

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ:
ЕФЕКТИВНІСТЬ ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЇ ТРАНСФОРМАЦІЇ****ALTERNATIVE SYSTEMS OF TAXATION:
THE EFFICIENCY OF ITS USE AND REGULATIVE TRANSFORMATION**

Пунда О.О., д.ю.н., доцент,
доцент кафедри права

Хмельницький національний університет

Когут О.В., к.ю.н., доцент,
доцент кафедри права

Хмельницький національний університет

Стаття присвячена питанням альтернативних систем оподаткування та ефективності їх застосування і нормативно-правової трансформації. Наголошено, що альтернативні системи оподаткування є розповсюдженим інструментом оптимізації податкового навантаження на бізнес. Реформування оподаткування дозволяє більш предметно говорити про особливе ставлення до малого бізнесу в цій сфері. Під поняттям «альтернативні системи оподаткування» запропоновано розуміти особливий різновид спеціальних організаційно-податкових режимів сприяння певним групам платників податків у межах загального механізму оподаткування, під яким розуміється встановлення податковим законодавством спеціальних умов стягування однієї чи кількох податків, що стосуються окремих категорій платників податків чи певних територій. Йдеться як про податкові пільги для окремих категорій платників податків або про особливі умови оподаткування за одним або декількома податками на окремих територіях, що робить режим оподаткування альтернативним (диспозитивна засада оподаткування), що відрізняється від загального порядку (імперативна засада оподаткування), так і про встановлення спеціальних умов формування елементів оподаткування та його нарахування, відображення та сплати. Критерій розподілу територій залежно від ступеня економічних втрат від агресії та бойових дій має доповнити використовуваний у податковій системі України критерій суб'єктного підходу. На основі цього критерію має відбуватися визначення варіантів пільгового (альтернативного) оподаткування, що сприятиме відновленню регіонів зруйнованих війною. Таким чином, для реалізації потенціалу гарантії вибору платниками альтернативних способів оподаткування необхідним є створення умов для здійснення відповідних розрахунків та прийняття рішення суб'єктом господарської діяльності. У цьому підприємцям мають допомагати різноманітні електронні сервіси.

Ключові слова: оподаткування, альтернативні системи оподаткування, гарантії вибору, диспозитивна засада оподаткування, принципи альтернативної системи оподаткування.

The paper is dedicated to issues on alternative systems of taxation and the efficiency of its use and regulative transformation. It is stressed, alternative systems of taxation are expanded tools for optimization of the tax burden on businesses. Reforming taxation allows talking deeply about special approaches to small businesses in this field. We suggest understanding the concept of "alternative systems of taxation" as a specific kind of special organizational and tax regimes of facilitation to specific groups of taxpayers in frames of the general mechanism of taxation. The general mechanism of taxation is establishing special conditions of tax payments from special categories of taxpayers or separate territories by tax legislation. We are talking about tax benefits for specific categories of taxpayers or about specific conditions of taxation with one or few taxes on separate areas; it makes the taxation regime an alternative (dispositive principle of taxation), and this regime is different from the general order (imperative principle of taxation). However, we are talking about the establishment of special conditions for the formation of elements of taxation and its accrual, display, and payment. The criteria for dividing territories related to the level of economic loss from Russian aggression and hostilities has to be added to the criteria of the subjective approach, used in the current tax system of Ukraine. Identification of variants of benefits (alternative) taxation has to be on the basis of the criteria. It will facilitate the renovation of regions, destroyed by the war. Thus, the establishment of conditions for appropriative accounting and making a decision by an entity is necessary to implement the potential guarantees of choice alternative ways of taxation by taxpayers. Numerous electronic services have to help entrepreneurs with mentioned above.

Key words: taxation, alternative systems of taxation, guarantees of choice, the dispositive principle of taxation, principles of an alternative system of taxation.

Мале та середнє підприємництво є найважливішим елементом ринкової економіки, без якого неможливий нормальний розвиток сучасних суспільних відносин. Сфера діяльності суб'єктів цього сегменту комерційної діяльності є надзвичайно широкою – від надання елементарних побутових послуг до створення та обслуговування високотехнологічних стартапів. Варто пам'ятати і про їх істотний вплив на розвиток територіальних громад та окремих регіонів.

Зазначене пояснюється їхньою близькістю до безпосереднього споживача та можливістю оперативного реагування на актуальні потреби громадян та суспільства за рахунок мобільності їхньої внутрішньої організації (структури). Створення даних суб'єктів пов'язане з необхідністю перекладання навантаження на приватний сектор економіки, який в умовах нестабільності мікро- та макроекономіки швидше та менш болісно перебудовується до нових умов господарювання.

Світова практика також показує, що незважаючи на діяльність великих підприємств, нормальний розвиток економіки держави неможливий без існування малих та серед-

ніх форм ведення бізнесу. У розвинених країнах альтернативні системи оподаткування спрямовані на стимулювання розвитку окремих секторів економіки і пріоритетних форм підприємницької діяльності. Системний характер цих інструментів податкового регулювання проявляється в тому, що в разі їх застосування принципово змінюються структура податкових платежів і об'єкти оподаткування.

Інтеграція України у світову та європейську економіку вимагатиме подальшого розвитку малого та середнього бізнесу, приведення у відповідність до норм міжнародного права національного законодавства в галузі регулювання діяльності підприємництва та формування перспективних напрямків відбудови національної економіки.

Держава об'єктивно зацікавлена у нормальній функціонуванні суб'єктів підприємництва, у фінансовій стійкості їхньої діяльності, оскільки їхні фінансові ресурси є джерелом забезпечення загально-державних потреб та функціонування окремих регіонів в умовах децентралізації.

Проблематика особливостей оподаткування та основних умов діяльності індивідуальних форм підприємницької діяльності постійно знаходяться в полі зору науков-

ців-економістів. Аналізуючи порядок запровадження і функціонування альтернативних систем оподаткування та ефективності їх застосування, необхідно наголосити на переважаючій економічній складовій проблематиці наукових досліджень. Питання альтернативних систем оподаткування тривалий час не привертало на доктринальному рівні уваги дослідників-правників. Свої наукові праці питанням функціонування альтернативних систем оподаткування присвятили такі вітчизняні науковці, як Ю. Аністратенко [1], В. Коротун [2], О. Панасюк [3], В. Синчак [4], М. Славітська [5] та ряд інших авторів [6].

Водночас, у окремих публікаціях було розглянуто нормативно-правові засади та умови застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктами малого підприємництва в Україні [7]. Часто автори вказують, що право на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності для суб'єкта господарювання виникає за наявності дотримання певних умов [8] або наголошують на практичних особливостях застосування спрощеної системи оподаткування у формі єдиного податку суб'єктами господарської діяльності.

Разом з тим, деякі аспекти альтернативних систем оподаткування, зокрема в умовах функціонування економіки України у період військових дій, залишаються недостатньо дослідженими, а окремі положення можливої трансформації альтернативних систем оподаткування під впливом екстремальних умов потребують додаткового, поглибленого, теоретичного розкриття та виявлення можливостей їхнього поширення на наступних етапах формування та розвитку національної системи оподаткування. Тому метою дослідження є комплексний загальнотеоретичний аналіз проблем нормативно-правового регулювання альтернативних систем оподаткування та перспектив їх застосування.

Існування суб'єктів малого та середнього підприємництва вимагає створення такого законодавства, яке містило б у собі особливі правові норми, що враховують їхнє матеріальне становище, види діяльності, організаційно-правові форми, особливості оподаткування та інші фактори. Пріоритетний напрямком для формування сприятливого середовища, необхідного для нормального функціонування та подальшого розвитку суб'єктів малого підприємництва, має полягати у ефективному фінансово-правовому регулюванні їх діяльності, заснованому на диференційованому підході. В даний час саме в рамках фінансового та податкового права визначено основні критерії суб'єктів малого підприємництва, що дозволяють виділити їх з інших.

Альтернативні системи оподаткування є своєрідним проявом лібералізації економічних відносин суспільства. За їх наявності суб'єкти підприємницької діяльності отримують можливість самостійного вибору податкових умов господарювання, тобто мають змогу активно впливати на цей фактор зовнішнього середовища, що суттєво збільшує ступінь їх свободи в прийнятті господарських рішень. Тому можливість застосування альтернативних систем оподаткування на рівні суб'єктів підприємницької діяльності слід розглядати як один із резервів підвищення ефективності їх господарювання [9].

Ключова роль в ефективному впливі на розвиток тих чи інших напрямів у підприємстві належить адміністративному і фінансовому праву як галузям, здатним створити умови для стимулювання та подальшого розвитку суб'єктів малого і середнього підприємництва шляхом встановлення окремих податкових преференцій, зокрема у можливості застосування альтернативних систем оподаткування.

Реформування податкової системи України дозволило більш предметно говорити про особливе ставлення до малого та середнього бізнесу у цій галузі. В першу чергу це стосується регламентування діяльності представників різних форм індивідуальної комерційної діяльності (фізичних осіб підприємців).

Господарська діяльність, що здійснюється зазначеними суб'єктами підприємництва, є тією частиною економічних та фінансових відносин, яка потребує особливого, гармонійно збалансованого, детально опрацьованого правового регулювання.

Альтернативність систем оподаткування, визначається наступними обставинами. *По-перше*, одна і та ж діяльність, що здійснюється економічним агентом, може оподатковуватися тільки за однією системою оподаткування – звичайною (загальною) або альтернативною. *По-друге*, кожна з визначених у законодавстві підсистем є альтернативою загальній системі оподаткування, тобто обмежує відповідний перелік податків і зборів, які є обов'язковими до сплати. При цьому вибір однієї з цих систем звільняє платника від сплати ряду найбільш фіскально обтяжуючих податків і платежів, які передбачені у межах загальної системи. *По-третє*, перехід на одну з цих систем оподаткування обумовлюється в більшості випадків рішенням самого платника податків. Однією з ключових функцій оподаткування, яка саме й забезпечує гармонізацію інтересів усіх учасників податкових відносин, є економічна (стимулююча) функція. За її допомогою держава може заохочувати платників податків розвивати ті сфери й напрямки діяльності, які відповідають пріоритетам національної економіки, стимулювати інтенсифікацію інвестиційних процесів та раціональне використання ресурсів тощо. З іншого боку, за допомогою податкової політики держава може запобігати розвитку тих сфер діяльності, в яких вона не зацікавлена.

Підприємства та особи-підприємці щодо сплати ними податків отримали можливість певного вибору, обмеженого вимогами податкового законодавства: платник податків застосовує або загальний режим оподаткування, або альтернативну систему. При правильному виборі системи оподаткування у суб'єктів підприємництва з'являються можливості оптимізувати тягар сплати податків і спрямувати свої зусилля на вирішення інших завдань.

Дослідження правового регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу дозволило виявити такі специфічні особливості. Так, за законодавством більшість розвинених країн, малий та середній бізнес визначені як особливий суб'єкт державного регулювання. Специфіка оподаткування таких платників полягає у можливості застосування пільг, виборі альтернативного оподаткування, спрощенні звітності та підвищенні інвестиційної активності суб'єктів малого та середнього бізнесу; альтернативні системи оподаткування мають більш стимулюючі принципи для бізнесу та ефективності реалізації адміністрування податків для цих категорій, а саме: принцип визначеності, принцип достатності та еластичності надходжень від податків, принцип соціальної справедливості та принцип економічної обґрунтованості, порівняно з принципами загальної системи оподаткування [1].

Таким чином, досвід економічно розвинених країн свідчить, що застосування альтернативних режимів оподаткування з метою стимулювання розвитку малого бізнесу є ефективним на початкових етапах трансформації економіки держави при радикальній зміні системи організації національної економіки. Тривале застосування альтернативних режимів оподаткування підвищує ризик використання суб'єктів малого бізнесу у схемах ухилення від сплати податків [3].

Аналіз фінансово-правового становища фізичної особи-підприємця в порівнянні з юридичною особою дозволяє зробити висновок, що діяльність першого більш вразлива, що відбивається на збільшенні підприємницьких ризиків. Фізичній особі-підприємцю необхідно більшою мірою турбуватися про результати своєї діяльності, тому його діяльність особисто більш відповідальна у фінансовому та інших аспектах.

Ця обставина викликає необхідність передбачити для фізичної особи-підприємця особливі гарантії його діяльності, зокрема:

- визначити загальну правосуб'єктність, відповідно до якої він може займатися будь-якою не забороненою підприємницькою діяльністю (що регламентовано на рівні цивільного та спеціального законодавства);

- встановити відповідальність за результати діяльності фізичної особи-підприємця, обмежену тими матеріальними та фінансовими ресурсами, які безпосередньо пов'язані з здійснюваною ним підприємницькою діяльністю (що частково регламентовано господарським законодавством та нормами щодо банкрутства);

- передбачити найпростішу форму обліку та подання звітності (податкове законодавство).

Разом це все становить особливу гарантію прав суб'єктів підприємницької діяльності у сфері господарсько-організаційних та податкових відносин.

Правове регулювання альтернативних систем оподаткування виступає продовженням загальних принципів оподаткування, що зумовлюють характер прояви прояву цих систем:

- принцип законності встановлення податків і зборів, який проявляється стосовно спеціальних податкових режимів щодо форми та порядку їх встановлення;

- принцип рівності та загальності оподаткування, що встановлює заборону створення певного кола платників податків умов, здатних призвести до порушення рівності оподаткування, і передбачає створення специфічних офшорів у податковій системі чи будь-яких особливих умов для платників податків;

- принцип економічної обґрунтованості податків та зборів;

- принцип обліку єдності економічного простору в оподаткуванні розглядається через реалізацію порядку уніфікації оподаткування, що стосовно спеціальних податкових режимів має відбиватися як заборона встановлення перешкод у вигляді податкових механізмів спеціальних податкових режимів реалізації підприємницької діяльності.

Важлива ланка у вирішенні цієї проблеми – податкова система, яка має не лише забезпечувати фінансовими ресурсами бюджет держави та територіальних громад, а і створювати стимули до підприємницької діяльності. Вона є ефективним інструментом, за допомогою якого публічно-правові суб'єкти здійснюють практичне регулювання економічної діяльності.

Особливість процесу акумуляції податків, що збираються в секторі малого та середнього бізнесу, полягає у суттєвій неоднорідності складових його об'єктів – конкретних підприємств та фізичних особах-підприємцях, а також наявності різних схем оподаткування, що визначають особливий спосіб обчислення податків. Іноді власникам та менеджерам малих підприємств досить складно розібратися у перевагах кожної з них та прийняти раціональне рішення, що знижує податкове навантаження на малу чи середню фірму (фізичну особу-підприємця).

У Податковому кодексу України питанням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності присвячено окрему главу 1 Розділу 14 «Спеціальні податкові режими». У цій главі встановлюються правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів та ведення обліку. Юридична особа чи фізична особа-підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою, та реєструється платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою [10].

Сьогодні для фізичних осіб-підприємців залишається чотири групи платників єдиного податку та загальна система

оподаткування. Перша група створена для торгівлі на ринках, четверта – для аграріїв. Загальна система та друга з третьою групи – найрозповсюдженіші в Україні. Таким чином, на перший погляд ефективність реалізації гарантії вибору платниками альтернативних способів оподаткування є очевидною – це спрощена система оподаткування. Але це не завжди вірно. Аналіз особливостей оподаткування та основних умов перебування у відповідних групах індивідуальних форм підприємницької діяльності дозволяє констатувати, що найбільш оптимальними формами виступає діяльність у формі фізичної особи-підприємця першої та другої групи.

Порівняння альтернативних та загальної систем оподаткування дає можливість дійти висновку щодо доцільності і необхідності існування таких альтернатив, котрі стимулюють ділову активність малого підприємництва й, як наслідок, підвищують економічне зростання. Водночас, щоб більш-менш точно розрахувати суму податків, яку треба буде заплатити у випадку обрання тієї чи іншої системи оподаткування, необхідно знати прогнозні суми виручки та витрат, що не завжди можливо. Але для типових випадків ми можемо надати рекомендації, базуючись на знанні типових економічних показників, навіть без проведення точних розрахунків [5]. Для юридичної особи правильний вибір системи оподаткування є більш складним завданням, ніж для підприємця – фізичної особи. Найбільш точно це можна зробити шляхом порівняння результатів розрахунків кількох альтернативних варіантів з використанням прогнозних сум доходів та витрат.

Альтернативні системи оподаткування вирішують таким чином наступні надзвичайно актуальні питання. *По-перше*, реалізують регулюючу функцію оподаткування, зокрема стимулювання зростання обсягів діяльності та ефективного використання наявних ресурсів, а також стимулювання ефективної зайнятості населення та розвитку малого бізнесу як основи для формування підприємницької ініціативи в країні. *По-друге*, сприяють зниженню адміністративного тиску на підприємницьку діяльність, що істотно знижує витрати держави на адміністрування податків і зборів та витрати платників податків на підготовку звітності, а також зменшує ризик виникнення помилок і застосування штрафних санкцій. Цей аспект поряд зі зниженням податкового навантаження в багатьох випадках є вирішальним для платника при прийнятті рішення про перехід на ту чи іншу альтернативну систему.

Водночас, з початком військових дій оподаткування індивідуальних форм підприємницької діяльності зазнало певних змін. 15 березня 2022 року прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [11], відповідно до якого передбачаються особливості справляння податкових зобов'язань, у тому числі й щодо платників спрощеної системи оподаткування, а саме: з 1 квітня 2022 року та на період дії воєнного стану для фізичних осіб-підприємців (ФОП), платників єдиного податку I та II групи, сплата єдиного податку – добровільна. Той, хто не бажає сплачувати податок у період воєнного стану, просто не заповнює декларацію за вказаний період. Також, під час мобілізації ФОП, які належать до II та III груп платників єдиного податку, а також юридичні особи, які належать до III групи, можуть за власним рішенням не сплачувати ЄСВ за найманих працівників, призваних під час мобілізації на військову службу до Збройних Сил України.

Зазначене підкреслює необхідність оцінити у перспективі можливості використання альтернативних систем оподаткування і у процесі відбудови зруйнованої економіки.

Альтернативні системи оподаткування є розповсюдженим інструментом оптимізації податкового навантаження на бізнес. Реформування оподаткування дозволяє більш предметно говорити про особливе ставлення до малого бізнесу в цій сфері.

Під поняттям «альтернативні системи оподаткування» необхідно розуміти особливий різновид спеціальних організаційно-податкових режимів сприяння певним групам платників податків у межах загального механізму оподаткування, під яким розуміється встановлення податковим законодавством спеціальних умов стягування однієї чи кількох податків, що стосуються окремих категорій платників податків чи певних територій. Йдеться як про податкові пільги для окремих категорій платників податків або про особливі умови оподаткування за одним або декількома податками на окремих територіях, що робить режим оподаткування альтернативним (диспозитивна засада оподаткування), що відрізняється від загального порядку (імперативна засада оподаткування), так і про встановлення спеціальних

умов формування елементів оподаткування та його нарахування, відображення та сплати.

Критерій розподілу територій залежно від ступеня економічних втрат від агресії та бойових дій має доповнити використовуваний у податковій системі України критерій суб'єктного підходу. На основі цього критерію має відбуватися визначення варіантів пільгового (альтернативного) оподаткування, що сприятиме відновленню регіонів зруйнованих війною.

Таким чином, для реалізації потенціалу гарантії вибору платниками альтернативних способів оподаткування необхідним є створення умов для здійснення відповідних розрахунків та прийняття рішення суб'єктом господарської діяльності. У цьому підприємцям мають допомагати різноманітні електронні сервіси.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аністратенко Ю. І. Правове регулювання оподаткування малого та середнього бізнесу в Україні : дис. на здобуття наукового ступеня д. ю. н. : 12.00.07 / Університет державної фіскальної служби України. Ірпінь, 2017. 34 с.
2. Коротун В. І. Альтернативні системи оподаткування: теоретичні засади і практика застосування. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 5(1). С. 32–36.
3. Панасюк О. В. Перспективи удосконалення альтернативних режимів оподаткування в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. № 5. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_5_15.
4. Синчак В. П. Альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві: сутність і зміст. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11–12 (32–33).
5. Слатвінська М. О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2010. № 1. URL: http://www.nbuv.gov.ua/ejournals/znpnudps/2010_1/pdf/10smaats.pdf
6. Черепанин М. І. Оподаткування суб'єктів малого бізнесу: сучасний стан та напрями реформування. *Молодий вчений*. № 12.1 (40). 2016 р. С. 996–998.
7. Апостолюк О. Ю. Напрями вдосконалення оподаткування малого підприємництва в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 7. С. 93–97.
8. Панасюк О. В. Переваги і недоліки спрощеної системи оподаткування в контексті новацій податкового кодексу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 10. С. 41–44.
9. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування : монографія. Харків: ХДЕУ-Торнадо, 2003. 517 с.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. з змінами та доповненнями від 20. 10. 2019 р., підстава № 129-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-> (дата звернення: 15.01.2021).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану : Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-> (дата звернення: 15.01.2021).