

ОПОДАТКУВАННЯ ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ ПЕРШОЇ ГРУПИ

У статті розглянуто актуальні проблеми оподаткування фізичних осіб, що обрали першу групу при переході на сплату єдиного податку; визначено особливості їх діяльності, фінансово-правові засоби впливу на порядок їх роботи. Проаналізовано сучасні тенденції щодо розвитку податкового законодавства, вивчено запропоновані уповноваженими державними органами зміни до нього й подано власні висновки щодо їх доцільності, ефективності та мети.

Ключові слова: оподаткування, спеціальний податковий режим, правовий режим, правовий механізм податку, платник податку, підстави оподаткування, податкове законодавство.

Конструкція правового механізму податку передбачає диференціацію його елементів на декілька груп. Першою з них є група основних елементів податку, що налічує три елементи – платник, об'єкт та ставка оподаткування. Кожен з цих елементів може бути проаналізований у статичній та динамічній.

Мета статті – висвітлити перший аспект правового регулювання платника єдиного податку, що обрав одну із запропонованих законодавцем груп.

Статичний аспект характеристики елементів податку передбачає, перш за все, дослідження матеріальної складової правового регулювання, аналіз чинних норм, якими регулюється те чи інше явище, а в нашому випадку – правовий механізм єдиного податку. Під динамічним аспектом ми розуміємо дослідження змін законодавства, яким регулюється правовий механізм цього платежу. Останній підхід дає змогу з'ясувати закономірності розвитку податкового законодавства, окреслити ключові точки правового регулювання конструкції єдиного податку, визначити перспективні напрями його розвитку в подальшому.

На сьогодні механізм єдиного податку встановлено у гл. 1 Розділу XIV Податкового кодексу України [1]. Законодавець дав назву цій главі "Спрощена система оподаткування, обліку та звітності", що не зовсім ототожнюється з назвою "єдиний податок". Крім того, законодавець пропонує використовувати термін "спрощена система", який фактично застосовується до всіх трьох складових елементів податкового обов'язку – обов'язку з податкового обліку, обов'язку зі сплати податку й обов'язку з податкової звітності. При цьому маємо наголосити, що у складі податкового обліку доцільно виокремлювати облік платників податків та облік об'єктів оподаткування.

Принциповим підходом законодавця при впровадженні нової конструкції єдиного по-

датку у 2011 р. стала диференціація платників єдиного податку на чотири, а згодом і на шість груп. Дві з них стосуються юридичних осіб, а чотири – фізичних осіб платників єдиного податку.

Кожна з наведених груп має специфічні риси, що виражаються в трьох площинах або різновидах вимог до платників єдиного податку. Перший різновид стосується виду діяльності, тобто критерієм для віднесення до тієї або іншої групи є діяльність платника. Другий різновид вимог пов'язаний з кількісним вираженням отриманого платником доходу та вимірюється в національній валюті – у гривні. Нарешті, третя група (різновид) вимог пов'язується з кількістю найманих працівників. Комбінація цих трьох показників (вид діяльності, обсяг доходу та кількість найманих працівників) дає змогу визначити право платника на сплату єдиного податку із застосуванням тієї чи іншої групи. При цьому групи юридичних осіб диференціюються лише за двома останніми критеріями, хоча до них і застосовуються загальні обмеження щодо права на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності зі сплатою єдиного податку.

До 2011 р. такої розгалуженої системи груп платників єдиного податку не існувало. Відповідно до Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" [3] спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджувалася для таких суб'єктів малого підприємництва:

1) фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи й 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;

2) юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких за рік середньооблікова чисельність праців-

ників не перевищує 50 осіб і обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн грн.

Отже, можна констатувати, що вимога щодо зайняття специфічними видами діяльності не була критерієм для створення окремої групи платників єдиного податку. Вважаємо за доцільне розглянути спочатку правовий статус фізичних осіб – платників єдиного податку, а потім – юридичних осіб. Як ми вже зазначали, зараз встановлено чотири групи фізичних осіб – платників єдиного податку. Розглянемо їх окремо.

Перша та друга група платників єдиного податку характеризується наявністю додаткової диференціаційної риси – виду діяльності. До складу першої групи включаються фізичні особи – підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів із торговельних місць на ринках та (або) провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 150 тис. грн. Критерії використання найманих працівників та їх кількості використовуються й в інших групах, а вид діяльності притаманний лише першій. При цьому можна виокремити дві вимоги. По-перше, платник єдиного податку першої групи має провадити роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках. По-друге, платники цієї групи надають побутові послуги населенню. Законодавцем встановлено можливість або одночасного настання цих умов, або лише однієї з них.

Якщо здійснення діяльності у формі торгівлі на ринках зрозуміле та не викликає особливих питань, то надання "побутових послуг населенню" потребує додаткової аргументації. Для цього проаналізуємо запропонований законодавцем у п. 291.7. ст. 291 Податкового кодексу України перелік побутових послуг населенню [1], які надають перша та друга групи платників єдиного податку, але, на нашу думку, перш ніж це робити потрібно класифікувати різновиди цих послуг, чого законодавством зроблено не було.

Вбачається доцільним виокремити дві класифікації побутових послуг населенню. Перша з них передбачає поділ вказаних послуг залежно від характеру діяльності виконавця. Такий підхід дає змогу виокремити три групи побутових послуг населенню:

- 1) виготовлення продукції;
- 2) ремонт речей;
- 3) обслуговування.

До першої групи, що передбачає безпосередньо виготовлення продукції, належать:

- 1) виготовлення взуття за індивідуальним замовленням;
- 2) виготовлення швейних виробів за індивідуальним замовленням;
- 3) виготовлення виробів зі шкіри за індивідуальним замовленням;

4) виготовлення виробів з хутра за індивідуальним замовленням;

5) виготовлення спіднього одягу за індивідуальним замовленням;

6) виготовлення текстильних виробів та текстильної галантереї за індивідуальним замовленням;

7) виготовлення головних уборів за індивідуальним замовленням;

8) додаткові послуги до виготовлення виробів за індивідуальним замовленням;

9) виготовлення та в'язання трикотажних виробів за індивідуальним замовленням;

10) виготовлення килимів та килимових виробів за індивідуальним замовленням;

11) виготовлення шкіряних галантерейних та дорожніх виробів за індивідуальним замовленням;

12) виготовлення меблів за індивідуальним замовленням;

13) виготовлення теслярських та столярних виробів за індивідуальним замовленням;

14) виготовлення металовиробів за індивідуальним замовленням;

15) виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням.

Варто зауважити, що принциповою вимогою законодавця для віднесення діяльності з виготовлення тієї або іншої продукції до категорії "надання побутових послуг населенню" є індивідуальний характер діяльності платника єдиного податку. Так, у разі встановлення якої-небудь виробничої лінії та виробництва, наприклад, взуття малими партіями, така фізична особа формально втрачає право знаходитись у складі першої групи платників єдиного податку.

Складно погодитись із раціональністю включення до категорії "послуги населенню" безпосередньо виробництва, хоча й індивідуального. Так, відповідно до Закону України "Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності", послуга – це результат економічної діяльності, яка не створює товар, але продається та купується під час торговельних операцій [4]. У Законі України "Про захист прав споживачів" під послугою розуміється "діяльність виконавця з надання (передачі) споживачеві певного визначеного договором матеріального чи нематеріального блага, що здійснюється за індивідуальним замовленням споживача для задоволення його особистих потреб" [2]. З цієї точки зору застосування розробниками змін до Податкового кодексу України терміну "побутові послуги населенню" та включення до його складу виробництва виглядає некоректним.

Друга група, що передбачає ремонт речей, включає:

- 1) послуги з ремонту взуття;
- 2) послуги з ремонту одягу та побутових текстильних виробів;
- 3) послуги з ремонту трикотажних виробів;

4) послуги з ремонту та реставрації килимів та килимових виробів;

5) послуги з ремонту шкіряних галантерейних та дорожніх виробів;

6) послуги з ремонту, реставрації та поновлення меблів;

7) ремонт автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням;

8) послуги з ремонту радіотелевізійної та іншої аудіо- і відеоапаратури;

9) послуги з ремонту електропобутової техніки та інших побутових приладів;

10) послуги з ремонту годинників;

11) послуги з ремонту велосипедів;

12) послуги з ремонту музичних інструментів;

13) послуги з ремонту інших предметів особистого користування, домашнього вжитку та металовиробів;

14) послуги з ремонту ювелірних виробів.

Вказана група побутових послуг населенню характеризується тим, що в результаті діяльності платника єдиного податку не створюється новий об'єкт, а провадиться відновлення або вдосконалення існуючого об'єкта. При цьому в деяких з наведених пунктів фактично йдеться не про надання послуги, а про виконання робіт. Відповідно до цивільного законодавства – це зовсім різні речі.

До третьої групи включаються послуги з обслуговування об'єктів матеріального світу або людей, а саме:

1) технічне обслуговування автомобілів, мотоциклів, моторолерів і мопедів за індивідуальним замовленням;

2) послуги з технічного обслуговування музичних інструментів;

3) прокат речей особистого користування та побутових товарів;

4) послуги з виконання фоторобіт;

5) послуги з оброблення плівок;

6) послуги з прання, оброблення білизни та інших текстильних виробів;

7) послуги з чищення та фарбування текстильних, трикотажних і хутрових виробів;

8) вичинка хутрових шкур за індивідуальним замовленням;

9) послуги перукарень;

10) ритуальні послуги;

11) послуги, пов'язані із сільським та лісовим господарством;

12) послуги домашньої прислуги;

13) послуги, пов'язані з очищенням та прибиранням приміщень за індивідуальним замовленням.

На наше переконання, лише остання група різновидів діяльності платника єдиного податку підпадає під визначення "побутові послуги населенню". У цьому випадку, з урахуванням положень чинного законодавства, вказаної колізії можна уникнути дуже простим шляхом – необхідно у Гл. 1 Розділу XIV Податкового кодексу України конструкцію "надання побутових послуг населенню" у відповідному відмінку заміни-

ти конструкцією "надання побутових послуг населенню, здійснення ремонту побутових речей та обслуговування".

Друга класифікація передбачає поділ вказаних послуг залежно від характеру матеріального об'єкта, на який спрямовано ці послуги, роботи або обслуговування. Такий підхід дає змогу виокремити групи побутових послуг населенню, спрямовані на створення, ремонт або обслуговування:

1) одягу;

2) взуття;

3) меблів;

4) елементів інтер'єру;

5) транспортних засобів;

6) електронних приладів;

7) інструментів;

8) інших елементів.

Висновки. Підсумовуючи проведене дослідження правового регулювання статусу платників податку першої групи, особливості набуття фізичними особами цього статусу та існуючих у законодавстві вимог, потрібно виокремити декілька принципових моментів. По-перше, впроваджена у 2011 р. модель єдиного податку суттєво відрізняється від попередньої за кількістю груп платників податків, вимогами щодо знаходження на тій чи іншій групі, особливостями зміни платниками групи єдиного податку. По-друге, до платників єдиного податку першої групи застосовується низка вимог, що характеризуються, з однієї сторони, якісними вимогами (здійснення діяльності у формі торгівлі на ринках, виконання робіт чітко визначеного виду тощо), а з другої сторони – кількісними вимогами (обсяг доходу протягом календарного року не перевищує 150 тис. грн). По-третє, закріплений законодавцем перелік якісних вимог, що застосовуються до платників першої групи, вимагає суттєвих змін, спрямованих на досягнення структуризації видів діяльності, що дасть змогу ефективніше використовувати спрощену систему обліку та звітності. Нарешті, по-четверте, доцільно привести норми п. 291.7. ст. 291 Податкового кодексу України у відповідність з іншим законодавством, що діє в Україні (наприклад, із нормами Закону України "Про захист прав споживачів", який містить термінологічний апарат, що використовується у названій статті Податкового кодексу України).

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.
2. Про захист прав споживачів : Закон України від 12.05.1991 р. № 1023-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 30. – Ст. 379.
3. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 // Офіцій-

- ний вісник України. – 1998. – № 27. – Ст. 975.
4. Про стандарти, технічні регламенти та процедури оцінки відповідності : Закон

України від 01.12.2005 р. № 3164-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 12. – Ст. 101.

Стаття надійшла до редакції 25.11.2013.

Даниелян С.А. Налогообложение плательщиков единого налога первой группы

В статье рассмотрены актуальные проблемы налогообложения физических лиц, избравших первую группу при переходе на оплату единого налога, определены особенности их деятельности, финансово-правовые средства воздействия на порядок их работы. Исследованы современные тенденции развития налогового законодательства, изучены предложенные полномочными государственными органами изменения к нему и предложены собственные выводы об их необходимости, эффективности и цели.

Ключевые слова: налогообложение, специальный режим, правовой режим, правовой механизм налога, плательщик налога, налоговое законодательство.

Danielian S. Taxation single taxpayers first group

This paper deals with topical issues of taxation of individuals who chose the first group in the transition to the single tax, determined by the characteristics of their activities, financial and legal means to influence the order of their work.

Investigates current trends in the development of tax legislation, proposed by state studied by changes to it and made their own conclusions as to their appropriateness, effectiveness and purpose.

The fundamental approach of the legislator introduced a new design with a single tax in 2011 was the differentiation of single taxpayers four , and later into 6 groups, four of which relate to individual single taxpayers.

Differentiation groups expressed in at least three kinds of requirements for single taxpayers. The first relates to the kind of activity that is the criterion for the designation of a group is the work of the payer. The second kind of requirements associated with the quantitative expression of the resulting taxable income and is measured in national currency – the hryvnia. The third group (kind of) requirements associated with the number of employees. The combination of these three parameters (type of activity, the amount of revenue and number of employees) to determine the right of the payer to pay a single tax with the use of a group.

Very specific is that the first and second group of single taxpayers is characterized by more dyferentsiatsiynoyi features – activity. The first group includes individual entrepreneurs who do not use hired persons exclusively engaged in the retail sale of goods from trading on the market and (or) conduct economic activity in the provision of public services to the population and the amount of income which a calendar year does not exceed USD 150,000.

Based on the analyzed activities of single taxpayers first group proposed some recommendations to improve the current legislation.

Key words: tax, special tax treatment, legal status, legal mechanism to tax the taxpayer, the basis of taxation, tax law.