

УДК 347.73

С.В. САРАНА, канд. юрид. наук, Полтавський інститут економіки і права ВНЗ «Відкритий міжнародний університет розвитку людини «Україна»

ФІКСОВАНИЙ ПОДАТОК В КОНТЕКСТІ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ

Ключові слова: податок, фіксований податок, спеціальні податкові режими

Вагомі зміни, які вніс Податковий кодекс України, стосуються переважної більшості податків і зборів. Не є винятком і фіксований податок, який хоча й не зазнав значного реформування, проте втратив статус постійного податкового платежу, і разом з цим опинився у невизначеному становищі стосовно податків, які спрощують оподаткування та зменшують податкове навантаження і які на даний час включені до складу спеціальних податкових режимів.

Питання поняття та складу спеціальних податкових режимів знайшло своє відображення у працях К.В. Андрієвського, Г.В. Бех, В.В. Белєвцевої, О.Ю. Браславця, А.В. Бризгаліна, В.П. Вишневського, Л.К. Воронової, І.Г. Галкіна, М.О. Горобинського, І.А. Грицаєнко, В.Ю. Жданова, Г.В. Жирова, О.І. Зоріної, Ю.Б. Іванова, Н.С. Іващенко, О.Р. Квасовського, П.В. Коломійця, Д.Д. Коссе, О.О. Костенко, Ю.А. Крохіної, І.І. Кучерова, М.П. Кучерявенка, О.В. Музиченко, С.С. Овчинникова, Є.А. Опрі, І.Д. Педь, С.Г. Пепеляєва, М.А. Пожидаєвої, О.В. Покатаєвої, Н.Ю. Пришви, Ю.А. Ровинського, А.М. Роговець, Л.З. Сітшаєвої, М.О. Слатвінської, В.Ф. Столярова, Н.І. Хімчевої, С.І. Юрія та ін. Проте їх наукові доробки не були безпосередньо присвячені питанням його регулювання нормами податкового законодавства України та належності фіксованого податку до спеціальних податкових режимів. Тому метою цієї статті є дати характеристику правовому регулюванню фіксованого податку та визначити його

місце у складі податкової системи України в контексті спеціальних податкових режимів.

Спрощення оподаткування та зменшення податкового тиску завжди мало позитивний вплив на суб'єктів господарювання та дозволяло їм не лише зберегти свій бізнес, але й розвиватися. Одним із найбільш дієвих в цьому розумінні податків є фіксований податок для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності.

На основі аналізу спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва доведено, що найпривабливішим для приватних підприємців є фіксований податок. Його сплата є вигідною для тих підприємців, які займаються малим та дуже малим бізнесом, тому що доходи, отримані від такої діяльності, не зараховують до складу їх сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року, а сплачена сума фіксованого податку є остаточною [1, с.282]. На думку Я.В. Литвиненко, спрощені системи оподаткування, зокрема і фіксований податок для фізичних осіб, насправді надають пріоритет розвитку дрібних торговельних підприємств [2, с.120]. М.В. Кармінська-Білоброва визначає, що спрощені системи оподаткування в Україні, до яких зокрема належить і фіксований податок, використовуються як найбільш дієвий метод обкладання малих підприємств та фізичних осіб [3].

Фіксований податок має доволі тривалу історію свого існування з моменту запровадження в 1992 році і до нашого часу. Незважаючи на відсутність цього податкового платежу у складі податкової системи України, він продовжує діяти на практиці й тепер.

Ситуація, що склалася, пояснюється застосуванням норм підрозділу 8 Розділу XX Податкового кодексу України «Особливості справляння єдиного податку та фіксованого податку» [4]. Ним передбачено, що до моменту внесення змін до розділу XIV Податкового кодексу України в частині оподаткування суб'єктів малого підприємництва до суб'єктів, що здійснюють торгівлю на ринках засто-

совуються норми абзаців шостого – двадцять восьмого пункту 1 ст.14 розділу IV Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» [5]. Тобто, цей податок зберігається у незмінному вигляді, за винятком окремих положень, які адаптують його до норм Податкового кодексу України. Зокрема, він звільняє його платників від низки податків і зборів, а також дозволяє сплачувати лише фіксовану ставку, не застосовувати касові апарати та не вести бухгалтерський облік.

Відповідно до пункту 1 ст.14 розділу IV Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян», громадяни, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, мають право самостійно обрати спосіб оподаткування доходів, одержаних від цієї діяльності, за фіксованим розміром податку (фіксованим податком) шляхом придбання патенту за умови, якщо: 1) кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким громадянином – платником податку, включаючи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності, не перевищує п'яти; 2) валовий доход такого громадянина від самостійного здійснення підприємницької діяльності або з використанням найманої праці за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю придбання патенту, не перевищує семи тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян; 3) громадянин здійснює підприємницьку діяльність з продажу товарів і надання супутніх такому продажу послуг на ринках. Разом із тим, не дозволяється застосування фіксованого податку при здійсненні торгівлі лікеро-горілчаними та тютюновими виробами, а доходи такого громадянина, одержані від здійснення інших видів підприємницької діяльності, оподатковуються у загальному порядку [5].

Сплата податку здійснюється шляхом придбання патенту на здійснення підприємницької діяльності. Розміри фіксованого податку встановлюються відповідною місцевою радою залежно від територіального розташування місця торгівлі і не можуть бути менше ніж 20 грн та більше ніж 100 грн за календарний мі-

сяць для громадян, які здійснюють підприємницьку діяльність самостійно. Для одержання патенту на здійснення підприємницької діяльності на всій території України фіксований податок встановлюється у розмірі 100 грн.

Доходи громадянина, одержані від здійснення підприємницької діяльності, що оподатковуються фіксованим податком, не включаються до складу його сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року, а сплачена сума фіксованого податку є остаточною і не включається до перерахунку загальних податкових зобов'язань такого платника податку або осіб, які перебувають з ним у трудових відносинах, чи членів його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності. Також, у разі сплати фіксованого податку, його платник звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат.

Слід зазначити, що фіксований податок, як і єдиний податок, підпадає під дію норм, які встановлюють обов'язковість сплати єдиного соціального внеску відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [6]. Платники фіксованого податку нараховують єдиний внесок на суму доходу (прибутку), отриманого від їх діяльності, що підлягає обкладенню податком на доходи фізичних осіб, та на суму доходу, що розподіляється між членами сім'ї фізичної особи-підприємця, які беруть участь у провадженні ними підприємницької діяльності, а сума єдиного внеску не може бути меншою за розмір мінімального страхового внеску за кожен місяць, у якому отримано дохід (прибуток) [7, с.709]. Найменший розмір мінімального страхового внеску складає 34,7% від мінімальної заробітної плати, що діє на момент його сплати за відповідний період.

З одного боку, не можна не погодитися з Н.М. Ткаченком, який, аналізуючи сплату відсотків суб'єктами малого підприємництва до Пенсійного фонду України, констатує, що ця категорія працюючих забезпечує собі на майбутнє злиденну пенсію та глибоку дірку в Пенсійному фонді України [8, с.363–364]. І,

як наслідок сплата єдиних соціальних внесків є вкрай необхідною і для самих підприємців, і для держави та суспільства. З іншого боку, таке додаткове навантаження негативно впливає на суб'єктів підприємництва. Зокрема, Н.О. Лаврухіна вказує на негативний вплив на розвиток малого підприємництва запроваджених рішень щодо обов'язковості сплати мінімального розміру страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування всіма без винятку підприємцями, які працюють за спрощеною системою оподаткування. Це стосується тих категорій підприємців, які, сплачуючи такий страховий внесок, не зможуть скористатися правом на зарахування страхового стажу при призначенні пенсії, наприклад, особи, які сплачують страхові внески за основним місцем роботи, військові пенсіонери – підприємці тощо. Для цих категорій підприємців участь у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, на її думку, може бути добровільною або, за їх бажанням, добровільною із зменшеним розміром страхового внеску та правом, у разі їх звернення, пропорційного зарахування стажу. Також вона вважає виправданим встановлення для всіх інших суб'єктів підприємницької діяльності, що працюють за спрощеною системою оподаткування, права й одночасно обов'язку сплачувати до Пенсійного фонду страхові внески в межах періоду або стажу роботи, необхідного для отримання мінімального розміру пенсії, визначеного законом, а понад цей період участь у системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування для суб'єктів підприємницької діяльності, на її думку, може бути добровільною [9, с.133].

В контексті вказаного, заслуговує на увагу пропозиція О.В. Покатаєвої, яка пропонує включити до складу єдиного податку єдиний соціальний внесок, що за аналогією можна застосувати і до фіксованого податку [10, с.88]. На практиці це має проявитися у вигляді виключення платників фіксованого податку із категорії суб'єктів, які мають сплачувати єдиний соціальний внесок.

Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності», прийнятий в цілому Верховною Радою України 20.10.2011 р., поділяє суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності на чотири групи, перша з яких являє собою дещо видозмінений фіксований податок [11]. Проте даний законопроект не вирішує питання звільнення від сплати єдиного соціального внеску цими категоріями платників, а тому у законодавстві воно залишається відкритим.

Відповідно, на даний час питання виключення із категорії платників єдиного соціального внеску фізичних осіб – підприємців, які застосовують фіксований податок, на законодавчому рівні є невирішеним, що створює не лише додаткове фіскальне навантаження для таких платників, а в окремих випадках носить і дискримінаційний характер, наприклад стосовно пенсіонерів, які отримують пенсію не за віком, а за вислугою років, осіб, які, крім здійснення підприємницької діяльності, працюють та сплачують страхові внески із заробітної плати, які вже мають мінімальний страховий стаж, встановлений законодавством.

Особливості правового регулювання фіксованого податку у Податковому кодексі України об'єднано з аналогічними особливостями єдиного податку. Таким чином, законодавець ніби визнає значну подібність даних податкових платежів та потребу у спільному їх регулюванні, оскільки фізична особа-підприємець може бути платником єдиного податку на загальній системі оподаткування та на фіксованому податку [12, с.130].

Єдиний податок відповідно до статті 11 та розділу XIV Податкового кодексу України належить до спеціальних податкових режимів, і за аналогією до даних режимів має належати й фіксований податок. Зокрема, такої позиції дотримується К.В. Андрієвський, який вказує на належність фіксованого податку до спеціальних податкових режимів, як їх різновид [13, с.17].

Проте не все так однозначно, як може здатися з першого погляду.

Спеціальний податковий режим, згідно пунктів 11.2 і 11.3 Податкового кодексу України, є системою заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів та може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів [4].

Ознаками спеціального податкового режиму, які були визначені нами в ході попередніх досліджень, є: 1) окрема система заходів з оподаткування; 2) переважно виступає підсистемою в межах загального режиму оподаткування; 3) стосується окремих категорій господарюючих суб'єктів; 4) стосується особливих груп об'єктів оподаткування; 5) може застосовуватися до певної території чи галузі економіки; 6) передбачає застосування альтернативних податків та поряд з ними додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників, наслідком чого є особливий порядок визначення елементів податку і збору, в тому числі звільнення від сплати окремих податкових платежів; 7) застосовується у відповідний податковий період, яким, як правило, є період, на який для платника діє спеціальний податковий режим [14, с.66–67].

Таким чином, фіксований податок встановлює окрему систему заходів з оподаткування, визначаючи особливий порядок оподаткування фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, які торгують на ринках, порівняно із їх оподаткуванням за загальною системою. Також, зважаючи на його підпорядкованість та залежність від загальної системи оподаткування, бо він не є самодостатнім та не може діяти окремо від неї, даний податок можна позиціонувати як підсистему в межах загального режиму оподаткування. Властиві фіксованому податку й такі ознаки, як застосування лише до окремих категорій платників і на певній території (фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, які торгують на ринках), альтернативність оподаткування

(право платника обрати фіксований податок чи загальну систему оподаткування), особливий порядок визначення елементів податку і збору (об'єкт і ставка оподаткування визначаються місцевою радою у встановлених межах від 20 до 100 грн), звільнення від сплати окремих податкових платежів (платник фіксованого податку не сплачує цілий ряд податків і зборів в тому числі податок на доходи фізичних осіб), застосовується у відповідний податковий період (патент видається на строк від одного до дванадцяти календарних місяців за вибором платника фіксованого податку).

Отже, фіксованому податку властиві всі основні ознаки, які притаманні спеціальним податковим режимам, і на підставі цього він мав би бути віднесений саме до складу даних режимів. Проте, як вже зазначалося, цей податковий платіж відсутній у складі податкової системи України та має тимчасовий характер свого застосування – до моменту внесення змін до розділу XIV Податкового кодексу України в частині оподаткування суб'єктів малого підприємництва [1]. А дані зміни вже фактично внесені прийнятим в цілому Проектом Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності». Також згідно пунктів 11.1 і 11.4 ст.11 Податкового кодексу України спеціальні податкові режими встановлюються та застосовуються у випадках і порядку, визначеними виключно даним Кодексом, але не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими цим Кодексом. Серед цих режимів, визначених розділом XIV Податкового кодексу України, фіксований податок відсутній. А тому відносити фіксований податок до даних податкових режимів недоцільно, одночасно враховуючи те, що фіксований податок відповідає всім основним ознакам спеціальних податкових режимів, його дослідження варто проводити саме в контексті даних режимів.

На основі всього вищезазначеного можна дійти наступних висновків: 1) на даний час

фіксований податок втратив статус постійного податкового платежу, оскільки він відсутній у складі податкової системи та продовжує діяти до моменту внесення відповідних змін до оподаткування суб'єктів малого підприємництва; 2) зміни правового регулювання оподаткування суб'єктів малого підприємництва – фізичних осіб, які працюють за фіксованим податком, мають відбутися найближчим часом, так як прийнято Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності», яким такий податковий платіж, як фіксований податок не передбачений; 3) на законодавчому рівні залишається невирішеним питання звільнення від сплати єдиного соціального внеску платниками фіксованого податку, як за сучасних законодавчих реалій, так і з врахуванням проекту змін до спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; 4) за умов, що склалися в податково-правовій сфері відносити фіксований податок до складу спеціальних податкових режимів недоцільно, проте, з огляду на ознаки цього податкового платежу варто аналізувати окремі норми та проводити його дослідження в цілому саме в контексті спеціальних податкових режимів, до яких він найбільше тяжіє.

ЛІТЕРАТУРА

1. Шевчук О. М. Реформування умов оподаткування суб'єктів малого підприємництва – запорука економічного зростання / О. М. Шевчук // Науковий вісник НЛТУ. – 2010. – Вип. 20.14. – С. 281–284.
2. Литвиненко Я. В. Шляхи та перспективи реформування податкової системи України / Я. В. Литвиненко, Т. Є. Литвиненко, А. В. Ліщенко // Вісник Хмельницьк. нац. ун-ту. – 2010. – № 3. – Т. 2. – С. 119–122.
3. Кармінська-Білоброва М. В. Спрощена система оподаткування як складова податкового механізму державного управління соціально-економічним розвитком / М. В. Кармінська-Білоброва // Держава та регіони. Серія: Державне управління. – 2010. – № 4.
4. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=35&nreg=2755-17>.
5. Декрет Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» : від 26.12.1992 р., № 13-92 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=13-92>
6. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» : від 08.07.2010 р., № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2464-17>.
7. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / кол. авторів [заг. ред. М. Я. Азарова]. – К. : М-во фінансів України, Нац. ун-т ДПС України, 2010. – Т. 3. – 725 с.
8. Ткаченко Н. М. Суб'єкти малого підприємництва: особливості сплати єдиного податку та фіксованого податку у співставленні з податком на доходи фізичних осіб / Н. М. Ткаченко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – Вип. 17. – С. 360–366.
9. Лаврухіна Н. О. Проблемні питання сплати страхових внесків до Пенсійного фонду підприємцями, які працюють за спрощеною системою оподаткування / Н. О. Лаврухіна // Юридична наука. – 2011. – № 1 (1). – С. 129–134.
10. Покатаєва О. В. Правові основи функціонування спрощеної система оподаткування / О. В. Покатаєва // Вісник Запорізьк. нац. ун-ту. – 2010. – № 4. – С. 85–90.
11. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» / прийнятий в цілому 20.10.2011 р. [Електронний ресурс. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?id=&pf3516=8521&skl=7.

12. Колупаєва І. Аналіз податкового навантаження платників єдиного податку / І. Колупаєва // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 2 (31). – С. 130–135.

13. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / К. В. Андрієвський ; Нац. юрид. акад. України імені Ярослава Мудрого – Х., 2009. – 29 с.

14. Сарана С. В. Ознаки спеціального податкового режиму: законодавчий та науково-практичний аспекти / С. В. Сарана // Пошук концептуальних засад розбудови правової системи України : Всеукр. конф. (м. Львів, 10–11 червня 2011 р.). – Л. : Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив», 2011. – С. 66–67.

Сарана С. В. Фіксований податок в контексті спеціальних податкових режимів / С. В. Сарана // Форум права. – 2011. – № 3. – С. 692–697 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-3/11ccvcr.pdf>

Розглянуто норми податкового законодавства та наукові праці, які стосуються правового регулювання фіксованого податку в Україні за сучасних правових реалій. Шляхом визначення характерних ознак фіксованого податку вказано на можливу його приналежність до спеціальних податкових режимів, та разом з цим обґрунтовується недоцільність віднесення даного податку до їх складу.

Сарана С.В. Фиксированный налог в контексте специальных налоговых режимов

Рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, которые касаются правового регулирования фиксированного налога в Украине в современных правовых реалиях. Путем определения характерных признаков фиксированного налога указано на возможную его принадлежность к специальным налоговым режимам, и вместе с тем обосновывается нецелесообразность отнесения данного налога к их составу.

Sarana S.V. Fix Tax in the Context of Special Tax Regimes

It was examined the norms of tax legislation and scientific works which concern the legal regulation of fixed tax in Ukraine in modern legal reality. By means of definition the characteristic features of fixed tax it was pointed on its potential belonging to the special tax regimes and at the same time it was substantiate inexpediency to refer given tax to their composition.