

УДК 347.73:336.225(477)

Л. М. Кас'яненко, П. В. Коломієць

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ЕЛЕМЕНТІВ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ТРАДИЦІЙНОГО ВИДУ СПЕЦІАЛЬНОГО ПОДАТКОВОГО РЕЖИМУ

З першого січня 2012 року набрав чинності Закон України від 4 листопада 2011 року № 4014-VI «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності», підп. 14 п. 1 ч. 1 якого зазначено, що до розділу XIV Податкового кодексу України включено главу 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності». У цій главі, відповідно до положень п. 291.1 ст. 291 ПКУ, встановлюються правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку [1].

Особливості сучасного правового регулювання відносин, які виникають в сфері справляння єдиного податку, як традиційного виду спеціального податкового режиму, залишаються актуальними і до нині. Правові аспекти цього питання розглядалися в юридичній навчальній літературі [3–5] та в окремих наукових статтях [6], проте переважно в контексті загального підходу до правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

З метою дослідження особливостей правового регулювання загальних засад застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку, розглянемо спрощену систему оподаткування, обліку та звітності як традиційний вид спеціального податкового режиму за його елементами.

Відповідно до п. 11.3 ст. 11 ПКУ спеціальний податковий режим може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору. При цьому слід зауважити, що під час встановлення податку, як зазначено нормами п. 7.1 ст. 7 ПКУ, обов'язково визначаються такі елементи: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк

та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку [2]. Тобто, ст. 7 визначено загальні засади встановлення податків і зборів за їх елементами.

Щодо першого елемента — платників єдиного податку, слід зазначити наступне. Нормами п. 291.3 ст. 291 Податкового кодексу України (далі — ПКУ) передбачено, що 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 в порядку, визначеному цією главою [2]. При цьому суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, відповідно до п. 291.4 ст. 291 ПКУ, поділяються на чотири групи платників єдиного податку. Пунктом 291.5 ст. 291 встановлено перелік юридичних та фізичних осіб, які не можуть бути платниками єдиного податку. Таким чином, вищезазначені норми відповідають загальним засадам правового регулювання першого обов'язкового елемента при встановленні податку, який передбачено ст. 15 ПКУ, що має назву «Платники податку».

Другим обов'язковим елементом в конструкції податку є об'єкт оподаткування. Правове регулювання цього елемента податку передбачено ст. 22 ПКУ, відповідно до якої об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством, з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку [2]. Пунктом 36.2 ст. 36 ПКУ передбачено, що податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором. При цьому п. 36.1 цієї ж статті встановлено, що податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. При цьому слід наголосити, що визначаючи в п. 291.1 ст. 291 ПКУ встановлення правових засад справляння єдиного податку, в главі першій розділу XIV законодавчо не закріплено правове регулювання другого обов'язкового елемента єдиного податку — об'єкта оподаткування.

Дослідивши норми цієї глави, також слід зазначити, що в ній відсутні правові засади, які б регламентували третій обов'язковий елемент податку — базу оподаткування. Правове регулювання бази оподаткування законодавчо закріплено нормами ст. 23 ПКУ, п. 23.2 якої зазначено, що база оподаткування і порядок її визначення встановлюються цим Кодексом для кожного податку окремо. При цьому відповідно до п. 23.1 цієї статті базою оподаткування визнаються конкретні вартісні, фізичні або інші характеристики певного об'єкта оподаткування. База оподаткування — це фізичний, вартісний чи інший характерний вираз об'єкта оподаткування, до якого застосовується податкова ставка і який використовується для визначення розміру податкового зобов'язання [2]. Отже,

відсутність в першій главі розділу XIV ПКУ третього обов'язкового елементу єдиного податку — бази оподаткування є наслідком відсутності об'єкта оподаткування єдиним податком.

В алгоритмі встановлення податку наступним елементом є ставка податку, якою, за вимогами ст. 25 ПКУ, визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування. Ставки єдиного податку, як зазначено в п. 293.1 ст. 293 ПКУ, встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, та у відсотках до доходу (відсоткові ставки). 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: для першої групи платників єдиного податку — у межах від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати; для другої групи платників єдиного податку — у межах від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати [2].

Відсоткова ставка єдиного податку для третьої і четвертої груп платників єдиного податку встановлюється у розмірі: 3 відсотки доходу — у разі сплати податку на додану вартість згідно з цим Кодексом; 5 відсотків доходу — у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку [2].

Порядок обчислення податку є п'ятим обов'язковим елементом конструктивної складової встановлення податку відповідно до вимог п. 7.1 ст. 7 ПКУ, якою визначено загальні засади встановлення податків і зборів в системі оподаткування України. Правове регулювання обчислення суми податку регламентовано ст. 29 ПКУ, згідно п. 29.1 якої обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку із/без застосування відповідних коефіцієнтів. Проте проведене дослідження структури глави першої розділу XIV ПКУ свідчить про відсутність в зазначеній главі загальних засад правового регулювання порядку обчислення єдиного податку за алгоритмом, встановленим п. 29.1 ст. 29 ПКУ.

Розглянемо шостий обов'язковий елемент податку, яким відповідно до підп. 7.1.6 п. 7.1. ст. 7 ПКУ є податковий період. Податковим періодом, відповідно до вимог п. 33.1 ст. 33 ПКУ, визнається встановлений цим Кодексом період часу, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата окремих видів податків та зборів. При цьому податковий період може складатися з кількох звітних періодів. Податковим (звітним) періодом, відповідно до норм п. 294.1 ст. 294 ПКУ, для платників єдиного податку першої групи є календарний рік. Податковим (звітним) періодом для платників єдиного податку другої — четвертої груп є календарний квартал [2].

Обов'язковим сьомим елементом податку, при його встановленні, є строк та порядок сплати податку, що передбачено підп. 7.1.7 п. 7.1 ст. 7

ПКУ. Правове регулювання строку сплати податку та збору наведено в ст. 31 ПКУ, відповідно до якої строком сплати податку та збору визнається період, що розпочинається з моменту виникнення податкового обов'язку платника податку із сплати конкретного виду податку і завершується останнім днем строку, протягом якого такий податок чи збір повинен бути сплачений у порядку, визначеному податковим законодавством. Податок чи збір, що не був сплачений у визначений строк, вважається не сплаченим своєчасно. Правове регулювання строку та порядку сплати єдиного податку передбачено ст. 295 ПКУ, яка має назву «Порядок нарахування та строки сплати єдиного податку», відповідно до якої платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Платники єдиного податку третьої і четвертої груп сплачують єдиний податок протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал. Сплата єдиного податку здійснюється за місцем податкової адреси [2].

Восьмим обов'язковим елементом під час встановлення податку визначається строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку, що є законодавчо закріпленою нормою підп. 7.1.8 п. 7.1 ст. 7 ПКУ. Порядок подання звітності, пов'язаної з обчисленням і сплатою податків і зборів, регламентовано ст. 46 «Податкова декларація (розрахунок)» глави 2 «Податкова звітність» розділу II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу України.

Складання звітності платниками єдиного податку передбачено нормами ст. 296 ПКУ, яка має назву «Ведення обліку і складання звітності платниками єдиного податку», відповідно до якої 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. 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. Податкова декларація подається до органу державної податкової служби за місцем податкової адреси [2].

Форму податкової декларації платника єдиного податку — фізичної особи — підприємця та форму податкової декларації платника єдиного податку — юридичної особи, відповідно до вимог п. 296.9 ст. 296 глави 1 розділу XIV Податкового кодексу України, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 21 грудня 2011 року № 1688 «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку», який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 27 грудня 2011 року за № 1533/20271.

Оскільки відповідно до положень п. 291.1 ст. 291 ПКУ в главі першій розділу XIV ПКУ встановлюються не тільки правові засади справляння єдиного податку, а і правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, розглянемо правові аспекти їх застосування.

По-перше, п. 291.2 ст. 291 ПКУ надано визначення поняття спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, за якою — це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених п. 297.1 ст. 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; 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; 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 підп. 1 п. 293.3 ст. 293 цього Кодексу; земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються ними для провадження господарської діяльності; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності; збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства [2].

По-друге, глава перша розділу XIV ПКУ нормами ст. 297 законодавчо закріплює особливості нарахування, сплати та подання звітності з окремих податків і зборів платниками єдиного податку. Зокрема п. 297.2 цієї статті передбачено, що нарахування, сплата та подання звітності з податків і зборів інших, ніж зазначені у п. 297.1 цієї статті, здійснюються платниками єдиного податку в порядку та розмірах, встановлених цим Кодексом.

По-третє, положеннями глави першої розділу XIV ПКУ, зокрема нормами п. 296.1 ст. 296 регламентовано правила ведення обліку платниками єдиного податку. Платники єдиного податку ведуть облік у порядку, визначеному підп. 296.1.1—296.1.3 цього пункту. А саме, 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. 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. Платники єдиного податку четвертої групи використовують дані спрощеного бухгалтерського об-

ліку щодо доходів та витрат з урахуванням положень п. 44.2 ст. 44 цього Кодексу [2].

По-четверте, нормами ст. 298 передбачено порядок обрання або переходу на спрощену систему оподаткування, або відмови від спрощеної системи оподаткування. Зокрема п. 298.1 цієї статті визначено, що порядок обрання або переходу на спрощену систему оподаткування здійснюється відповідно до підп. 298.1.1–298.1.4 цієї статті. Відмова від спрощеної системи оподаткування здійснюється в порядку, визначеному підп. 298.2.1–298.2.3 цієї статті [2].

По-п'яте, порядок визначення доходів та їх склад, що дає право суб'єкту господарювання зареєструватися платником єдиного податку та/або перебувати на спрощеній системі оподаткування в наступному податковому (звітному) періоді, визначено положеннями ст. 292 ПКУ, нормами якої передбачено склад доходу платника єдиного податку [2].

По-шосте, свідоцтво платника єдиного податку видається суб'єкту господарювання, який подав до органу державної податкової служби заяву щодо обрання або переходу на спрощену систему оподаткування, відповідно до порядку видачі, отримання та анулювання свідоцтва платника єдиного податку, визначено положеннями ст. 299 ПКУ.

І останнє, відповідальність платника єдиного податку передбачена нормами ст. 300 ПКУ, відповідно до якої 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 [2].

Висновки. Спираючись на вищенаведене, підведемо підсумок, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності — це традиційний вид спеціального податкового режиму, який передбачає особливий порядок оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Особливості сучасного правового регулювання відносин, що виникають в сфері справляння єдиного податку, наведені в главі 1 розділу XIV «Спеціальні податкові режими» ПКУ.

Л і т е р а т у р а

1. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : Закон України від 4 листоп. 2011 р. № 4014-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/4014-17>
2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс] // Офіційний сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Фінансове право : навч. посіб. / за ред. М. П. Кучерявенка. — Х. : Право, 2010. — 288 с.
4. Фінансове право України : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]. — 2-ге вид., стереотип. — К. : Правова єдність, 2010. — 395 с.

5. Бандурка О. М. Податкове право : навч. посіб. / О. М. Бандурка, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. — К. : Центр учб. л-ри, 2012. — 312 с.
6. Сарана С. В. Сучасний стан та напрямки удосконалення правового регулювання єдиного податку в Україні [Електронний ресурс] / С. В. Сарана // Право та управління. — 2011. — № 3. — Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/e-journals/prtup/2011_3/pdf/11ccvrvu.pdf
7. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 28 черв. 1999 р., № 746/99 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>.

А н о т а ц і я

Кас'яненко Л. М., Коломієць П. В. Особливості правового регулювання елементів спрощеної системи оподаткування як традиційного виду спеціального податкового режиму. — Стаття.

В статті досліджено особливості правового регулювання елементів спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності відповідно до норм чинного Податкового кодексу України.

Ключові слова: податок, єдиний податок, спрощена система оподаткування, спеціальні податкові режими, Податковий кодекс України.

А н н о т а ц и я

Kasyanenko L. M., Kolomiets P. V. Особенности правового регулирования элементов упрощенной системы налогообложения как традиционного вида специального налогового режима. — Статья.

В статье исследованы особенности правового регулирования элементов упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности в соответствии с нормами действующего Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: налог, единый налог, упрощенная система налогообложения, специальные налоговые режимы, Налоговый кодекс Украины.

S u m m a r y

Kasyanenko L. M., Kolomiets P. V. Features of legal regulation of elements of the simplified tax system as a traditional form of special tax regime. — Article.

The article studies features of the legal regulation of elements of the simplified system of taxation, accounting and reporting in accordance with the current Tax Code of Ukraine.

Keywords: tax, the single tax, simplified tax system, special tax regimes, the Tax Code of Ukraine.