується щодо перших 50 тис. дол. США	39,0

Складено за: Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical Books. – 2011 ed. – Р. 130–131; Targeted Corporate Income Tax Rates [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/ifoHome/a-winfo/d3iv/_DICE_details?_ID=&_third=1557881&_cat=c.

ся, якщо 75 % їх капіталу є власністю фізичних осіб, а річний оборот не перевищує 7630 тис. євро. За стандартної ставки 33,33 %, яка збільшується на соціальну надбавку, що в підсумку підвищує фактичну ставку до 34,43 %, ставка для малого бізнесу становить 15 % (з урахуванням соціальної надбавки – 15,45 %). Крім того, у Франції суб'єкти ринку, оборот яких без урахування ПДВ не перевищує 110 тис. євро, мають право сплачувати альтернативний мінімальний податок, що є фіксованою сумою. Утім, цей мінімальний податок може бути скасований з 2014 р.

Також використовується інвестиційний податковий кредит на НДДКР, який відшкодовується у грошовій формі державою, якщо не відбувається його заліку (врахування) при розрахунку податкового зобов'язання з корпоративного податку. При цьому щодо суб'єктів малого бізнесу застосовується негайне повернення податкового кредиту¹.

У **Бельгії** станом на початок 2011 р. базова ставка корпоративного податку дорівнювала 34 %. Але для суб'єктів малого бізнесу, дохід яких не перевищує 322,5 тис. євро (якщо вони відповідають низці інших критеріїв), застосовується знижена ставка податку². Критерії, яким повинні відповідати малі підприємства, такі:

- не функціонують у фінансовому секторі;
- не мають мажоритарного власника;
- не є членами групи інших підприємств з координаційним центром³.

У **Португалії** у 2011 р. діяла ставка корпоративного податку в обсязі 12,5 % для суб'єктів ринку, оподатковуваний прибуток яких не перевищує 12,5 тис. євро. Решта компаній сплачує цей податок за вдвічі вищою ставкою 25 % (крім муніципальної надбавки 1,5 % та надбавки 2,5 % для суб'єктів ринку, оподатковуваний прибуток яких більший ніж 2 млн євро)⁴.

¹ France Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2011/dtt_tax_highlight_2011_France.pdf; Савина Т. Н. Особенности налогового стимулирования инновационного бизнеса в России и за рубежом / Т. Н. Савина // Финансы и кредит. – 2011. – № 28 (460). – С. 52–53.

² Belgium Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2011/dtt_tax_highlight_2011_Belgium.pdf.

³ OECD. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series. October 2006 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/43/7/37610131.pdf>.

⁴ Portugal Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2011/dtt_tax_highlight_2011_portugal.pdf.

У **Литві** під час кризи було зменшено ставку податку на прибуток мікропідприємств, річний дохід яких не перевищує 500 тис. литовських літів, а кількість зайнятих становить до 10 осіб, із 13 до 5 % (стандартна ставка податку на прибуток – 15 %). Крім того, представники мікробізнесу мають змогу користуватися іншими пільгами з корпоративного податку.

Дохід від індивідуальної підприємницької діяльності також оподатковується за ставкою 5 % (за винятком доходу від окремих видів професійної та фінансової діяльності). Ставка (стандартна) податку на доходи фізичних осіб, як і ставка податку на прибуток, становить 15 %¹.

Крім зниженої ставки податку на прибуток суб'єктам малого підприємництва у багатьох країнах надаються інвестиційні податкові пільги – право на прискорену амортизацію, інвестиційні податкові знижки. Так, у **Фінляндії** використання прискореної амортизації взагалі обмежене колом малих підприємств, які освоюють нову продукцію чи працюють у сфері туризму в районах, що розвиваються. У **Великобританії** для малих підприємств передбачається прискорене списання витрат на придбання обладнання і машин. Крім того, у Великобританії суб'єкти малого бізнесу можуть застосувати підвищене вирахування з оподаткованого прибутку (податкову знижку) в розмірі 175 % витрат на окремі види НДДКР (для великих підприємств таке вирахування становить 130 %)². Інвестиційні податкові знижки для підприємств малого бізнесу використовують також у Бельгії, Італії, інвестиційний податковий кредит – в Іспанії, Ірландії.

Під час світової фінансово-економічної кризи в окремих країнах було розширено коло інвестиційних податкових пільг для суб'єктів малого бізнесу.

Так, у **США** серед тимчасових інвестиційних податкових пільг було передбачено застосування суб'єктами малого бізнесу прискореної амортизації основних засобів за рахунок одночасного списання частини їх вартості в період здійснення інвестицій, а також звільнення компаній від сплати податку на приріст вартості капіталу за умови цільового використання коштів, що вивільняються, на інвестиції у підприємства малого бізнесу.

¹ Lithuania Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2011/dtt_tax_highlight_2011_Lithuania.pdf.

² United Kingdom Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2011/dtt_tax_highlight_2011_United%20Kingdom.pdf.

Стимулюючі податкові пільги було доповнено низкою підтримуючих заходів, серед яких:

- 1) збільшення з двох до п'яти років максимального терміну для перенесення на минулі періоди збитків, отриманих малими підприємствами за підсумками 2008 р.;
- 2) надання певним категоріям громадян (зокрема тим, які можуть підтвердити, що понад 50 % їхнього валового доходу, відображеного в податковій декларації, становили доходи від малого бізнесу) права з 2009 р. зменшувати податкові платежі до 90 % податкових зобов'язань, відображених у податкових деклараціях за попередній податковий рік.

Урядом **Німеччини** були розроблені спеціальні заходи для підтримки суб'єктів малого підприємництва під час рецесії¹. Зокрема, пакети антикризових податкових заходів включали такі стимулюючі податкові заходи, як розширення умов застосування прискореної амортизації для малого бізнесу шляхом збільшення обсягу чистих активів, що підпадають під це правило (з 235 тис. до 335 тис. євро), та підвищення рівня прибутку компаній, які мають право на прискорену амортизацію, – зі 100 тис. до 200 тис. євро. Крім того, було продовжено дію податкової знижки для самозайнятих осіб на суму витрат на технічне обслуговування і модернізацію обладнання, а також передбачено подвоєння спеціального податкового бонусу для таких платників (до 1200 євро). Суттєвою підтримкою для бізнесу були також заходи з відстрочення податкових платежів і зменшення терміну повернення переплачених податків. Водночас малі підприємства (з чисельністю працівників до 10 осіб) з 2009 р. звільнялися від нарахувань на фонд оплати праці додатково залучених найманих працівників (тобто щодо вказаних суб'єктів ринку застосовувались податкові канікули). Ці заходи сприяли підвищенню резистивності економіки ФРН щодо кризових явищ.

Вмінені (альтернативні) податки² вводяться замість податку на доходи малих підприємств, податку на доходи дрібних фермерів, власників майна, яке здається в оренду, представників вільних професій та інших еко-

¹ Busse P. Обзор антикризисных налоговых мер в Европе “Антикризисные или конъюнктурные пакеты”: матер. II Международного научно-практического симпозиума по актуальным проблемам налоговой политики // Вестник палаты налоговых консультантов. – 2009. – № 5–6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.palata-nk.ru/attachfiles/2009-04-16-busse-crisis.ppt>.

² Теория налогообложения. Продвинутый курс : учеб. для магистрантов, обуч. по спец. “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – С. 573–579.

номічних агентів, з яких важко збирати податки, а в деяких країнах – замість ПДВ з малих підприємств (Туреччина, Туніс, Марокко) або акцизного податку (Пакистан).

Використання вмінених податків зумовлено:

- 1) складністю й високими витратами збору стандартних податків із суб'єктів малого підприємництва (можуть перевищити надходження від таких податків до бюджету), тоді як застосування більш простих і дешевих в адмініструванні вмінених податків може бути ефективним і доцільним;
- 2) неготовністю певних категорій платників здійснювати значні витрати і самостійно нараховувати стандартні податки. Така неготовність може бути наслідком як відсутності у них відповідних знань (навичок), так і недоцільності найму кваліфікованих спеціалістів для виконання цих функцій за невеликих розмірів бізнесу;
- 3) необхідністю спрощення і підвищення ефективності адміністрування податків щодо тих видів економічної діяльності, в яких відбуваються значні готівкові обороти, контроль за якими є досить складним. Застосування вмінених податків у такому разі є запобіжним заходом щодо переміщення оборотів у тіньовий сектор.

Відомі такі форми вмінених податків: фіксований податок; податок на вмінений дохід; податок на активи; податок з обороту або валової виручки; податок на дохід, оцінений за його зовнішніми показниками.

Найпростішою формою вміненого податку є встановлення фіксованої суми податку, яка взагалі не прив'язується до дохідності бізнесу.

Досконалішою формою вміненого податку є податок на вмінений дохід. Це податок не з фактично отриманого, а з оціненого за встановленими в законодавчому порядку правилами певного умовного доходу. Фактично це податок на середній або “нормальний” для певного виду діяльності дохід.

Податок на активи як різновид вміненого податку використовується замість податку на доходи підприємств, хоча в деяких країнах може вводитися і на додаток до інших податків, що сплачуються підприємствами, або як мінімальний податок. При використанні податку на активи підприємства з низькою вартістю активів можуть звільнитися від податку.

Податок з обороту або валової виручки може запроваджуватись як замість податку на доходи, так і замість ПДВ. Його використання передбачає отримання податковими органами інформації про оборот підприємств, а в разі її відсутності – визначення величини обороту непрямими методами.

Наприклад, в обробній промисловості обсяг виробництва можна розрахувати, виходячи з використання придбаних матеріалів. У сфері послуг величину обороту можна оцінити за допомогою інформації про кількість столів, місць і працівників у ресторанах, театрах і перукарнях.

Податок на дохід, оцінений за його зовнішніми показниками, такими як особисті витрати і щорічний приріст чистої вартості майна, може застосовуватися тільки тоді, коли платник податків не веде бухгалтерських книг, не заповнює декларацію про доходи або надає декларацію, заповнену з порушенням правил. Проте і в цих випадках згаданий податок використовується лише після того, як платникові податків надана можливість обґрунтувати свої джерела доходів і походження майна, що не підлягають оподаткуванню.

Слід зазначити, що запровадження вміненого оподаткування може привести до розширення податкової бази, зокрема за рахунок зменшення ухилення від податків. Воно також забезпечує зниження адміністративних витрат, у тому числі на здійснення контролю за сплатою податку. Крім того, вмінені податки можуть підвищити ефективність і справедливість оподаткування, оскільки не створюють стимулів до заниження доходів, що перевищують нормативну прибутковість, і сприяють обкладенню доходів, які за інших умов могли б “вислизнути” від оподаткування.

Мінімальні податки в певному сенсі можуть збігатися з деякими видами вмінених податків (наприклад, з податком на активи). Але, на відміну від вмінених, мінімальні податки утримуються з усіх платників податків, а не тільки із суб'єктів малого бізнесу, і запроваджуються не замість, а поряд зі звичайним податком на доходи юридичних або фізичних осіб. Метою їх використання є запобігання ухиленню від оподаткування підприємств і фізичних осіб та забезпечення держави принаймні мінімальним рівнем доходів. Найбільшого поширення мінімальні податки (переважно з підприємств) набули в країнах, що розвиваються, проте їх застосовують і в деяких розвинутих країнах (США, Канада, Норвегія, Данія).

Основною причиною використання мінімальних податків є те, що в певних країнах велике поширення податкових пільг призвело до звуження бази прибуткового оподаткування і зменшення надходжень до бюджету від цих податків. Мінімальний податок сприяє вирішенню цієї проблеми, змушуючи підприємства платити або звичайний, або мінімальний податок, а в окремих випадках відмовлятися від надмірного використання податкових пільг. Останнє пояснюється тим, що в разі широкого застосування податкових преференцій сума звичайного податку на дохід підприємства може виявитися меншою за суму мінімального податку. Водночас є правило, від-

повідно до якого (хоча мінімальний податок завжди зараховується в рахунок звичайного податку) у разі перевищення ним суми звичайного податку повернення податку підприємству не проводиться.

Введення мінімальних податків може бути вигідне державі також за умов високих темпів інфляції. Пояснюється це тим, що підприємства, які фінансували інвестиції за рахунок позик, завдяки підвищенню ставки банківського процента в умовах високих темпів інфляції і праву зменшувати податкову базу на суму сплачених процентів, що надається податковим законодавством усіх країн, можуть роками не сплачувати податок до бюджету. Зокрема, “розмивання” податкової бази за умов високих темпів інфляції стало однією з причин введення мінімального податку на активи в Аргентині й Мексиці¹.

Мінімальні податки можуть застосовуватися в таких основних формах:

- фіксована сума;
- податок з обороту (або валової виручки);
- податок на активи.

З 1 травня 2009 р. по 30 вересня 2010 р. у **Румунії** застосовувався мінімальний податок у фіксованій сумі, яка, однак, залежала від розміру сукупного доходу суб'єкта ринку, зафіксованого на 31 грудня попереднього року (табл. 3). Якщо сума податку на прибуток за ставкою 16 % була мен-

Таблиця 3

Умови застосування мінімального податку в Румунії

Сукупний дохід, <i>румунських лей</i>	Мінімальний податок, <i>румунських лей</i>
0–52 000	2 200
52 001–215 000	4 300
215 001–430 000	6 500
430 001–4 300 000	8 600
4 300 001–21 500 000	11 000
21 500 001–129 000 000	22 000
Більше 129 000 001	43 000

Примітка. Станом на 1 листопада 2011 р. 1 румунський лей дорівнював 2,52 грн.

Джерело: Romania Tax Guide 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://pkf.com/media/387194/pkf%20romania%20tax%20guide%202011.pdf>.

¹ Теория налогообложения. Продвинутый курс : учеб. для магистрантов, обуч. по спец. “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит” / И. А. Майбууров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – С. 573–579.

шою, ніж відповідний мінімальний податок, підприємство сплачувало останній. Крім того, для біржової діяльності, нічних клубів та казино було встановлено мінімальний податок, що справлявся за ставкою 5 % від обороту (застосовується досі)¹.

У деяких країнах діє мінімальний податок з фізичних осіб. Наприклад, у США він побудований за таким самим принципом, як і мінімальний податок з підприємств.

Розглянемо особливості альтернативних систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва в окремих країнах.

У **Болгарії** більшість представників малого бізнесу є платниками податку на вмінений дохід. На сплату цього податку зобов'язані перейти підприємства, що займаються готельним, ресторанним бізнесом, роздрібною торгівлею тощо (усього близько 50 видів діяльності), але за умови, що їх оборот за останні 12 міс. не перевищив 50 тис. левів (еквівалент 36 тис. дол. США). Податок на вмінений дохід сплачується у формі річного (патентного) податку. Його можна внести один раз на рік (до 31 січня) зі знижкою 5 % або чотирма однаковими частинами. Розмір податку визначається згідно зі шкалою і залежить від населеного пункту (місто чи село), виду та параметрів діяльності ("зірковість" готелю і кількість місць у ньому, торгова площа магазину, кількість місць у ресторані тощо). Обсяг прибутку не впливає на суму платежу.

Платники податку на вмінений дохід у Болгарії додатково сплачують податок на нерухомість, плату за побутові відходи, податок на транспортні засоби, податок за користування дорогами, індивідуальний прибутковий податок, здійснюють соціальні та пенсійні відрахування. Від сплати ПДВ звільняються лише ті підприємства, у яких річний оборот не перевищує 50 тис. левів. Тобто фактично податок на вмінений дохід заміняє лише податок на прибуток².

В Угорщині суб'єкти малого підприємництва сплачують фіксований податок як альтернативу податку на особистий дохід та ПДВ. Фіксовані податки для малого бізнесу також запроваджено у Хорватії, Чехії та інших країнах³.

¹ Romania Tax Guide 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pkf.com/media/387194/pkf%20romania%20tax%20guide%202011.pdf>.

² Болгарские вмененщики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.openbusiness.ru/html_euro/bulgaria_open1.htm; Налоги в Болгарии в 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.siriusbg.ru/index.php?ch=17>.

³ Engelschalk M. Creating a favorable Tax Environment for Small Business Development in Transition Countries / M. Engelschalk // Paper presented at Conference on the Hard-to-Tax / Andrew Young School of Public Policy. – Georgia State University, 2003. – P. 4.

У Польщі¹ представникам малого бізнесу надається низка пільг з індивідуального прибуткового податку, податку на прибуток підприємств та ПДВ за умови, що їх обсяг продажу (з урахуванням ПДВ) за попередній податковий рік не перевищив 1,2 млн євро. Зокрема, фізичні особи – підприємці сплачують податок на доходи фізичних осіб за ставкою 19 % незалежно від рівня доходу (максимальна ставка податку – 32 %). Малі підприємства – платники корпоративного податку можуть щороку зменшувати свої податкові зобов'язання на суму до 50 % витрат на придбання основних засобів (проте не більше ніж на 50 тис. євро). Також передбачено можливість застосування окремих пільг із ПДВ для суб'єктів ринку, які провадять маклерську діяльність, здійснюють управління інвестиційними фондами, надають агентські послуги або інші подібні послуги, підрядників (за винятком комісіонерів) за умови, що сума їх комісійної або іншої винагороди за надані послуги (з урахуванням ПДВ) за попередній фінансовий рік становила до 45 тис. євро.

Декілька вдалих та не зовсім спроб введення альтернативного оподаткування для малого бізнесу і підприємців, які не планують зробити свою діяльність тривалою і систематичною, було здійснено в Латвії.

Зокрема, з 2008 р. запроваджено фіксований прибутковий податок з доходів від господарської діяльності. Цей податок міг застосовуватися за таких умов:

- 1) діяльність суб'єкта ринку повинна бути зареєстрована у Службі державних доходів (СДА);
- 2) діяльність провадиться без залучення найманої праці;
- 3) діяльність особи не відповідає ознакам професійної діяльності;
- 4) обсяг надходжень від такої діяльності не перевищує 10 тис. латів;
- 5) особа погоджується з тим, що для потреб оподаткування враховуватимуться тільки бруutto-надходження від господарської діяльності, а будь-які витрати, пов'язані з отриманням доходів, враховуватися не будуть.

Ставка фіксованого прибуткового податку у відсотках у законі, яким він запроваджувався, не була встановлена. Для користувачів у додатку до закону наводилася таблиця, в якій вказувалося, яку суму в латах потрібно сплатити за рік, якщо надходження від бізнесу дорівнювали тій чи іншій величині. Але умовна ставка податку, яку можна обрахувати за цієї системи платежів, становила від 5 до 10 %.

¹ Оподаткування малого та середнього бізнесу в Польщі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ozog.pl/income_taxes.php.

З огляду на те, що така система оподаткування не вимагає ведення бухгалтерського обліку, подання щоквартальних звітів і внесення соціальних платежів з доходів, менших за 500 латів, фізичні особи відразу виявили великий інтерес до неї.

З 2010 р. у Латвії запроваджена патентна плата як спосіб справляння прибуткового податку з осіб, що бажають працювати індивідуально без ведення розрахунку витрат та іншої бухгалтерії. Патентна плата – це встановлений державою єдиний фіксований платіж, який включає прибутковий податок з населення і внески до державного соціального страхування.

Для реєстрації платником цього виду платежу необхідно дотриматися таких вимог:

- 1) належати до професії, визначеної в переліку професій;
- 2) доходи не повинні перевищувати поріг 10 тис. латів;
- 3) не можна бути платником фіксованого податку і патентної плати водночас;
- 4) не можна використовувати працю найманих осіб.

Варто зазначити, що жоден із запропонованих державою способів альтернативного оподаткування в Латвії не прижився. Це змушує уряд продовжувати пошуки ефективного способу спрощеного оподаткування малих та мікропідприємств.

Єдині податки. В окремих постсоціалістичних країнах альтернативні системи оподаткування малого підприємництва набули більшого поширення, ніж в інших державах (як розвинутих, так і тих, що розвиваються), і характеризуються певною специфікою. Вона полягає в тому, що альтернативні податки в цих країнах сплачуються у формі єдиних.

На відміну від вміненних, єдині податки замінюють декілька видів податків і зборів. Завдяки цьому альтернативні системи оподаткування виконують функції не лише спрощення і підвищення ефективності податкового адміністрування (у тому числі за рахунок зменшення масштабів ухилення від оподаткування), а й зниження податкового навантаження на малий бізнес і, таким чином, – створення сприятливих умов для його розвитку. Тобто єдині податки виконують ще й стимулюючу функцію (це не властиво вміненим податкам). Зменшуючи по-

Спрощена система оподаткування, що передбачає заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку, в розвинутих країнах не застосовується. Спрощена система у такому вигляді використовується, головним чином, у країнах пострадянського простору (Україна, Росія, Білорусь, Казахстан та ін.).

датковий тягар, альтернативні системи оподаткування є своєрідним видом податкових пільг – пільговими режимами оподаткування.

У країнах ЄС єдині податки не використовують.

Найбільшого поширення єдині податки набули в Росії та Україні.

У **Росії** запроваджено два види єдиного податку для малого бізнесу:

- єдиний податок за спрощеної системи оподаткування;
- єдиний податок на вмінений дохід для певних видів діяльності.

Єдиний податок за спрощеної системи оподаткування сплачується у рахунок таких податків і зборів: ПДВ (за винятком ПДВ, що підлягає сплаті при ввезенні товарів на митну територію Росії); податку на прибуток (для організацій) та податку на майно організацій; для індивідуальних підприємців – податку на доходи фізичних осіб (щодо доходів, одержаних від підприємницької діяльності) та податку на майно фізичних осіб (щодо майна, яке використовується для провадження підприємницької діяльності).

Платники єдиного податку сплачують усі види платежів до соціальних фондів. При цьому вони можуть включати їх у витрати або зменшувати єдиний податок на суми цих платежів. Варто зазначити, що, починаючи з 2011 р., у Російській Федерації змінюється система страхових внесків та водночас підвищуються тарифи для платників податків на загальній системі оподаткування до 34 % (Федеральний закон від 24.07.2009 № 212-ФЗ¹). Виняток передбачається, зокрема, для суб'єктів господарювання на спрощеній системі оподаткування, для яких страхові внески підвищуються до 26 % (Федеральний закон від 28.12.2010 № 432-ФЗ)².

Організації мають право перейти на сплату єдиного податку за таких умов:

- 1) за 9 місяців року, в якому організація подає заяву про перехід на спрощену систему оподаткування, її доходи не перевищили 45 млн руб. (еквівалент 1,6 млн дол. США) (втрачається це право при переви-

¹ О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования: федеральный закон от 24.07.2009 № 212-ФЗ (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12168559/2/#200>.

² О внесении изменений в статью 58 Федерального закона “О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования” и статью 33 Федерального закона “Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации”: федеральный закон от 28.12.2010 № 432-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12181644/#13>.

- щенні доходами межі 60 млн руб.). Ця умова діє до 30 вересня 2012 р. З 1 жовтня 2012 р. вказані граничні обсяги доходу зменшаться втричі, а в подальшому підлягатимуть індексації на коефіцієнт-дефлятор;
- 2) середньооблікова чисельність працівників не перевищує 100 осіб;
 - 3) залишкова вартість основних засобів та нематеріальних активів не перевищує 100 млн руб. (еквівалент 3,5 млн дол. США).

Не мають права застосовувати спрощену систему оподаткування: організації, які мають філії і (або) представництва; банки; страховики; недержавні пенсійні фонди; інвестиційні фонди; професійні учасники фондового ринку; нотаріуси; організації та індивідуальні підприємці, що здійснюють виробництво підакцизних товарів, а також добувають та реалізують корисні копалини; представники грального бізнесу; казенні й бюджетні організації тощо.

Суб'єктами оподаткування єдиним податком є організації та індивідуальні підприємці. Платники податку мають можливість обрати об'єкт оподаткування: доходи або доходи, зменшені на величину витрат. Податкові ставки: 6 % (якщо об'єктом оподаткування є доходи) та 5–15 % (якщо об'єктом оподаткування є доходи, зменшені на величину витрат).

Режим єдиного податку в Росії поєднується з використанням мінімального податку. Цей податок сплачують платники податків, що обрали як об'єкт оподаткування доходи, зменшені на величину витрат. Мінімальний податок сплачується тоді, коли сума розрахованого в загальному порядку (єдиного) податку є меншою за суму мінімального податку, розрахованого в розмірі 1 % від суми доходів. При сплаті мінімального податку платник податків має право в наступних податкових періодах включити різницю між мінімальним податком та податком, розрахованим у загальному порядку, у витрати, зокрема збільшити суму збитків, які можуть переноситися на майбутнє.

Індивідуальні підприємці, що провадять певні види діяльності (пошив і ремонт виробів з хутра, шкіри; виготовлення меблів та виробів народних художніх промислів; надання автотранспортних, тренерських, а також секретарських і редакторських послуг; догляд за дітьми; приватна медична і детективна практики та ін. – усього 69 позицій), можуть використовувати спрощену систему оподаткування на основі патенту. З 2009 р. таким підприємцям надана можливість залучати найманих робітників (до п'яти осіб). Граничний обсяг доходу, який дає право сплачувати податок на основі патенту, встановлений на тому самому рівні, що й при сплаті єдиного податку за спрощеною системою оподаткування.

Річна вартість патенту визначається шляхом множення потенційно можливого доходу (до його отримання індивідуальним підприємцем) на ставку в розмірі 6 %. Величину потенційно можливого річного доходу встановлюють суб'єкти Російської Федерації для кожного виду підприємницької діяльності.

Крім патенту як різновиду вміненого податку, в Росії застосовується єдиний податок на вмінений дохід. Цей податковий режим можуть використовувати лише суб'єкти певних видів підприємницької діяльності (надання побутових, ветеринарних послуг, а також послуг з ремонту, технічного обслуговування і миття автотранспортних засобів, роздрібна торгівля, послуги громадського харчування, розміщення зовнішньої реклами, реклама та ін.).

Єдиний податок на вмінений дохід замінює такі податки: податок на прибуток організацій (щодо прибутку, одержаного від підприємницької діяльності, яка оподатковується податком на вмінений дохід), для індивідуальних підприємців – податок на доходи фізичних осіб (відносно доходів, одержаних від відповідної діяльності), ПДВ за внутрішніми операціями, податок на майно (організацій / фізичних осіб). Платники єдиного податку на вмінений дохід сплачують страхові внески на обов'язкове пенсійне страхування.

Суб'єкти оподаткування – організації та індивідуальні підприємці. Об'єкт оподаткування – вмінений дохід, що є потенційно можливим доходом платника податків, який розраховується з урахуванням сукупності умов, що безпосередньо впливають на його отримання (асортименту послуг, що надаються, режиму роботи, місця ведення діяльності). Податкова ставка – 15 % величини вміненого доходу¹.

Наразі в Росії обговорюється питання щодо скасування податку на вмінений дохід. Натомість передбачається розширити застосування патентної системи оподаткування. Однак, на відміну від податку на вмінений дохід, патентну систему зможе застосовувати лише мікробізнес, крім того, вона пов'язана зі значними обмеженнями щодо величини річного доходу, кількості найманих працівників, площі роздрібного магазину. Тому скасування єдиного податку на вмінений дохід призведе до підвищення податкового навантаження на його платників, які змушені будуть вибирати між загальним режимом оподаткування і спрощеною системою.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalkodeks.ru/text/chast2/glava26-2.html>.

У **Білорусі** застосовують такі спеціальні режими оподаткування суб'єктів малого бізнесу за принципом єдиного податку:

- податок за спрощеною системою оподаткування;
- єдиний податок з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб.

На сплату податку за спрощеною системою оподаткування можуть перейти організації та індивідуальні підприємці, які протягом перших 9 місяців попереднього року відповідали таким критеріям:

- 1) для організацій – середньооблікова чисельність працюючих до 100 осіб;
- 2) для індивідуальних підприємців – обсяг валової виручки не більше 3090,15 млн білоруських рублів.

Платники податку за спрощеною системою оподаткування сплачують низку податків і зборів, у тому числі: податок на прибуток з дивідендів і прирівняних до них доходів, а також з прибутку від реалізації цінних паперів; обов'язкові страхові внески та інші платежі у Фонд соціального захисту населення; ПДВ (крім організацій із чисельністю працюючих до 15 осіб та індивідуальних підприємців, обсяг виручки яких наростаючим підсумком з початку року не перевищує 1177,2 млн білоруських рублів); податок на нерухомість щодо будинків і споруд, які не використовуються в підприємницькій діяльності; земельний податок.

Не мають права переходити на сплату податку за спрощеною системою оподаткування виробники підакцизних товарів, представники грального, туристичного, ріелтерського бізнесу, суб'єкти ринку, які займаються професійною діяльністю на ринку цінних паперів, резиденти вільних економічних зон або Парку високих технологій¹, акціонерні товариства та об'єднання підприємств, банки, страховики тощо.

Об'єктом оподаткування визначено здійснення підприємницької діяльності. Податковою базою є валова виручка. Крім того, організації з чисельністю працюючих до 15 осіб та індивідуальні підприємці, виручка яких не перевищує 1177,2 млн білоруських рублів за рік, які здійснюють торгівлю на ринках або надають послуги громадського харчування, мають право застосовувати як податкову базу валовий дохід.

Ставки податку за спрощеною системою оподаткування:

- 8 % для організацій та індивідуальних підприємців, які не є платниками ПДВ;
- 6 % для платників ПДВ;

¹ Парк високих технологій – частина території Республіки Білорусь загальною площею 50 гектарів зі спеціальним правовим режимом.

- 3 % щодо виручки від реалізації товарів за межі Білорусі;
- 15 % для організацій та індивідуальних підприємців, які використовують як податкову базу валовий дохід.

Крім того, для сільських населених пунктів установлені пільгові ставки податку: 5 % для організацій та індивідуальних підприємців, які не сплачують ПДВ, і 3 % для платників ПДВ.

Платниками єдиного податку з індивідуальних підприємців та інших фізичних осіб є індивідуальні підприємці та фізичні особи, які не провадять підприємницької діяльності.

Платники єдиного податку звільняються від сплати: прибуткового податку з фізичних осіб у частині доходів, отриманих від видів діяльності, які є об'єктом оподаткування єдиним податком; ПДВ (за винятком ПДВ при ввезенні товару на територію Білорусі); екологічного податку; податку за видобуток корисних копалин, місцевих податків і зборів.

Об'єкт оподаткування:

- 1) для індивідуальних підприємців (фізичних осіб, не зареєстрованих як індивідуальні підприємці) – надання споживчих послуг (перелік визначено) та роздрібна торгівля товарами (певних товарних груп) у магазинах (встановлено обмеження щодо їх площі), на ринку, через торговельні автомати та об'єкти громадського харчування;
- 2) для фізичних осіб, які не здійснюють підприємницької діяльності, – роздрібна торгівля на торговельних місцях на ринку (товарами визначених товарних груп) і провадження певних видів діяльності (надання послуг з вирощування сільськогосподарської продукції, випасу тварин, репетиторство, прибирання приміщень, догляд за дітьми, здавання в оренду житла тощо).

Податкова база єдиного податку визначається залежно від видів діяльності та (або) кількості магазинів, інших торгових об'єктів, торгових місць на ринку, виручки від реалізації товарів (робіт, послуг). Базові ставки податку встановлює президент Республіки Білорусь. Обласні та Мінська міська ради депутатів визначають ставки податку в межах базових¹.

Особливий різновид спрощеної системи оподаткування малого бізнесу запроваджено у **Казахстані**:

- спеціальний податковий режим на основі патенту;
- спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації.

¹ Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0900071#&Chapter=35>.

Зазначені режими передбачають спрощений порядок розрахунку та сплати лише соціального податку, корпоративного або індивідуального прибуткового податків, за винятком податків, які утримуються у джерела виплати.

Об'єктом оподаткування при застосуванні спеціальних податкових режимів є сукупний дохід, отриманий на території Казахстану та за його межами¹.

Не мають права застосовувати спеціальні податкові режими: юридичні особи, які мають філії і представництва; філії і представництва юридичних осіб; платники, що мають інші відокремлені підрозділи та (або) об'єкти оподаткування в різних населених пунктах, а також юридичні особи, у яких частка участі інших юридичних осіб перевищує 25 %; юридичні особи, в яких засновник одночасно є засновником іншої юридичної особи, що застосовує спеціальний податковий режим. Крім того, зазначені податкові режими не поширюються на такі види діяльності: виробництво, зберігання та оптова торгівля підакцизними товарами; реалізація окремих видів нафтопродуктів; організація та проведення недержавних лотерей; надкористування; збирання та приймання склотари; збирання (заготівля), зберігання, переробка і реалізація брухту та відходів кольорових і чорних металів; консультаційні послуги; діяльність у сфері бухгалтерського обліку або аудиту; фінансова і страхова діяльність.

Спеціальний податковий режим на основі патенту мають право застосовувати індивідуальні підприємці, які провадять діяльність у формі особистого підприємництва, не використовують найману працю та дохід яких за податковий період (календарний рік) не перевищує 200-кратного мінімального розміру заробітної плати.

Патент видається на строк не менше одного місяця і не більше ніж на 12 місяців. Для застосування спеціального податкового режиму індивідуальний підприємець подає до податкового органу за місцезнаходженням заяву, розрахунок для отримання патенту, а також документи, що підтверджують сплату в бюджет вартості патенту, соціальних відрахувань, перерахування обов'язкових пенсійних внесків.

У разі виникнення умов, що не дають змоги застосовувати спеціальний податковий режим на основі патенту, індивідуальний підприємець зобов'язаний:

- 1) надати протягом п'яти робочих днів з моменту виникнення невідповідності умовам податкову заяву на припинення спеціального подат-

¹ О налогах и других обязательных платежах в бюджет. Кодекс Республики Казахстан (Налоговый кодекс) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>.

кового режиму, додатковий розрахунок на суму перевищення, якщо фактичний дохід перевищує граничний;

- 2) перейти на загальний порядок або інший спеціальний податковий режим з наступного місяця.

Вартість патенту розраховується шляхом застосування ставки 2 % до об'єкта оподаткування. Вартість патенту сплачується до бюджету в рахунок:

- 1) індивідуального прибуткового податку – розміром 1/2 частини вартості патенту;
- 2) соціального податку – розміром 1/2 частини вартості патенту за мінусом соціальних відрахувань, розрахованих відповідно до Закону “Про обов’язкове соціальне страхування”¹.

У разі перевищення фактичним доходом у період строку дії патенту розміру доходу, вказаного в розрахунку, індивідуальний підприємець зобов’язаний надати додатковий розрахунок на суму перевищення і здійснити сплату податку з цієї суми. Це правило діє також у протилежному напрямі: якщо фактичний дохід не відповідатиме розміру доходу, вказаного в розрахунку, індивідуальний підприємець має право надати додатковий розрахунок на суму зменшення. У такому разі відбувається повернення переплаченого податку після хронометражного обстеження, що проводиться податковим органом.

Спеціальний податковий режим на основі спрощеної декларації мають право застосовувати суб’єкти малого бізнесу, які відповідають таким умовам:

- 1) для індивідуальних підприємців: кількість працівників не перевищує 25 осіб, включаючи підприємця; дохід не більше 10 млн тенге (еквівалент 68,7 тис. дол. США);
- 2) для юридичних осіб: кількість працівників не перевищує 50 осіб; дохід не більше 25 млн тенге (еквівалент 171,8 тис. дол. США).

Розрахунок податку на основі спрощеної декларації здійснюється шляхом застосування до об'єкта оподаткування ставки в розмірі 3 %. Сума податку підлягає коригуванню в бік зменшення на суму в розмірі 1,5 % суми

¹ У Республіці Казахстан, крім соціального податку, справляння якого регулюється Податковим кодексом (платники – індивідуальні підприємці, приватні нотаріуси і адвокати, юридичні особи – резиденти і нерезиденти; об’єкт – витрати роботодавця, що виплачуються робітникам-резидентам у вигляді доходів; ставка – 11 %), існують соціальні відрахування – обов’язкові платежі до Державного фонду соціального страхування (платники – роботодавці або самозайняті особи; об’єкт – витрати роботодавця, що виплачуються робітникам у вигляді доходів; ставка з 1 січня 2010 р. – 5 %).

податку на кожного робітника, якщо середньомісячна заробітна плата за звітний період дорівнювала: в індивідуальних підприємців не менше 2-кратного, у юридичних осіб – не менше 2,5-кратного мінімального розміру заробітної плати.

Індивідуальний (корпоративний) прибутковий податок підлягає сплаті в розмірі $\frac{1}{2}$ обрахованої суми податку на основі спрощеної декларації, соціальний податок – у розмірі $\frac{1}{2}$ обрахованої суми податку на основі спрощеної декларації за мінусом соціальних відрахувань до Державного фонду соціального страхування. При перевищенні сумою соціальних відрахувань суми соціального податку сума останнього вважається такою, що дорівнює нулю.

Таким чином, з усіх розглянутих спеціальних податкових режимів, які застосовуються у пострадянських країнах, спеціальний податковий режим у Казахстані є найбільш наближеним до європейських моделей державної податкової підтримки суб'єктів малого підприємництва, оскільки передбачає сплату вартості патенту і податку за спрощеною декларацією лише в рахунок двох податків: для різних платників це корпоративний і соціальний або індивідуальний прибутковий і соціальний податки.

Зауважимо також, що цей режим є достатньо лояльним до платників, оскільки передбачає повернення переплаченої суми патенту та право індивідуального підприємця на тимчасове зупинення підприємницької діяльності при застосуванні спеціального податкового режиму на основі патенту.

Водночас зазначений спеціальний податковий режим не забезпечує такого зниження податкового навантаження на суб'єктів МП, як податкові режими тих пострадянських країн, де єдиний податок сплачується в рахунок не двох, а більшої кількості податків і зборів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Алексеев А.* Кредити для малого бізнесу: все-таки реальність? / А. Алексеев [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~2/0/all/2011/04/10/234460>.
2. Американська модель оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>.
3. Аналітична довідка про фінансово-господарську діяльність Українського фонду підтримки фермерських господарств за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.kiev.ua/files/00009845/cm.doc>.
4. Болгарские вмененщики [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://http://www.openbusiness.ru/html_euro/bulgaria_open1.htm.
5. *Буссе Р.* Обзор антикризисных налоговых мер в Европе “Антикризисные или конъюнктурные пакеты” : матер. II Международного научно-практического симпозиума по актуальным проблемам налоговой политики // Вестник палаты налоговых консультантов. – 2009. – № 5–6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.palata-nk.ru/attachfiles/2009-04-16-busse-crizis.ppt>.
6. Бюджетний кодекс України від 21.06.2001 № 2542-III (втратив чинність) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2542-14>.
7. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.
8. *Галицький В.* Державна служба зайнятості на ринку праці України / В. Галицький // Ринок праці та зайнятість населення. – 2010. – № 4. – С. 2–5.
9. Держцентр зайнятості підрахував кількість зареєстрованих безробітних українців [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pmsbu.com.ua/exclusive/36/5510/dercentr_zaynyatosti_pidrahuvav_kilkist_zareestrovanih_ezrbtних_ukrayinciv.
10. *Дрига С. Г.* Мале підприємництво України: становлення, механізми управління та підтримки : монографія / С. Г. Дрига ; НДІ економіки Міністерства економіки України. – К. : ДКС центр, 2009. – 359 с.

11. Єфименко Т. І. Основні напрями трансформації податкової системи в Україні / Т. І. Єфименко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 10–11.
12. Захарко М. Прибутковий: сплати податок і спи спокійно / М. Захарко // Галицькі контракти. – 1998. – № 17. – С. 158–165.
13. Звіт про діяльність у 2010 році УФПП [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ufpp.gov.ua/news.php?id_news=41.
14. Заярна Н. М. Міжнародний досвід підтримки малого бізнесу та сучасні українські реалії / Н. М. Заярна, Н. А. Гнат // Науковий вісник НАТУ України. – 2011. – Вип. 21.1. – С. 198–201.
15. Інструкція зі статистики кількості працівників : затв. наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 № 286.
16. Інформаційна довідка про стан виконання Держкомпідприємництвом та його територіальними представництвами у 2008 році бюджетної програми часткового відшкодування відсоткових ставок за кредитами, що надаються суб'єктам малого та середнього бізнесу для реалізації інвестиційних проєктів / Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=113924&cat_id=53992.
17. Інформація про виконання в Україні заходів регіональних програм розвитку малого підприємництва за 2009–2010 роки / Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33774.
18. Калинин А. В. Анализ развития и состояния малого и среднего бизнеса в мире / А. В. Калинин // Экономика, предпринимательство и право. – 2011. – № 4. – С. 4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://epp.enjournal.net/files/2011/06/01_epp_2011_04_Kalinin.pdf.
19. Кіщак В. Розвиток малого та середнього підприємництва: досвід Польщі, Угорщини, Чехії / В. Кіщак, І. Кіщак [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.niss.gov.ua>.
20. Класифікація видів економічної діяльності. Національний класифікатор України. ДК 009:2005 : затв. наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики України від 26.12.2005 № 375.
21. Класифікація видів економічної діяльності. Національний класифікатор України. ДК 009:2010 : затв. наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 № 457.
22. Комков Н. И. Анализ состояния малых предприятий в РФ и условий их развития / Н. И. Комков, Г. К. Кулакин, Н. Г. Мамонтова // Проблемы прогнозирования. – 2011. – № 2. – С. 137.
23. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=254%EA%2F96-%E2%F0>.

24. Крухмаль О. В. Джерела та проблеми фінансування малих підприємств в Україні / О. В. Крухмаль, А. Б. Криворучко // Вісник Сумського національного аграрного університету. – Сер. “Фінанси і кредит”. – 2010. – № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2010_2/14Kruhmal.pdf.
25. Кузик Л. В. Основні стратегічні цілі та завдання податкової політики у сфері малого бізнесу / Л. В. Кузик // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.13. – С. 197–200.
26. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва від 05.09.2001 № 1-221/5477 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.liga.kiev.ua.
27. Лист Пенсійного фонду України від 19.03.2004 № 2645/04 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN8419.html.
28. Лист Українського науково-дослідного інституту стандартизації, сертифікації та інформатики від 21.01.2002 № 18/7-207 // Бухгалтер. – 2002. – № 7. – С. 11.
29. Лихолат С. М. Оподаткування малого бізнесу: проблеми та шляхи їх вирішення / С. М. Лихолат, О. Л. Івасівка // Науковий вісник НЛТУ України. – 2005. – Вип. 15.5. – С. 288–291.
30. Малый бизнес в Испании // Экономика и управление в зарубежных странах (по материалам иностранной печати). – М. : ВИНТИ РАН, 2011. – № 5. – С. 37–49.
31. Миндич Д. Спасайся, кто может / Д. Миндич // Энергия промышленного роста. – 2009. – № 1–2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epr-magazine.ru/prompolitics/maintheme/sos>.
32. Митний кодекс України від 11.07.2002 № 92-IV.
33. Моніторинг виконання регіональних програм підтримки малого підприємництва на 2009–2010 роки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33774.
34. Налоговый кодекс Республики Беларусь (особенная часть) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravo.by/webnpa/text.asp?RN=Hk0900071#&Chapter=35>.
35. Налоговый кодекс Российской Федерации [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nalkodeks.ru/text/chast2/glava26-2.html>.
36. Науково-практичний коментар Бюджетного кодексу України / кол. авт. ; [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : ЦУЛ, 2010. – 480 с.
37. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : у 3 т. / кол. авт. ; [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : М-во фінансів України : Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 2389 с.
38. Начиная с января 2008 года в России появились микропредприятия [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://oooshka.ru/company-news/2008/01/23/company-news_824.html.

39. О налогах и других обязательных платежах в бюджет : кодекс Республики Казахстан (Налоговый кодекс на 2011 год) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.salyk.kz/ru/taxcode/pages/default.aspx>.
40. Оподаткування малого та середнього бізнесу в Польщі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ozog.pl/income_taxes.php.
41. Офіційний сайт Державної податкової служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/control/uk/index>.
42. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
43. Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
44. Офіційний сайт Організації економічного співробітництва та розвитку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org>.
45. Офіційний сайт Світового банку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldbank.org>.
46. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
47. Пособие по налоговой политике / под ред. Паргасарати Шома. – Вашингтон : МВФ, 1995. – С. 327.
48. Прес-реліз НБУ від 15.07.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/Publication/pres_service/2011/program_150711.pdf.
49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996- XIV.
50. Про виноград та виноградне вино : закон України від 16.06.2005 № 2662-IV.
51. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України : закон України від 23.03.1999 № 539-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
52. Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату : закон України від 22.12.2006 № 535-V.
53. Про внесення змін до Законів України “Про Державний бюджет України на 2010 рік” та “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” : закон України від 08.07.2010 № 2461-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2461-17>.
54. Про внесення змін до Закону України “Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства” : закон України від 05.03.2009 № 1067-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 29. – Ст. 397.
55. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : закон України від 04.11.2011 № 4014-VI // Голос України. – 2011. – 24 листоп.

56. Про гастрольні заходи в Україні : закон України від 10.07.2003 № 1115-IV.
57. Про державне регулювання виробництва і торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами : закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 46. – Ст. 345.
58. Про Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва : положення, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 26.04.2007 № 667 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=667-2007-%EF>.
59. Про державну підтримку малого підприємництва : закон України від 19.10.2000 № 2062-III // Урядовий кур'єр. – 2000. – 22 листоп.
60. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування : закон України від 09.07.2003 № 1058-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>.
61. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : закон України від 11.09.2003 № 1160-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1160-15>.
62. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : закон України від 06.07.1995 № 265/95-ВР.
63. Про затвердження переліку послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню : постанова Кабінету Міністрів України від 27.04.1998 № 576 (у редакції постанови Кабінету Міністрів України від 11.05.2006 № 659).
64. Про затвердження Основних напрямів реалізації державної політики зайнятості на 2010–2011 роки : постанова Кабінету Міністрів України від 08.09.2010 № 831 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=831-2010-%EF>.
65. Про затвердження Порядку використання коштів, передбачених у державному бюджеті для здійснення фінансової підтримки підприємств агропромислового комплексу через механізм здешевлення кредитів : постанова Кабінету Міністрів України від 11.08.2010 № 794 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=794-2010-%EF>.
66. Про затвердження Порядку використання у 2010 році коштів, передбачених у державному бюджеті для мікрокредитування суб'єктів малого підприємництва : постанова Кабінету Міністрів України від 12.10.2010 № 923 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ufpp.gov.ua/credit.php?id_credit=7.
67. Про затвердження Порядку надання допомоги по безробіттю, у тому числі одноразової її виплати для організації безробітними підприємницької діяльності : наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 20.11.2000 № 307 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.google.com.ua/search?hl=uk&biw=1259&bih=842&>.

68. Про затвердження Рекомендацій щодо порядку часткового відшкодування з місцевих бюджетів відсоткових ставок за кредитами, залученими суб'єктами малого і середнього підприємництва для реалізації інвестиційних проектів : наказ Міністерства економіки України, Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 06.03.2006 № 82/20 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.me.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=88882.
69. Про збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства : закон України від 09.04.1999 № 587-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 20–21. – Ст. 191.
70. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
71. Про митний тариф України : закон України від 05.04.2001 № 2371-III // Урядовий кур'єр. – 2001. – 16 трав.
72. Про національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні : закон України від 21.12.2000 № 2157-III // Урядовий кур'єр. – 2001. – 25 січ.
73. Про оподаткування прибутку підприємств : закон України від 22.05.1997 № 283/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=283%2F97-%E2%F0>.
74. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : указ Президента України від 09.12.2010 № 1085/2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1085%2F2010>.
75. Про податок на додану вартість : закон України від 03.04.1997 № 168/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=168%2F97-%E2%F0>.
76. Про результати аналізу та перевірки формування і виконання бюджету Пенсійного фонду України (підготовлено департаментом з питань соціальної політики та державного управління і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 09.08.2005 № 17-2). – К. : Рахункова палата України, 2005. – Вип. 20.
77. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : указ Президента України від 03.07.1998 № 727/98 (з наступними змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>.
78. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні : національна доповідь / кол. авт.: О. В. Андреев, Ю. М. Бажал, З. С. Варналій, В. М. Геєць, Т. І. Єфименко та ін. – К. : Держкомпідприємництва України, 2010. – 219 с.
79. Про страхування : закон України від 07.03.1996 № 85/96-ВР.
80. Про усунення обмежень, що стримують розвиток підприємницької діяльності : указ Президента України від 03.02.1998 № 79/98 [Електронний ре-

- сурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=79%2F98>.
81. Прогнозування макроекономічних наслідків упровадження Податкового кодексу України / кол. авт. ; [заг. ред. Ф. О. Ярошенка]. – К. : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2010. – 368 с.
 82. Проект “Розширення доступу до ринку фінансових послуг” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=71378&cat_id=71344.
 83. Регуляторна політика: нові можливості / за ред. К. Ляпіної, Д. Ляпіна, Я. Демченко. – К. : Ін-т конкурентного суспільства, 2004. – С. 12.
 84. Ситуація на ринку праці та діяльність державної служби зайнятості у 2010 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dcz.gov.ua/control/uk/statdata/catalog/list>.
 85. Статистична інформація про впровадження Програм та Проектів НУФ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=71761&cat_id=71353.
 86. США: малое предпринимательство как образ жизни [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.chelt.ru/2005/9-05/lebedeva_9-05.html.
 87. Управління державним бюджетом України : підручник / кол. авторів ; [заг. редакція М. Я. Азарова]. – К. : Зовнішня торгівля, 2010. – 816 с.
 88. Усик В. І. Державне регулювання потенціалу сектору малого та середнього бізнесу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.03 / В. І. Усик. – К., 2009. – 20 с.
 89. Чевганова В. Я. Фінансове забезпечення малого підприємництва / В. Я. Чевганова, В. В. Чеверда // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – С. 164–168.
 90. Шляхи реформування бюджетної системи України на інноваційних засадах : монографія / кол. авт. ; [заг. ред. Ф. О. Ярошенка]. – К. : М-во фінансів України, 2010. – 544 с.
 91. Штайнхофф Д. Основы управления малым бизнесом : пер. с англ. / Д. Штайнхофф, Дж. Бердженс. – М. : БИНОМ, 1997. – 496 с.
 92. Юлдашев О. Х. Проблеми вдосконалення державної регуляторної політики в Україні : монографія / О. Х. Юлдашев. – К. : МАУП, 2005. – 336 с.
 93. Юшко С. В. Спрощена система оподаткування для фізичних осіб – підприємців: історія й перспективи застосування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2011. – № 4. – С. 38–46.
 94. Юшко С. В. Спрощена система оподаткування юридичних осіб: переваги та ризики застосування / С. В. Юшко // Економіка України. – 2011. – № 7. – С. 68.
 95. Act XCII of 2003 on the Rules of Taxation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.apeh.hu/data/cms56061/Art_2009_12_10.pdf.
 96. Belgium Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.deloitte.com>.

97. Competitiveness and Innovation Framework Programme (CIP) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/cip/cosme/index_en.htm
98. *Dabner J.* The Spin of a Coin – in Search of a Workable GAAR / J. Dabner // *Journal of Australian Taxation.* – May/June 2000. – P. 323–252.
99. *Engelschalk M.* Creating a Favorable Tax Environment for Small Business Development in Transition Countries / M. Engelschalk ; paper presented at Conference on the Hard-to-Tax. Andrew Young School of Public Policy. – Georgia State University, 2003. – P. 4.
100. France Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.deloitte.com>.
101. Lithuania Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.deloitte.com>.
102. Portugal Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.deloitte.com>.
103. Romania Tax Guide 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pkf.com>.
104. Small Business Act for Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0394:FIN:en:PDF>.
105. Targeted Corporate Income Tax Rates [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/ifoHome/a-winfo/d3iiv/_DICE_details?_ID=&_third=1557881&_cat=c.
106. Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series / OECD. – 2006. – Oct. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/43/7/37610131.pdf>.
107. Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2011 ed. – P. 130–131.
108. The Common Agricultural Policy Explained [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/agriculture/publi/capexplained/cap_en.pdf.
109. The EU Common Agricultural Policy (CAP) Post-2013 // Better Policies for Better Lives. OECD. – 2011. – Oct.
110. The European Commission proposes a new partnership between Europe and its farmers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.pig333.com/latest_swine_news/the-european-commission-proposes-a-new-partnership-between-europe-and_4939.
111. United Kingdom Highlights. International Tax 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2011/dtt_tax_highlight_2011_United%20Kingdom.pdf.
112. *Zalasinski A.* Poland / A. Zalasinski // *Cahiers de droit fiscal international.* – 2010. – Vol. 95a. – C. 635–650.

НАУКОВО-ПРАКТИЧНЕ ВИДАННЯ

**РОЗВИТОК
ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ:
ТРАНСФОРМАЦІЯ
СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ**

Відповідальний за випуск

В. Д. Королюк

Редактор

С. В. Бартош

Коректори:

С. В. Зюбенко, Н. Г. Пузиренко

Комп'ютерна верстка

А. А. Молотая, Г. Г. Пузиренка

Підп. до друку 28.12.2011. Формат 70×100/16. Папір офсетний № 1. Друк офсетний.

Гарнітура "Warnock Pro". Ум. друк. арк. 20,15. Обл.-вид. арк. 15,2.

Наклад 300 прим. Зам. № 11-634К.

Державна навчально-наукова установа "Академія фінансового управління"
04119, м. Київ, вул. Дегтярівська, 38–44, тел./факс: (044) 277-51-15.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції ДК № 3536 від 28.07.2009.

Віддруковано на ЗАТ "ВПІОЛ",
03151, м. Київ, вул. Волинська, 60.

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
серія ДК № 752 від 27.12.2001.

