



ГРОШ, ФІНАНСИ І КРЕДИТ

Віктор Петрович СИНЧАК,
доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри менеджменту, економічної теорії та фінансів
Хмельницького університету управління та права,
kmf@univer.km.ua

УДК 336.225.2

ПОДАТКОВІ ОБМЕЖЕННЯ У СПРОЩЕНІЙ СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ ЯК ІНСТРУМЕНТИ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА

Наголошено на правовій природі податкових обмежень у спрощеній системі оподаткування. Визнано доцільним ввести в наукову лексику поняття податкових обмежень. Запропоновано розглядати податкові обмеження з точки зору економічної науки. Обґрунтовано сутність податкових обмежень. Виявлено вплив податкових обмежень на вибір системи оподаткування платниками податків. Доведено наявність податкових обмежень у спрощеній системі оподаткування. Наведено визначення податкових обмежень у спрощеній системі оподаткування. Сформульовано наукову класифікацію податкових обмежень. Сформовано класифікаційні групи та ознаки податкових обмежень. Обґрунтовано зміст класифікаційних груп та ознак для податкових обмежень. Узагальнено основні інструменти державного податкового регулювання. Визначено місце податкових обмежень в ієрархії державного податкового регулювання. Проаналізовано чинні за Податковим кодексом України податкові обмеження. Показано регулятивний ефект податкових обмежень у чинній спрощеній системі оподаткування.

Ключові слова: обмеження, правова категорія, економічна категорія, податкові обмеження, мале підприємництво, податок, елементи податку, єдиний податок, спрощена

© Синчак В. П., 2015



система оподаткування, податкові обмеження у спрощеній системі оподаткування, державне податкове регулювання, інструменти державного податкового регулювання.

В умовах чергової податкової реформи (2014–2015 рр.), що стала причиною суттєвих змін у податковому та бюджетному законодавстві, членами уряду, практикуючими фахівцями, експертами, науковцями, достатньо уваги зосереджується на спрощеній системі оподаткування як важливій складовій державного податкового регулювання розвитку малого підприємництва у нашій країні. Причому після запровадження податкових новацій останні стали предметом різностороннього аналізу зі зміщенням акценту на порівняння якісних ознак у зміні елементів єдиного податку, серед яких — кількість платників, обсяги об'єктів оподаткування, величина ставок, спрощення механізму нарахування й обчислення, об'єктивність установленого податкового періоду, зручність строків і порядку сплати єдиного податку та подання звітності тощо. Позитивна зміна будь-якого з них дає підстави для оптимістичних висновків, і, навпаки, що вимагає установлення причин і виявлення впливових чинників, які сприяли підтвердженню песимістичних прогнозів і призвели до негативних явищ, позначившись на надходженнях до бюджетів або зменшенні показників у структурі елементів єдиного податку.

Звісно, на зміну абсолютних обсягів податкових надходжень до відповідних бюджетів в умовах спрощеної системи оподаткування безпосередньо впливають різні обмеження, визначені Податковим кодексом України (далі — ПКУ України), які також є предметом обговорення та дискусій. Однак зміст останніх зводиться в основному до практичних аспектів і стосується доцільності запровадження тієї або іншої обмежувальної ознаки. При цьому звужуються наукові підходи до вивчення її категоріального походження, що не сприяє визнанню податкових обмежень і з'ясуванню їх ролі у спрощеній системі оподаткування як окремих інструментів державного податкового регулювання, зостається невизначеним і їх місце у структурі обов'язкових атрибутів, властивих при запровадженні не лише для єдиного податку, але будь-якого іншого, оскільки за своєю вагомістю та сферою впливу, особливо з практичної точки зору, вони мають не менше значення, ніж загалом його неодмінні елементи. Тож якщо стосовно останніх проведено достатньо досліджень, обґрунтовано визнано є їх економічна природа, аргументовано визначено та чітко прописано їхнє місце у ПКУ України, то податкові обмеження, характерні якраз для спрощеної системи оподаткування, потребують належного переосмислення та істотної аргументації з точки зору наукового підходу, оскільки мають суттєвий вплив на суб'єктів господарювання (далі — СГ) не лише в умовах справляння єдиного податку, але й загалом з погляду державного податкового регулювання розвитку малого підприємництва.

Відразу доцільно зауважити, що спрощена система оподаткування є достатньо досліджуваним явищем у вітчизняній економічній літературі, в якій, залежно від років реформування податкового законодавства, вибудувалась умовна періодизація наукових пошуків, зокрема до прийняття вперше у нашій країні Податкового кодексу України та після його введення в дію. Необхідність у її удосконаленні визначала тематику досліджень, зумовлювала мету та завдання низки наукових праць [1–12], в яких розглядалися теоретичні основи розвитку малого підприємництва в умовах національної економіки з визначенням ефективності спрощеної системи оподаткування та на цій основі формувалися методичні підходи до державного податкового регулювання розвитку дрібного



бізнесу, обґрунтовувалися основні переваги та недоліки, особливості та перспективи справляння єдиного податку з посиленням на зарубіжний досвід, що, безумовно, сприяло наступним змінам у царині податкової політики держави.

З набранням чинності зазначеного нормативно-правового акта виникла необхідність поглиблення досліджень з урахуванням законодавчих нововведень, що згодом стали предметом наукових публікацій [13–17], в яких їх автори аналізують чинний механізм справляння єдиного податку та визначають його нові перспективи, розробляють сучасні методичні підходи до вибору системи оподаткування й організації податкового обліку суб'єктами малого підприємництва на засадах податкової альтернативності, обґрунтовують необхідність застосування спрощеної системи оподаткування у стимулюванні розвитку дрібного бізнесу та зайнятості населення шляхом державного податкового регулювання. Останнє як окремий напрям досліджень належним чином дискутується у працях [18–27], у яких вітчизняні науковці розглядають податкове регулювання з позиції економічних важелів впливу на виробництво та розвиток регіонів, підвищення конкурентоспроможності продукції та стимулювання інноваційної діяльності, відводять податковим пільгам і ставкам головну роль у регулювальному процесі, зокрема при формуванні доходів фізичних осіб і джерел фінансових ресурсів для потреб соціальної сфери, пропонують шляхи його вдосконалення у контексті стратегічного розвитку окремих секторів національної економіки України. При цьому називається широкий спектр дій у самому механізмі податкового регулювання [27, с. 11–12], пов'язаного з прийняттям податкового законодавства та внесенням змін і доповнень до податкових законів, які збільшують (зменшують) податкове навантаження певних категорій платників податків, сприяють структуризації видів діяльності, зобов'язують представників фіскальних органів і змушують суб'єктів господарювання прогнозувати вплив передбачуваних перемін в оподаткуванні та проводити контроль за їх дотриманням із виявленням податкових правопорушень тощо.

Дієву роль у зазначених процесах в економічній політиці суб'єктів господарювання відіграють різного роду обмеження. Серед останніх науковцями називаються законодавчі, ресурсні, техніко-економічні та бюджетні обмеження, з якими, як зазначають В. В. Мортіков і А. М. Моклякова [28, с. 109], доводиться досить часто стикатись вітчизняним підприємствам на практиці. Деяко подібне спостерігаємо і в одному з навчальних видань [29, с. 196–197], в якому розкривається сутність спрощеної системи оподаткування з властивими їй обмеженнями, серед яких лише фрагментарно згадуються законодавчі. Проте у наукових працях і навчальній літературі досі не розглядається, а відтак залишається не обґрунтованим економічне походження останніх із виокремленням в їх складі податкових обмежень, що діють в умовах тієї ж спрощеної системи оподаткування та приймають безпосередню участь у податковому регулюванні, стримуючи СГ від її вибору, а отже, не дають підстав реєструватись юридичним і фізичним особам платниками єдиного податку або здійснюють регулювальний вплив навіть під час його сплати, впливаючи на зміну обсягів податкових надходжень за наявності законодавчого підґрунтя.

Недостатнє обґрунтування означеного вище питання потребує аргументації щодо доцільності виокремлення податкових обмежень і віднесення їх до обов'язкових елементів спрощеної системи оподаткування з відведенням їм належного місця в її основі. Разом із цим виникає необхідність по-новому науково



осмислити їх зміст як важливих інструментів у податковому регулюванні розвитку малого підприємництва, адже такий напрям дослідження є майже не вивченим.

Метою статті є обґрунтування сутності та доведення наявності податкових обмежень у спрощеній системі оподаткування та виявлення їхнього впливу на фізичних і юридичних осіб — платників єдиного податку як дієвих інструментів державного податкового регулювання розвитку малого підприємництва в Україні.

У першій декаді ХХІ ст. з прийняттям ПК України (2010 р.) вітчизняна практика оподаткування зазнала чергового реформування. І хоч до цього часу були підстави для сподівань, що саме цей документ сприятиме очікуваній стабільності в податковій системі країни та в найбільш динамічній за кількістю змін галузі права, проте такі очікування виявились марними. Доцільно лише нагадати, що за чотири роки, починаючи з дати набрання чинності ПК України (1 січня 2011 р.), за станом на 1 січня 2015 року прийнято 75 законів, якими до зазначеного документа внесена значна кількість змін, а також 2 тлумачення Конституційного Суду, у тому числі щодо визнання конституційними окремих його положень. Деякі з цих законів безпосередньо стосувались і спрощеної системи оподаткування, що виявилась достатньо вразливою до новацій, оскільки за цей короткий період зазнала щонайменше трьох істотних нововведень:

1) вперше після запровадження спрощеної системи оподаткування (1999 р.) відбувся поділ платників єдиного податку на чотири групи, до перших трьох з яких належали фізичні особи-підприємці, а четверту — складали юридичні особи (Закон № 4014-VI від 4 листопада 2011 р. [30]);

2) введення згодом шести груп платників єдиного податку, з яких 1–3 та 5 групи — фізичні особи-підприємці, а 4–6 — юридичні особи (Закон № 5083-VI від 5 липня 2012 р. [31]);

3) повернення до чотирьох груп платників єдиного податку, з яких 1–2 групи складають суто фізичні особи-підприємці, тоді як 3 група є комбінованою, а також віднесення сільськогосподарських товаровиробників вперше до суб'єктів спрощеної системи оподаткування, зокрема до четвертої групи платників, які її, власне, формують і сплачують єдиний податок (Закон № 71-VIII від 28 грудня 2014 р. [32]), оскільки до цього періоду з них справлявся фіксований сільськогосподарський податок.

Безперечно, зміни що вносились до ПК України, стосувались не лише реформування груп платників єдиного податку, але й податкових обмежень, які мають зовнішній і внутрішній впливи, якими стримуються дії СГ загалом і в умовах спрощеної системи оподаткування зокрема, що також є дієвими інструментами державного податкового регулювання. Відтак останнє здійснюється не лише за допомогою елементів системи оподаткування, зокрема податків, але й законодавчо встановлених податкових обмежень, хоча тут, звісно, не може заперечуватися і правова природа самого податку. Більше того, з точки зору теоретиків права [33, с. 355–358], обмеженням властива фіксована функція, а тому, з одного боку, вони призначені для затвердження та піднесення в ранг недоторканності наявних чинних відносин, а з іншого — їм характерне все те, що властиве обов'язкам загалом.

Для посилення наведеної вище позиції розкриємо зміст самого поняття “обмеження”, звернувшись до Великого тлумачного словника сучасної української мови. Із проведеного неекономічного літературного аналізу очевидно, що вказаний термін трактується як правило, настанова, яка обмежує чий-небудь права, дії



тощо. Тобто обмеження є дією, яка встановлює певні межі чого-небудь або зв'язує щось обмежувальними умовами [34, с. 643]. Останнє дозволяє зробити узагальнюючий висновок, що подібними властивостями наділені і податкові обмеження, у тому числі й в умовах чинної спрощеної системи оподаткування.

Разом із цим слід зауважити, що у вітчизняній науковій літературі термін “обмеження” традиційно розглядається як правова категорія, чим, на нашу думку, безпідставно звужується можливість її застосування в інших галузях наук. Однак беззаперечне визнання лише сприяє необхідності поглибленого дослідження, зокрема податкових обмежень з точки зору економічної категорії як теоретичного вираження, мисленої форми економічних відносин у взаємодії з розвитком продуктивних сил, економічних явищ і процесів, які достеменно існують [35, с. 39]. Усе це більш ніж переконливо доводить правильність зробленого припущення, бо податкові обмеження, по-перше, беруть безпосередню участь в економічних відносинах, змінюють економічну політику СГ або зобов'язують його пристосовувати свою фінансово-господарську діяльність до їх імперативних вимог, по-друге, вони об'єктивно існують як явище та є невід'ємним інструментом державного регулювання економічних процесів, зокрема податкових, і, по-третє, поєднання двох дефініцій “податок” і “обмеження”, сприяє утворенню нової теоретичної конструкції з назвою “податкові обмеження” методологічним базисом якої стає податок, що є не лише правовою, фінансовою, соціальною та філософською, але й економічною категорією загалом.

Звідси податкові обмеження — це сукупність адаптивних правил правового й економічного змісту, спрямованих на зміну обсягів податкових надходжень у процесі фінансово-економічних відносин шляхом обмеження окремих видів операцій та/або дій платників податків в умовах державного податкового регулювання.

З наведеного визначення очевидно, що податкові обмеження включають у себе адаптивні правила, пристосовані до чинної податкової системи, в умовах якої та за їх допомогою СГ обирає той режим оподаткування або податковий механізм, який найбільше його влаштує. Відтак обмежуються деякі економічні та фінансові відносини між юридичними та фізичними особами (характерно для спеціальних режимів оподаткування), змінюється механізм розрахунково-обчислювальних операцій (введення обмежень для визначення доходів і витрат при нарахуванні податків тощо), стримуються певні дії (щодо подрібнення великих підприємств), що загалом впливають і на величину податкових надходжень, які як результативний показник для фіскальних органів можуть збільшуватись або зменшуватись. Однак в обох випадках зміни в обсягах відбуваються завдяки впливу податкових обмежень. І чим швидше платник податку до них пристосується, тим скоріше він отримає для себе вигоду у вигляді економії фінансових ресурсів уже як важливого для нього результативного індикатора, а отже — матиме стимули до економічної активності.

Такий широкий спектр застосування податкових обмежень у державному податковому регулюванні дозволяє зробити ще деякі важливі узагальнення, що стосуються спрощеної системи оподаткування, в умовах якої вони, власне, стали предметом нашого дослідження. Отож, по-перше, податкові обмеження у спрощеній системі оподаткування є фіксованим регулятором, який може змінити лише законодавець, і, по-друге, їх наявність одночасно покладає імперативні зобов'язання на суб'єкта господарювання, який знаходиться у сфері їхньої дії. І якщо стосовно першого випадку СГ може позбутися такого впливу (суто умовно,



бо наступні його дії відбуваються також завдяки цьому впливу), зокрема, шляхом обрання загальнодержавної системи оподаткування, то у другому, — будучи платником єдиного податку, він уже зобов'язаний пристосовувати свою діяльність до умов спрощеної системи оподаткування, не порушуючи гармонії податкового механізму з дотриманням обов'язків, установлених нормами Податкового кодексу України.

На підставі вищенаведених узагальнень констатуємо, що **податкові обмеження у спрощеній системі оподаткування** — це сукупність адаптивних правил правового й економічного змісту щодо обмежень для деяких осіб і груп платників єдиного податку, видів діяльності та форм розрахунків із урахуванням і дотриманням визначених умов із зміною обсягів податкових надходжень у процесі фінансово-економічних відносин до та після вибору суб'єктом господарювання спрощеної системи оподаткування в державному податковому регулюванні розвитку малого підприємництва.

З наведених вище обґрунтувань і визначення очевидно, що податкові обмеження мають загалом беззаперечний вплив на суб'єктів господарювання та платників єдиного податку зокрема, є окремими елементами спрощеної системи оподаткування, нехай, як видається на перший погляд, не достатньо фіскальними, але вони діють спільно з останніми або за певних умов навіть дещо випереджають їх і разом із цим є одночасно дієвими інструментами, які беруть безпосередню участь у державному податковому регулюванні розвитку малого підприємництва в Україні. Так, з одного боку, вони спонукають СГ до вибору спрощеної системи оподаткування з помірним податковим тягарем, а з іншого — за невідповідності її умовам підштовхують його до наступного обрання загальнодержавної системи оподаткування та в її умовах дозволяють розвивати свою діяльність поряд із новими для нього податковими пільгами як важливими елементами того чи іншого податку. Перевагою такого вибору є те, що нове податкове середовище (за його досконалості) розраховане на економічно розвинутого суб'єкта, якому надаються ширші можливості інвестиційно-інноваційного, соціального та іншого спрямування, які відповідають і меті державного податкового регулювання загалом. Однак, на відміну від податкової пільги як часткового або повного звільнення від сплати податку, податкові обмеження є стримувальним елементом, що діє поряд і вимагає від платника дотримуватись визначених умов для її застосування.

Відтак завдяки податковим обмеженням очевидна дія “закону вибору”, за якого, як писав Ф. Х. Найт [36, с. 70]: “Маючи різні варіанти поведінки або дій, що допускають кількісні характеристики варіацій, ми намагаємось комбінувати ці варіанти у такій пропорції, щоб фізично взаємозв'язані кількісні характеристики або рівень участі у нашому виборі кожного із варіантів мали однакову корисність для того, хто робить цей вибір”. Такий імперативний стан податкових обмежень як у спрощеній, так і у загальнодержавній системі оподаткування, зважаючи на їх кількість, діапазон охоплення, регулятивний вплив в умовах державного втручання в діяльність юридичних осіб і приватних підприємців, можливість створення у діях останніх певного лімітування, зміни власної стратегії та тактики задля пристосування до їхньої жорсткості, ставить цей інструмент на одне з перших місць в ієрархії податкового регулювання.

Безумовно, зазначене ранжування є достатньо умовним у загальному процесі державного податкового регулювання. Однак це не применшує роль податкових обмежень, а навпаки, їхня вагомість лише посилюється. Звідси і підвищений до



них дослідницький інтерес, оскільки в економічній літературі увага науковців [27, с. 10–11] зосереджується в основному на загальновідомих інструментах і складових податкового регулювання, що здійснюється шляхом варіювання рівнем оподаткування за допомогою загально визнаних елементів, завдяки яким реалізується властива податкам регульовальна функція (збільшення чи зменшення кількості пільг, зміна видів і величин податкових ставок тощо) або на реформуванні структури податкової системи (введення нових податків і скасування чинних платежів, зміна співвідношення місцевих і державних податків і зборів).

Дієвим інструментом державного податкового регулювання слід вважати і запровадження спеціальних податкових режимів для окремих галузей загалом або в межах дії певного виду податку зокрема, в яких, на нашу думку, найбільш ефективно та ефективно проявляють себе податкові обмеження. Тож для порівняння результативності їх дії в умовах спрощеної системи оподаткування та виявлення загалом їхнього впливу на її суб'єктів зупинимось на них більш предметно з виокремленням їх у певні групи за відповідними класифікаційними ознаками (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація податкових обмежень в умовах дії спрощеної системи оподаткування

Примітка. Побудовано за даними [37].

Зазначений підхід до дослідження дозволяє не лише узагальнити основні податкові обмеження, властиві для спрощеної системи оподаткування з метою означення вагомості їх ролі та місця у державному податковому регулюванні, принаймні це також не відкидається, але й визначити окремі їх форми, в яких вони проявляються, з'ясувати, як їхня сукупність вплине на індивідуума у тому або іншому податковому періоді, етапі становлення чи на зрілій стадії функціонування, що, з точки зору ортодоксальної теорії [38, с. 27], змусить



останнього як раціонального суб'єкта змінювати свою поведінку та обирати найвигідніші для нього схеми розрахунків з бюджетами відповідних рівнів. Це з одного боку, а з іншого — стає можливим глибше досягнути зміст, мету та завдання державного податкового регулювання за допомогою симбіозу суто податкових і, як видається на перший погляд, недостатньо податкових інструментів, до яких нами пропонується відносити досліджуванні податкові обмеження. Одночасно з цим матимемо уяву про сукупну їхню результативність, що позначиться не лише на податкових надходженнях до бюджетів і фінансовому стані СГ, хоч і такий результат враховуватиметься, але й на інших важливих індикаторах, зокрема змінах у чисельності суб'єктів спрощеної системи оподаткування як юридичних осіб, так і приватних підприємців загалом, абсолютних і відносних відхиленнях за кількістю між групами платників єдиного податку та їхньою структурою у середині самих груп, обсягами об'єктів оподаткування та податкової бази й інших подібних показниках. Останні якраз і будуть тією чутливою реакцією суб'єктів господарювання на ефективні або неефективні дії інструментів в умовах державного податкового регулювання, що видно за даними табл. 1. Так, кількість зареєстрованих малих підприємств має тенденцію до зростання, і за прогнозними даними у 2014 році вони становили 113,4 %, тоді як кількість приватних підприємців і середніх підприємств зменшилась до 93,9 % і 95,5 % відповідно. Звісно, що однією з причин зазначеного зниження є й інструменти податкового регулювання, властиві для спрощеної системи оподаткування.

Таблиця 1

Наявність суб'єктів малого і середнього підприємництва у Хмельницькій області та надходження від них коштів до бюджетів у 2011–2014 рр.

Показники	Роки				Зростання (зниження) у 2014 р., %
	2011	2012	2013	2014	
Усього суб'єктів, осіб	71 093	70 231	70 772	67 881	95,5
у т. ч.:	396	412	397	397	100,3
— середніх підприємств					
у % до усіх суб'єктів	0,56	0,59	0,56	0,58	-
— малих підприємств	5 808	6 167	6 519	6 584	113,4
у % до усіх суб'єктів	8,17	8,78	9,21	9,70	-
— приватних підприємців	64 889	63 652	63 856	60 900	93,9
у % до усіх суб'єктів	91,27	90,63	90,23	89,72	-
Надійшло коштів, млн. грн.	1 099,1	1 376,1	1 495,3	1 496,0	136,1
у т. ч. від:	623,1	759,3	845,0	744,5	119,6
— середніх підприємств					
з них у середньому від 1-го, грн.	1 573 500	1 843 000	2 128 500	1 875 300	119,2
— суб'єктів малого підприємництва	476,0	616,8	650,3	751,5	157,9
з них у середньому від 1-го, грн.	6733,0	8834,3	9240,5	11136,0	165,4

Примітки:

- 1) розраховано за даними [39];
- 2) розрахунки за 2014 рік проведено на основі прогнозних даних.



Звертаючись до класифікаційної ознаки податкових обмежень “За видам діяльності”, зауважимо, що вона охоплює ті види діяльності, якими платнику єдиного податку першої — третьої груп, зокрема фізичним і юридичним особам — суб’єктам спрощеної системи оподаткування, заборонено займатись. Перелік таких видів діяльності передбачений у підп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПКУ України (табл. 2).

Таблиця 2

Податкові обмеження у видах діяльності для платників єдиного податку

№ з/п	Види діяльності
1.	діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей (крім розповсюдження лотерей), парі (букмекерське парі, парі тоталізатора);
2.	обмін іноземної валюти;
3.	виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів у 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 (крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння);
5.	видобуток, реалізацію корисних копалин, крім реалізації корисних копалин місцевого значення;
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 розд. III ПКУ України;
7.	діяльність з управління підприємствами;
8.	діяльність з надання послуг пошти (крім кур’єрської діяльності) та зв’язку (крім діяльності, що не підлягає ліцензуванню);
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.

Примітка. Узагальнено за даними [37].

З табл. 2 видно, що до заборонених видів діяльності для платників єдиного податку 1-ї — 3-ї груп віднесено ті її види, які є високорентабельними, потребують спеціальних знань, одержання ліцензій, мають важливе монопольне значення для держави, а також пов’язані з певними ризиками можливих зловживань за імовірності втрати ефективного контролю через широкую мережу суб’єктів малого підприємництва та використанням готівкових розрахунків між ними тощо. Тому введення певних податкових обмежень у спрощеній системі оподаткування мінімізує ризики втрат як для держави, так і споживачів послуг, сприяє дотриманню стандартів якості та цілком доцільній з точки зору бюджету державній монополії на окремі види діяльності, позитивно впливаючи на конкурентне середовище.

До класифікаційної ознаки “За видами суб’єктів” віднесено фізичних осіб-підприємців і юридичних осіб (представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку),



які не мають права бути платниками єдиного податку. Перелік таких осіб наведено у табл. 3.

Таблиця 3

Особи й установи без права віднесення їх до платників єдиного податку

Підстава	Назва суб'єкта та зміст обставин
п. 291.5.2 ПК України	фізичні особи-підприємці, які здійснюють технічні випробування та дослідження (група 74.3 КВЕД ДК 009:2005), діяльність у сфері аудиту;
п. 291.5.3 ПК України	фізичні особи-підприємці, які надають в оренду земельні ділянки, загальна площа яких перевищує 0,2 гектара, житлові приміщення та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 100 кв. м, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 кв. м;
п. 291.5.4 ПК України	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;
п. 291.5.6 ПК України	представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;
п. 291.5.7 ПК України	фізичні та юридичні особи-нерезиденти;

Примітка. Узагальнено за даними [37].

Як видно з табл. 3, податковим законодавством введені обмеження для фізичних і юридичних осіб як безпосередньо щодо них самих, так і тих видів діяльності, якими вони не можуть займатись, будучи платниками єдиного податку. Знову ж таки, як і в попередній класифікаційній ознаці, до осіб, яким заборонено бути платником єдиного податку віднесено парабанки, інші фінансові установи, діяльність яких потребує спеціального державного регулювання, вимагає гарантій і захисту клієнтів від фінансового шахрайства тощо, яким складніше запобігти в чинних умовах спрощеної системи оподаткування. Відтак для останньої відводиться той сектор національної економіки, який не можуть у достатній мірі забезпечити великі та середні підприємства або для них така діяльність є недостатньо привабливою і т. д.

Меншою кількістю груп податкових обмежень представлена класифікаційна ознака "За наявності певних обставин та необхідністю дотримання умов" (табл. 4), хоча, з точки зору важливості, вона також наділена вагомим регулюючим ефектом. Так, за допомогою цієї ознаки в умовах спрощеної системи оподаткування розв'язується проблема заборгованості перед бюджетами, оскільки для того, щоб зареєструватись платником єдиного податку, як видно з табл. 4, суб'єктам господарювання необхідно на день подання заяви про реєстрацію не мати податкового боргу (крім безнадійного, що виник внаслідок форс-мажорних обставин).



Таблиця 4

Податкові обмеження щодо відсутності підстав для віднесення СГ до платників єдиного податку за наявних обставин і недотриманні умов¹

Підстава	Зміст обставин та умов
п. 291.5.5 ПК України ²	суб'єкти господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;
п. 291.5.8 ПК України ²	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);
п. 291.5–1.1 ПК України ³	суб'єкти господарювання, у яких понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);
п. 291.5–1.2 ПК України ³	суб'єкти господарювання, що провадять діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29–2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;
п. 291.5–1.3 ПК України ³	суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Примітки:

- ¹ — узагальнено за даними [37];
- ² — для платників першої–третьої груп;
- ³ — для платників четвертої групи.

Безумовно, закладений підхід у наведених в табл. 3 класифікаційних групах обмежень є виправданим і свідчить не лише про ефект податкового регулювання розвитку малого підприємництва в Україні, але й сприяє забезпеченню повноти розрахунків з державою. Це, з одного боку, а з іншого — податкові обмеження для суб'єктів господарювання щодо статутного капіталу з часткою 25 % або більше, належних юридичним особам неплательщикам єдиного податку, стримує подрібнення великих підприємств, що загалом важливо для національної економіки.

Окрім вищенаведених заборон, передбачених для всіх платників єдиного податку, Податковим кодексом встановлено певні обмеження у деяких видах діяльності між окремими групами, зокрема першою та другою. Їх віднесено до класифікаційної ознаки “За групами платників”, до яких належать три види обмежень у діяльності, а саме:



1) *достатньо обмежені* (здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню). Позитивний регулюючий ефект цього виду обмежень у класифікаційній ознаці проявляється в наданні можливості фізичній особі-підприємцю на початковому етапі своєї діяльності розпочати власну справу з найменшими витратами в адмініструванні податків, характерними для платників єдиного податку 1-ї групи. Однак порівняно з іншими платниками єдиного податку через здійснення лише роздрібного продажу товарів з торговельних місць на ринках та надання лише побутових послуг населенню такі види діяльності віднесено до групи достатньо обмежених. Звісно, наведені обмеження не слід розглядати як певний недолік, оскільки, як зазначено вище, при розширенні сфери діяльності та збільшенні доходу платник єдиного податку може перейти до вищої, зокрема 2-ї групи.

Перелік побутових послуг, які можуть надаватися 1-ю та 2-ю групами платників єдиного податку, затверджено у п. 291.7 ст. 291 ПК України і наведено в табл. 5.

Як видно з табл. 5, за своїм змістом і призначенням наведені побутові послуги, які можуть надавати платники єдиного податку 1-ї та 2-ї груп, потребують певної кваліфікації та спрямовані на задоволення найдрібніших повсякденних потреб населення. Таке широке охоплення переліку побутових послуг свідчить про ще один регулюючий ефект, закладений у спрощеній системі оподаткування, зокрема можливості розширення сфери їх надання та підвищення рівня зайнятості населення (довідково: за безпосередньої участі суб'єктів спрощеної системи оподаткування у різні роки працевлаштувалось від 0,9 до 1,4 млн. осіб [12, с. 65]);

2) *частково обмежені* (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). Наведений перелік видів діяльності здійснюють платники єдиного податку 2-ї групи, який є більш розширеним, порівняно з 1-ю групою платників єдиного податку. До його числа віднесено надання будь-яких послуг, у тому числі й побутових, і не лише населенню, як це є у випадку з 1-ю групою платників єдиного податку, але й іншим спрощенцям. Окрім цього, такі особи мають право виробляти та/або здійснювати продаж товарів і проводити діяльність у сфері ресторанного господарства. Однак, як видно з наведеного переліку дозволених видів послуг, їх надання, хоча і менше, але також обмежується, що дозволяє віднести їх до цієї групи класифікаційної ознаки.

Цілком зрозуміло, що поступове розширення видів діяльності має регульовальний ефект для платників єдиного податку 2-ї групи та вимагає від них не лише набуття досвіду в підприємстві, але і в організації робочих місць, у залученні додаткової робочої сили та в обчисленні й утриманні ще й інших податків і внесків, зокрема, з найманих працівників. Останнє сприяє підвищенню не лише їхньої професійної культури, але і податкової, що має важливе суспільно-економічне значення як для розвитку малого підприємства, так і зрілого громадянського суспільства;



Таблиця 5

**Перелік побутових послуг для надання населенню
платниками єдиного податку першої та другої груп**

№ з/п	Назва
1.	Виготовлення взуття за індивідуальним замовленням
2.	Послуги з ремонту взуття
3.	Виготовлення швейних виробів за індивідуальним замовленням
4.	Виготовлення виробів зі 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- і 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



Продовження табл. 5

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

Примітка. Узагальнено за даними [37].

3) *необмежені*. Порівняно з попередніми обмеженнями ця група класифікаційної ознаки не містить лімітування видів діяльності, звісно, якщо вони не заборонені законодавством загалом, у тому числі й ПКУ України для платників єдиного податку. Отож за Податковим кодексом необмежені види діяльності надано право здійснювати платникам єдиного податку 3-ї та 4-ї груп. Очевидною перевагою у такому податковому регулюванні, як видно з проведеного аналізу, є те, що займатись необмеженими видами діяльності можуть більш досвідчені суб'єкти господарювання, зокрема ті, що пройшли поступові етапи свого становлення як бізнесмени та платники, а також особи, які перейшли на його сплату із загальнодержавної системи оподаткування. При цьому ПКУ України не заборонено ставати платниками вказаних груп відразу.

Відтак завдяки обмеженням і заборонам у діяльності з поступовим переходом до необмежених її видів для платників єдиного податку 3–4 груп, держава, по-перше, створює рівні податкові умови як для фізичних осіб-підприємців, так і юридичних осіб суб'єктів малого підприємництва; по-друге, сприяє зростанню більш досконалих форм ведення малого бізнесу; по-третє, стимулює суб'єктів господарювання, зокрема фізичних осіб-підприємців до самовдосконалення та опанування новими формами організації бізнесу; по-четверте, формує сприятливе середовище для збільшення чисельності зайнятого населення завдяки збільшенню критерію облікової чисельності найманих працівників від встановлення мінімальної їх кількості до зняття такого обмеження.

Ще одним податковим обмеженням для платників єдиного податку, зокрема першої — третьої груп, яке віднесено до класифікаційної ознаки “За формами розрахунків”, слід вважати види оплати, що здійснюються за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги). За ПКУ України такі розрахунки повинні проводитись виключно у грошовій формі (готівковій та/або безготівковій). До цієї класифікаційної ознаки віднесено такі форми розрахунків, як:

1) *бартерна*. Відповідно до ПКУ України бартерна (товарообмінна) операція — господарська операція, яка передбачає проведення розрахунків за товари (роботи, послуги) у негрошовій формі в рамках одного договору;

2) *негрошова*. До негрошових форм належать будь-які розрахунки, що здійснюються у негрошовій формі, зокрема шляхом взаємозаліку, обміну товарами тощо.

Застосування грошової форми оплати за товари (роботи, послуги) в умовах спрощеної системи оподаткування має регульовальний вплив на суб'єктів малого підприємництва, спрямований, з одного боку, на забезпечення товарно-грошових відносин, а з іншого — на прозорість розрахунків. У першому випадку це сприяє накопиченню ліквідних активів, раціональному використанню та маневруванню



оборотним капіталом, пришвидшенню розрахунків за сировину, матеріали, з оплати праці, веденню ефективної політики по роботі з кредиторською та дебіторською заборгованістю у напрямку зменшення часового лагу між датою реалізації товарів (робіт послуг) і надходженням коштів у касу та/або на поточні рахунки приватних підприємців чи юридичних осіб, а в другому — здійсненню податкового контролю за своєчасністю та повнотою сплати податків і зборів.

Зазначені регульовальні переваги, пов'язані з використанням грошових розрахунків, загалом впливають на стабільність діяльності суб'єктів малого підприємництва та ставлять їх у більш вигідне положення порівняно з середніми та великими підприємствами. Адже завдяки відсутності бартерних і будь-яких інших негрошових розрахунків, за належної організації господарської та фінансової діяльності платники єдиного податку, по суті, не відчувають браку готівкових коштів. Відтак для платників єдиного податку створюється позитивний імідж в економічному та соціальному середовищі, що приводить до збільшення їхньої чисельності та розширення видів діяльності. До того ж, податкове регулювання розрахунків, що передбачене у спрощеній системі оподаткування, сприяє не лише розвитку дрібного бізнесу, але й грошовому обігу в нашій державі.

Таким чином, спрощена система оподаткування є сприятливим середовищем, у якому найбільше проявляють себе податкові обмеження як адаптивні правила правового й економічного змісту, що стримують фізичних і юридичних осіб — платників єдиного податку від зайняття деякими видами діяльності та проведення негрошових розрахунків із урахуванням і дотриманням визначених умов, впливають на зміну обсягів податкових надходжень у процесі фінансово-економічних відносин суб'єктів малого підприємництва. Однак вони ще недостатньо досліджені економічною наукою, хоча, як доведено, увібрали в себе ознаки економічної складової й є дієвими фіскальними інструментами державного податкового регулювання. Тому наукове обґрунтування сутності податкових обмежень з виокремленням у класифікаційні групи з урахуванням вимог ПК України допомогатиме пізнанню їх як економічного явища з властивими йому імперативними ознаками, що, з одного боку, дозволить розширити уяву про нові інструменти податкового регулювання, а з іншого — посилить до них дослідницький інтерес, який лише сприятиме науковим розвідкам у цьому напрямі.

Список використаних джерел

1. *Варналій, З. С.* Мале підприємництво: основи теорії і практики [Текст] / З. С. Варналій. — К. : Т-во "Знання", КОО, 2001. — 277 с.
2. *Косова, Т. Д.* Єдиний податок: проблеми реформування обчислення та справляння [Текст] / Т. Д. Косова, В. О. Лук'янченко // *Фінанси, учёт, банки* : сб. науч. тр. Вып. 8 / под общ. ред. П. В. Егорова. — Донецк : ДонНУ, 2002. — Ч. 1. — С. 4–88.
3. *Іванов, Ю. Б.* Альтернативні системи оподаткування [Текст] : монограф. / Ю. Б. Іванов ; Харк. держ. екон. ун-т. — Х. : ХДЕУ — Торнадо, 2003. — 517 с.
4. *Синчак, В.* Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва [Текст] / В. Синчак, Ю. Ярмоленко // *Сучасні підходи до вирішення економічних проблем області* : матеріали регіонал. наук.-практ. конф. — Хмельницький, 2004. — С. 143–146.



5. *Чайковська, О. В.* Альтернативна система оподаткування як резерв підвищення ефективності малого бізнесу [Текст] / О. В. Чайковська, О. О. Якубовська // V-та Міжрег. наук.-практ. конф. "Оподаткування у промисловому регіоні: теорія та перспективи розвитку" : матеріали конф. — Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2005. — С. 294–298.
6. *Ануфрієв, М. Ю.* Влияние специальных налоговых режимов на развитие малого предпринимательства в регионе [Текст] / М. Ю. Ануфрієв, Т. В. Бережная, В. Г. Кобялко и др. ; НАН України, Ін-т економ. пром-ти. — Донецьк : Юго-Восток, 2006. — 226 с.
7. *Лайко, П. А.* Податкове регулювання підприємницької діяльності [Текст] : монограф. / П. А. Лайко, Р. П. Жарко. — К. : ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2007. — 254 с.
8. *Синчак, В. П.* Деякі проблеми застосування спрощеної системи оподаткування у сільському господарстві [Текст] / В. П. Синчак // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. — Вип. 15. — Т. 3. — Кам'янець-Подільський, 2007. — С. 322–328.
9. *Опря, Є. А.* Підходи до формування спеціальних податкових режимів [Текст] / Є. А. Опря // Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації : зб. тез доповідей IV Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 18–19 вересня 2008 р. / відп. за вип. В. М. Жук. — К. : Юр-Агро-Веста, 2008. — С. 91–94.
10. *Уманець, Т. В.* Формування ефективної податкової політики для малого бізнесу в контексті світового досвіду [Текст] / Т. В. Уманець // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали IX Міжнар. наук.-практ. конф., Донецьк, 20–21 листопада 2009 р. — Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. — С. 349–351.
11. *Войнаренко, М. П.* Ефективність запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу: практичні аспекти [Текст] / М. П. Войнаренко, Л. В. Ємчук // Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки. — 2010. — Т. 3. — С. 21–25.
12. *Юшко, С.* Спрощена система оподаткування юридичних осіб: переваги та ризики застосування [Текст] / С. Юшко // Економіка України. — 2011. — № 7. — С. 60–71.
13. *Полятикіна, Л. І.* Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва [Текст] / Л. І. Полятикіна // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія "Економіка і менеджмент". — 2012. — Вип. № 2 (54). — С. 204–207.
14. *Синчак, В. П.* Реформування спрощеної системи оподаткування в контексті податкової політики держави [Текст] / В. П. Синчак // Облік і фінанси АПК. — 2012. — № 3. — С. 113–120.
15. *Синчак, В. П.* Формування спрощеної системи оподаткування у контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення [Текст] / В. П. Синчак // Облік і фінанси. — 2012. — № 4 (58). — С. 50–58.
16. *Філіппова, С. В.* Вибір системи оподаткування та організація податкового обліку суб'єктами малого підприємництва — юридичними особами на засадах альтернативності [Текст] : монограф. / С. В. Філіппова, М. О. Ананська. — Одеса ; Донецьк : Ноулдж, Донецьке від-ня, 2013. — 120 с.
17. *Тофан, І. М.* Перспективи платників єдиного податку [Текст] / І. М. Тофан // Бізнес Інформ. — 2014. — № 3. — С. 321–324.
18. *Литвиненко, Я. В.* Податкове регулювання як складова податкового менеджменту та шляхи його покращення [Текст] / Я. В. Литвиненко, І. Д. Якушик // Наукові записки Острозької академії. Серія "Економіка". — 2008. — Вип. 10. — Ч. 1. — С. 141–147.



19. Тулуш, Л. Д. Податкове регулювання конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції [Текст] / Л. Д. Тулуш, В. В. Березовський // Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія “Фінанси і кредит”. — 2008. — № 2 (25). — С. 88–95.
20. Берlach, А. І. Оптимізація податкових ставок у системі державного регулювання економіки [Текст] / А. І. Берlach, І. С. Пирога // Південноукраїнський правничий часопис. — 2008. — № 3. — С. 241–245.
21. Садеков, А. А. Податкове регулювання та стимулювання інноваційної діяльності: зарубіжний досвід [Текст] / А. А. Садеков // Стан і проблеми оподаткування в умовах світової фінансової кризи : матеріали ІХ Міжнар. наук.-практ. конф., Донецьк, 20–21 листопада 2009 р. — Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. — С. 343–345.
22. Прокопенко, Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва [Текст] : монограф. / Н. С. Прокопенко. — К. : ННЦ ІАЕ, 2009. — 316 с.
23. Ткаченко, Н. М. Удосконалення податкової системи України, податкового регулювання доходів громадян [Текст] / Н. М. Ткаченко, Н. О. Ільєнко // Облік і фінанси АПК. — 2010. — № 1. — С. 118–123.
24. Коротун, В. І. Соціально-економічні аспекти податкового регулювання в Україні [Текст] / І. В. Коротун // Часопис економічних реформ. — 2011. — № 4. — С. 41–46.
25. Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року [Текст] / Ю. О. Лупенко, Л. Д. Тулуш. — К. : ННЦ ІАЕ, 2013. — 38 с.
26. Романовська, Ю. А. Податкові пільги як інструмент регулювання демографічної політики України [Текст] / Ю. А. Романовська, Д. С. Сирова // Часопис економічних реформ. — 2013. — № 2 (10). — С. 57–61.
27. Податкове регулювання в умовах депресивних регіонів [Текст] : монограф. / [В. С. Альошкін, О. М. Антіпов, К. В. Баляба та ін.] ; Східноукр. нац. ун-т ім. В. Даля. — Луганськ : [Б. в.], 2011. — 311 с.
28. Мортіков, В. В. Бюджетне обмеження підприємства та його кадрова політика [Текст] / В. В. Мортіков, А. М. Моклякова // Фінанси України. — 2010. — № 7. — С. 109–117.
29. Евстигнеев, Е. Н. Налоги и налогообложение [Текст] / Е. Н. Евстигнеев. — [4-е изд.]. — СПб. : Питер, 2007. — 288 с.
30. 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 [Текст] // ОВУ. — 2011. — № 60. — Ст. 2403.
31. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо державної податкової служби та у зв'язку з проведенням адміністративної реформи в Україні : Закон України від 05.07.2012 р. № 5083-VI [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/5083-17>.
32. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
33. Алексеев, С. С. Право: азбука — теория — философия: Опыт комплексного исследования [Текст] / С. С. Алексеев. — М. : Статут, 1999. — 712 с.
34. Великий тлумачний словник сучасної української мови [Текст] / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. — К. : Ірпінь : Перун, 2004. — 1440 с.
35. Мочерний, С. В. Політична економія [Текст] : навч. посіб. / С. В. Мочерний. — К. : Знання-Прес, 2002. — 687 с.



36. Найт, Ф. Х. Риск, неопределённость и прибыль [Текст] / Ф. Х. Найт ; [пер. с англ. М. Я. Каждана, В. Г. Гребенникова]. — М. : Дело, 2003. — 360 с.
37. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
38. Нельсон, Р. Р. Эволюционная теория экономических изменений [Текст] / Ричард Р. Нельсон, Сидней Дж. Уинтер ; [пер. с англ. М. Я. Каждана, В. Л. Макарова]. — М. : Дело, 2002. — 536 с.
39. Програма розвитку малого і середнього підприємництва Хмельницької області на 2015–2016 роки [Електронний ресурс] Хмельницька обласна державна адміністрація. — URL : www.adm.km.ua/doc/business_2015.docx.

Надійшла до редакції 01.03.2015

Синчак В. П. Налоговые ограничения в упрощённой системе налогообложения как инструменты налогового регулирования развития малого предпринимательства

Обосновано правовую природу ограничений в упрощенной системе налогообложения. Признано необходимым ввести в научный оборот понятие налоговых ограничений. Предложено рассматривать налоговые ограничения с точки зрения экономической науки. Обосновано сущность налоговых ограничений. Выявлено воздействие налоговых ограничений на выбор системы налогообложения плательщиками налогов. Доказано присутствие налоговых ограничений в упрощённой системе налогообложения. Приведено определение налоговых ограничений в упрощённой системе налогообложения. Сформулировано научную классификацию налоговых ограничений. Сформировано классификационные группы и признаки налоговых ограничений. Обосновано содержание классификационных групп и признаков для налоговых ограничений. Обобщено основные инструменты государственного налогового регулирования. Определено место налоговых ограничений в иерархии государственного налогового регулирования. Проанализировано правомочные в Налоговом кодексе Украины налоговые ограничения. Показано регулирующий эффект налоговых ограничений в правомочной упрощённой системе налогообложения.

Ключевые слова: ограничения, правовая категория, экономическая категория, налоговые ограничения, малое предпринимательство, налог, элементы налога, единый налог, упрощённая система налогообложения, налоговые ограничения в упрощённой системе налогообложения, государственное налоговое регулирование, инструменты государственного налогового регулирования.

Synchak, V. P. Tax Limitations in the Simplified Tax System as Tools of Tax Regulation of Small Business Development

The article highlighted the legal nature of the limitations. It is considered appropriate to put into scientific vocabulary the concept of tax limitations. To consider tax limitations in terms of economics is propounded. The essence of tax limitations is grounded. The influence of tax limitations on the choice of tax system by taxpayers is ascertained. The presence of tax limitations in the simplified tax system is proved. The definition of tax limitations in the simplified tax system is given. The scientific classification of tax limitations is formulated. The classification groups and attributes of tax limitations are formed. The content of classification groups and attributes for tax limitations are grounded. Main instruments of state tax regulations are generalized. The place of tax limitations in the hierarchy of state tax regulations is determined. The tax limitations valid under the Tax Code of Ukraine are analyzed. Regulatory effect of tax limitations in the current simplified tax system is shown.

Keywords: limitations, legal category, economic category, tax limitations, small business, tax, tax elements, flat tax, simplified tax system, tax limitations in the simplified tax system, state tax regulations, instruments of state tax regulations.