

УДК 347.7

О. В. Покатаєва

доктор юридичних наук, професор

О. О. Хом'якова

аспірант
Класичний приватний університет

**НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЄДИНОГО ПОДАТКУ
ЯК ДЖЕРЕЛА ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ**

У статті досліджено проблемні питання нормативного врегулювання єдиного податку як джерела формування дохідної частини місцевих бюджетів в умовах децентралізації. З'ясовано наявні тенденції в нормативному врегулюванні цього виду місцевих податків та внесено окремі пропозиції щодо врегулювання проблемних питань, пов'язаних із цим у контексті зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування та підвищення рівня самодостатності місцевих бюджетів.

Ключові слова: єдиний податок, місцеві бюджети, доходи місцевих бюджетів, податкові надходження, місцеві податки і збори.

Бюджетна децентралізація як складова сучасного періоду реформування державної влади та розподілу повноважень суб'єктів публічної влади ознаменувала значні зміни в бюджетному та податковому законодавстві. Законом України "Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин" від 28.12.2014 р. № 79-VIII єдиний податок включено до складу доходів районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад. Становлення та досвід нормативного врегулювання цього виду місцевих податків є корисним для виявлення тенденцій нормативного врегулювання, що, відповідно, дасть змогу з'ясувати напрями подальшого реформування податкових відносин і питань наповнення місцевих бюджетів.

Проблемні питання стосовно справляння податків і зборів широко висвітлено у працях провідних українських учених, зокрема: Л. Воронової, М. Горобинського, О. Заверухи, О. Кириленко, О. Костенко, І. Криницького, О. Кузьменко, М. Кучерявенко, О. Музики-Стефанчук, А. Нечай, А. Новицького, Н. Пришви та ін.

Водночас у контексті останніх законодавчих змін розгляд єдиного податку як джерела наповнення місцевих бюджетів викликає низку дискусійних питань у наукових публікаціях. Сучасна наукова думка зводиться до того, що бюджетні кошти в Україні значною мірою централізовані, а нормативно-правова база не створює належного підґрунтя для забезпечення місцевих бюджетів достатнім фінансуванням. Відповідно, постає необхідність комплексного підходу щодо розв'язання проблем фінансового забезпечення регіонального розвитку в

контексті реформування системи державного управління в Україні в напрямі її децентралізації.

Метою статті є дослідження недостатньо висвітлених у доктрині фінансового права питань нормативного врегулювання справляння єдиного податку як джерела наповнення місцевих бюджетів, який у результаті реформування бюджетних і податкових відносин було віднесено до місцевих податків; з'ясування наявних тенденцій у нормативному врегулюванні цього податку; внесення відповідних пропозицій до законодавства з вирішення проблемних питань, пов'язаних із цим.

Чинна редакція Податкового кодексу України (далі – ПК України) встановлює два види місцевих податків, одним з яких є саме єдиний податок (ст. 10) [3]. Відповідно до пп. 19, 20 абз. 1 ст. 64 Бюджетного кодексу України (далі – БК України), єдиний податок належить, серед іншого, до доходів загального фонду районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, та зараховується до бюджетів місцевого самоврядування [1].

Особливості врегулювання єдиного податку передбачено у ПК України. Так, згідно із п. 10.2 ст. 10 ПК України, місцеві ради повинні *обов'язково встановлювати* єдиний податок, який, на нашу думку, створює підґрунтя незалежності місцевих бюджетів як основне джерело їх надходжень.

Незважаючи на загалом позитивні зрушення у напрямі законодавчого врегулювання питань податкових надходжень, у структурі доходів місцевих бюджетів спостерігається зменшення частки податкових надходжень.

Утім, частка місцевих податків і зборів продовжує тенденцію до зростання (наприклад, 2010 р. – 1,0%, 2011 р. – 2,9%, 2012 р. – 5,4%, 2013 р. – 7,0%, 2014 р. – 8,0%) [2]. Основним чинником збільшення цієї частки є зростання надходжень саме єдиного податку, який є найвагомим серед місцевих податків і зборів: 7,4 млрд грн у 2014 р., що на 11,6% більше за обсяги надходжень 2013 р. Таке зростання відбулося переважно через збільшення кількості платників податку: фізичних осіб і суб'єктів малого підприємництва.

На нашу думку, дослідження особливостей справляння єдиного податку доцільно розпочинати з визначення суб'єктного складу його платників. Враховуючи цей критерій, ПК України встановлює особливості сплати єдиного податку для юридичних осіб – суб'єктів господарювання та для фізичних осіб – підприємців (далі – ФОП). Відповідно різниться й нормативно-правова база, що регулює порядок справляння цього податку за суб'єктом складом.

Зокрема, спільними нормативно-правовими актами для обох суб'єктів сплати єдиного податку є: ПК України; Наказ Міністерства фінансів України (далі – Мінфін) "Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку" від 21.12.2011 р. № 1688; Наказ Мінфіну України "Про затвердження форми свідоцтва платника єдиного податку та порядку видачі свідоцтва, форми та порядку подання заяви про застосування спрощеної системи оподаткування та форми розрахунку доходу за попередній календарний рік" від 20.12.2011 р. № 1675.

Серед нормативно-правових актів, що здійснюють нормативно-правове регулювання порядку справляння єдиного податку безпосередньо ФОП, додатково виокремлюємо: Наказ ДПС України "Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо віднесення до певної групи (другої або третьої) платників єдиного податку фізичних осіб-підприємців, які здійснюють діяльність з надання послуг" від 20.02.2012 р. № 137; Наказ Мінфіну України "Про затвердження форм книги обліку доходів і витрат та порядків їх ведення" від 15.12.2011 р. № 1637; Наказ Мінфіну України від "Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку" 13.01.2015 р. № 4; Наказ Мінфіну України "Про затвердження Порядку оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого

покладено на органи державної податкової служби, платниками податків – фізичними особами" від 14.03.2013 р. № 395; Наказ Міндоходів України "Про затвердження Порядку видачі довідки про наявність у фізичної особи земельних ділянок та її форми" від 17.01.2014 р. № 32.

Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку встановлює глава 1 розділу XIV ПК України "Спрощена система оподаткування, обліку та звітності". Зазначимо, що вказана глава у ПК України з'явилася із прийняттям 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 р. № 4014-VI [5]. До неї внесені суттєві зміни у зв'язку з прийняттям Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. № 71-VII, завдяки чому по-іншому згруповано суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, а також вимоги до них [4].

Так, аналіз положень відповідного розділу ПК України свідчить, що платники єдиного податку розподіляються на чотири групи (п. 291.4) відповідно до використання чи невикористання праці найманих осіб; видів діяльності, якими вони займаються; обсягу доходу, отриманого протягом календарного року.

Перша група стосується лише ФОП і структурована за трьома критеріями:

- 1) відсутність використання праці найманих осіб;
- 2) здійснення виключних видів діяльності (лише означених у ПК України, без можливості їх поєднання з іншими видами діяльності) – роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або господарська діяльність з надання побутових послуг населенню;
- 3) наявність максимальної межі обсягу доходу протягом календарного року (до 300 тис. грн). Проведений нами компаративний аналіз генези податкового законодавства в цій сфері засвідчив, що означена межа обсягу доходу за третім критерієм збільшилась у 2 рази.

Друга група також стосується лише ФОП і визначає такі критерії:

- 1) види діяльності: а) надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню; б) виробництво та/або продаж товарів; в) діяльність у сфері ресторанного господарства;
- 2) наявність максимальної межі обсягу доходу протягом календарного року (до 1,5 млн грн). Щодо можливості використання найманої праці встановлено два варіанти: або взагалі невикористання

такої, або використання праці обмеженої кількості найманих працівників чи осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах (не більше ніж 10 осіб протягом календарного року одночасно). Вказані критерії діють у сукупності, тобто має застосовуватися не будь-який із них, а всі вони відразу.

Чинна редакція пп. 2 п. 291.4 ст. 291 ПК України встановлює й винятки із цього правила. Так, дія цього підпункту не поширюється на ФОП, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, а також здійснюють діяльність із виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних і побутових виробів із дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння. Ця категорія платників належить виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи.

Проведене нами порівняльне дослідження розвитку норм податкового законодавства дало змогу виявити такі основні тенденції, зумовлені прийняттям відповідних змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення певних податкових норм:

- 1) збільшено критерій максимальної межі обсягу доходу протягом календарного року (від 1 млн грн до 1,5 млн грн на сьогодні);
- 2) звужено суб'єктний склад платників єдиного податку щодо окремих видів діяльності (*посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, виробництво, постачання, продаж (реалізація) ювелірних і побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння*) (п. 291.5 ст. 291 ПК України) [4].

Зазначимо, що обмеження, за яким не можуть бути платниками єдиного податку ФОП, які здійснюють діяльність у сфері аудиту, на нашу думку, є нелогічним. Адже, відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність", аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як ФОП або у складі аудиторської фірми. При цьому акцентуємо, що за нормами ПК України така діяльність ФОП (за умови відсутності вказаного винятку) повинна належати до третьої групи і, відповідно, оподатковуватися за ставками, встановленими для цієї групи (а точніше на умовах, визначених для юридичних осіб). Тобто лишається незрозумілим, чому законодавець виокремив ці види господарської діяльності, адже на аналогічну господарську діяльність у сфері права, бухгалтерського обліку, консалтингу, маркетингу, інжинірингу, інформатизації, реклами поширюється спрощена система оподаткування.

Третя група стосується і юридичних осіб. Щодо ФОП ч. 3 п. 291.4, ст. 291 ПК України скасовано обмеження щодо кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах із таким платником податків [4]. Щодо юридичних осіб – суб'єктів господарювання не обмежується організаційно-правова їх форма. Натомість щодо обох груп платників податків встановлена максимальна межа обсягу доходів протягом календарного року – 20 млн грн, на противагу раніше існуючої – 3 млн грн.

До четвертої групи платників єдиного податку відтепер належать сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік становить або перевищує 75%. Відповідно, тенденцією впровадження змін щодо спрощеної системи оподаткування є постійне підвищення максимальної межі обсягу доходів за календарний рік, що передбачає можливість віднесення до тієї чи іншої групи більшої кількості відповідних платників податку.

Досліджуючи останні тенденції в нормативному врегулюванні справляння єдиного податку нами з'ясовано, що зміни до ПК України, внесені Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" від 28.12.2014 р. № 71-VII, та які набрали чинності з 01.01.2015 р., було ухвалено Верховною Радою України 28.12.2014 р., тобто за 3 дні до набрання ним чинності. Ці зміни, на наш погляд, внесені із порушенням принципу стабільності податкового законодавства, закріпленого у пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 ПК України [3], згідно з яким, зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Порушення зазначеного принципу може призвести до дестабілізації роботи сільськогосподарських товаровиробників, масового припинення діяльності багатьох із них та потягти вкрай негативні наслідки для аграрного сектору економіки загалом.

Зокрема, змінами у пп. 14.1.235 п. 14.1 ст. 14, абз. 1 п. 288.1 ст. 288, п. 292-1.1 ст. 292-1, ст. 292-1 ПК України запроваджено обов'язкову умову щодо наявності оформлених і зареєстрованих в установленому порядку договорів оренди землі як виключної підстави застосування спрощеної системи оподаткування та нарахування єдиного податку платникам четвертої групи. Тобто від 01.01.2015 р. при вирішенні питання про застосування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарським товаровиробником та нарахуванні єдиного податку мають враховуватися лише зареєстровані договори оренди землі.

На нашу думку, у практиці правового застосування це передбачає, що договори

оренди землі, які на 01.01.2015 р. є укладеними або на стадії переукладання чи продовження їх дії, але поки що не зареєстровані в установленому порядку, не будуть враховуватися при вирішенні питання щодо застосування до сільськогосподарських товаровиробників спрощеної системи оподаткування (платники єдиного податку четвертої групи) та нарахування єдиного податку. Тобто продукція, вирощена на "незареєстрованих" земельних ділянках, фіскальними органами не буде вважатися продукцією власного виробництва цього сільгосп підприємства. Це, відповідно, потягне позбавлення сільськогосподарського товаровиробника права на застосування спрощеної системи оподаткування.

Крім того, за відсутності чіткого нормативного врегулювання цього питання наявність навіть одного незареєстрованого договору оренди може трактуватися фіскальними органами як підстава для відмови в наданні та/або позбавлення права на застосування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарським товаровиробником.

Водночас суттєво ускладнюється, а в багатьох випадках й унеможлиблюється адміністрування єдиного податку платниками четвертої групи. Так, згідно із пп. 4 п. 299.10 ст. 299 ПК України, реєстрація платником єдиного податку може бути анульована шляхом виключення із реєстру платників єдиного податку за рішенням контролюючого органу у разі, якщо в податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва платника єдиного податку четвертої групи становить менш як 75% [3].

У контексті окреслених нами змін продукція, вирощена на земельних ділянках, договори оренди яких на відповідний період часу з будь-яких причин не були зареєстровані, для цілей оподаткування єдиним податком не включається до частки сільськогосподарського товаровиробництва (не менше ніж 75%), яка дає право на застосування спрощеної системи оподаткування.

З огляду на вищевикладене, вважаємо за доцільне виключити відповідні дестабілізаційні положення з ПК України, які, на наш погляд, унеможлиблюють діяльність сільськогосподарських товаровиробників, та пропонуємо вилучити у пп. 14.1.235 п. 14.1 ст. 14, абз. 1 п. 288.1 ст. 288, п. 292-1.1 ст. 292-1 ПК України положення щодо наявності зареєстрованих в установленому порядку договорів оренди землі як підстав нарахування єдиного податку платникам четвертої групи та умов застосування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарськими товаровиробниками.

Висновки. Отже, проведений аналіз нормативного врегулювання єдиного податку як джерела доходів місцевих бюджетів дає підстави для таких висновків, визначення певних тенденцій та формування пропозицій:

1. Законодавцем окремо встановлено особливості сплати єдиного податку ФОП та юридичними особами – суб'єктами господарювання.
2. Від часу запровадження спрощеної системи оподаткування суттєво зросла максимальна межа обсягу доходу від передбачених у певній групі видів діяльності (позитивна тенденція, адже надає можливість більшій кількості осіб бути платниками єдиного податку) та розширено перелік винятків щодо видів діяльності, які не можуть бути віднесені до певної групи, або на які взагалі не поширюється можливість сплати єдиного податку (негативна тенденція, що зменшує кількість осіб, які можуть набути статусу платника єдиного податку).
3. У структурі доходів місцевих бюджетів спостерігається зменшення частки податкових надходжень, утім частка місцевих податків і зборів демонструє стабільну тенденцію зростання [2]. Зазначимо, що основним чинником збільшення цієї частки є зростання надходжень саме єдиного податку, який є найвагомішим серед місцевих податків і зборів: 7,4 млрд грн, що на 11,6% більше за обсяги надходжень 2013 р. Таке зростання відбулося, здебільшого, через збільшення кількості платників податку: фізичних осіб та суб'єктів малого підприємництва.
4. Пропонуємо внести зміни до пп. 291.5.2 п. 291.5 ст. 291 ПК України та викласти його у такій редакції: "291.5.2. *фізичні особи-підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005)*", скасувавши обмеження щодо платників єдиного податку ФОП, які здійснюють діяльність у сфері аудиту, адже, згідно із Законом України "Про аудиторську діяльність", аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як ФОП або у складі аудиторської фірми та, відповідно, матиме можливість поповнювати місцевий бюджет.
5. Пропонуємо пп. 14.1.235 п. 14.1 ст. 14 ПК України викласти в такій редакції: "14.1.235. *сільськогосподарський товаровиробник для цілей глави 2 розділу XIV цього Кодексу – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми господарювання, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання*". Абз. 1 п. 288.1 ст. 288 ПК викласти в такій редакції: "288.1. *Підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку є договір оренди такої земельної ділянки*". Пункт 292-1.1 ст. 292-1 ПК викласти у редакції: "292-1. *Об'єктом*

оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди". Пункт 292-1.3 ст. 292-1 ПК України виключити.

Список використаної літератури

1. Бюджетний кодекс України : Кодекс від 08.07.2010 р. № 2456-VI (із змінами) // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 50–51. – Ст. 572.
2. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitoring%20Quarter%202014/ukr/KV_IV_2014_Monitoring_ukr.pdf.
3. Податковий кодекс України : Кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VII // Відомості Верховної Ради. – 2015. – № 7–8, № 9. – Ст. 55.
5. 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 р. № 4014-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 24. – Ст. 248.

Стаття надійшла до редакції 28.05.2015.

Покатаева О. В., Хомякова О. О. Нормативное регулирование единого налога как источника формирования доходов местных бюджетов

В статье исследованы проблемные вопросы нормативного урегулирования единого налога как источника формирования доходной части местных бюджетов в условиях децентрализации. Выявлены основные тенденции в нормативном урегулировании этого вида местных налогов и внесены отдельные предложения относительно разрешения проблемных вопросов, связанных с этим в контексте укрепления финансовой основы местного самоуправления и повышения уровня самодостаточности местных бюджетов.

Ключевые слова: единый налог, местные бюджеты, доходы местных бюджетов, налоговые поступления, местные налоги и сборы.

Pokataeva O., Khomiakova O. Normative Regulation of Single Tax as the Source of Income Generation for Local Budget

The article investigates poor covered in the financial law doctrine issues of normative regulation of control of single tax as the source of income generation for local budgets in Ukraine.

Based on the analysis done, the conclusions are made, the certain trends are identified, and the suggestions are presented.

It is noted that since the introduction of a simplified tax system the maximum limit of the amount of revenue provided for certain group of activities significantly increased, and the list of exceptions for activities, which can not be attributed to a particular group or which do not cover the possibility of paying the single tax, was expanded.

It is indicated that in the structure of local budgets there is a decrease of the share of tax revenues, however, the share of local taxes and fees continues upward trend. The main factor for this increase is the growing share of single tax income, which is the most significant one among local taxes and fees. The attention is paid that this increase found its place mainly due to increase of the number of taxpayers, individuals and subjects of small businesses.

It is proposed to make some amendments to the Tax Code of Ukraine concerning the abolition of restrictions to the single tax payers by individual entrepreneurs, engaged in auditing.

In addition, in order to exclude the relevant provisions of the Tax Code of Ukraine, which prevent the activities of agricultural producers, it is proposed to remove from certain sections the provision on availability of duly registered land lease agreements as a basis of tax charge for the single tax payers referred to the fourth group and conditions for usage of the simplified tax system by agricultural producers.

Key words: single tax, local budgets, incomes of local government finances, tax revenues, local taxes and fees.