

ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»  
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Сергій  
ІГНАТЕНКО

Автор цифрового підпису  
Сергій ІГНАТЕНКО  
Дата: 2026.02.05 18:04:26  
+02'00'

Кваліфікаційна наукова праця  
на правах рукопису

ІГНАТЕНКО СЕРГІЙ СЕРГІЙОВИЧ

УДК 336.221.4: 347.73 (477)

## ДИСЕРТАЦІЯ

### ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Спеціальність – 081 Право

Галузь знань – 08 Право

Подається на здобуття наукового ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

  
Сергій ІГНАТЕНКО

Науковий керівник: Греца Ярослав Васильович, доктор юридичних наук,  
професор

Ужгород – 2025

## АНОТАЦІЯ

*Ігнатенко С.С.* Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 081 «Право» (08 - Право). – Державний вищий навчальний заклад «Ужгородський національний університет», МОН України, Ужгород, 2025.

Дисертаційне дослідження присвячене комплексному теоретико-правовому аналізу правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як самостійного спеціального податкового режиму, з'ясуванню її правової природи, ролі та місця у національній податковій системі України.

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності функціонує у національній податковій системі України як альтернатива загальному податковому режиму, який у теорії фінансового та податкового права, законодавстві та правозастосовній практиці судів визначається як загальна система оподаткування. За своїм функціональним призначенням спрощена система оподаткування, обліку та звітності, яка передбачає сплату єдиного податку, з моменту її запровадження виконує фіскальну, регулятивну та стимулюючу функції, спрямовані на детінізацію господарської діяльності та забезпечення її належного оподаткування.

Безперервні трансформації податкової системи України та імпліцитні тенденції посилення фіскального навантаження в умовах воєнного стану, зокрема шляхом розширення обсягу податкових зобов'язань платників єдиного податку, зумовлюють необхідність поглиблення наукових досліджень інституту спеціальних податкових режимів з метою формування теоретично обґрунтованих, цілісних та юридично виважених підходів до модернізації нормативно-правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні, з урахуванням національних пріоритетів та європейських

стандартів оподаткування, що визначає актуальність дисертаційного дослідження.

У межах дослідження здійснено ґрунтовний аналіз теоретичних підходів до визначення та співвідношення понять «альтернативні системи оподаткування», «спеціальні податкові режими» та «спрощена система оподаткування, обліку та звітності», за результатами якого сформовано висновок про охоплення доктринальною категорією «альтернативні системи оподаткування» нормативно визначеного поняття «спеціальні режими оподаткування». На підставі критичного переосмислення доктринальних підходів запропоновано авторські визначення понять «спеціальні режими оподаткування», «спрощена система оподаткування, обліку та звітності» та «єдиний податок», які враховують нормативно-правові особливості чинного законодавства та відображають основні ознаки цих складних явищ.

Також сформульовано висновок щодо наявності обґрунтованих сумнівів щодо коректності віднесення законодавцем єдиного податку до переліку місцевих податків з огляду на те, що частина сплачених платниками єдиного податку коштів підлягає зарахуванню до доходів загального фонду Державного бюджету України, а порядок встановлення основних елементів та механізм адміністрування визначаються на загальнодержавному рівні. Водночас дискреційні повноваження органів місцевого самоврядування у цій сфері мають обмежений характер та фактично зводяться до встановлення ставок податку для першої та другої груп платників єдиного податку, тоді як щодо третьої та четвертої групи платників єдиного податку органи місцевого самоврядування жодної компетенції щодо встановлення чи адміністрування цього податку не мають.

Особливу увагу в дисертації приділено дослідженню правового механізму єдиного податку як ключового елементу спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також аналізу правових аспектів його адміністрування. Проаналізовано зміст та взаємозв'язок його складових елементів, зокрема суб'єкта податку, об'єкта оподаткування, бази оподаткування, податкових

ставок і порядку виконання податкового обов'язку. Обґрунтовано, що формально закріплений у назві податку термін «єдиний» не відображає реального обсягу податкових зобов'язань платників, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, оскільки на практиці такі платники зобов'язані сплачувати низку інших обов'язкових платежів. Зазначено, що назва «єдиний податок» закріплена за відповідним обов'язковим платежем з огляду на його консолідований характер, який проявляється в особливостях правового механізму застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (виконання податкового обов'язку щодо сплати єдиного податку є передумовою звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з певної сукупності окремих, передбачених законодавством обов'язкових платежів).

У роботі здійснено комплексний аналіз критеріїв поділу платників єдиного податку на групи, з особливим акцентом на критерій виду діяльності. Запропоновано авторський підхід до його класифікації на внутрішній рівень (стосується розмежування платників єдиного податку на окремі групи у межах одного податкового режиму) та зовнішній рівень (стосується самої можливості застосування платником податку спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності). Сформульовано науково обґрунтовані висновки щодо доцільності скасування обмежень для платників єдиного податку за кількістю найманих працівників, яких такі платники податків мають право залучати до здійснення господарської діяльності при застосуванні спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також щодо припинення функціонування другої групи платників єдиного податку як такої, що в умовах чинного правового регулювання створює підвищені ризики зловживань.

Чільне місце у дисертації відведено аналізу переваг і недоліків спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, зарубіжному досвіду застосування спеціальних податкових режимів та можливості його імплементації у національне законодавство України. З'ясовано, що спеціальні податкові режими не обов'язково мають пільговий характер і можуть використовуватися державою

як засіб стримування небажаної економічної активності або, навпаки, як інструмент стимулювання певних видів діяльності в окремій галузі чи на визначеній території.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у формуванні комплексного підходу до осмислення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як окремого спеціального податкового режиму, у доведенні помилковості ототожнення цього податкового режиму з інститутом податкових пільг, в удосконаленні визначення дефініції «єдиний податок», у подальшому розвитку виокремлення основних ознак, притаманних безпосередньо спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності як окремому спеціальному податковому режиму та у розвитку дослідження елементів правового механізму єдиного податку.

У дисертації сформульовано узагальнені висновки наукового дослідження та конкретні науково обґрунтовані пропозиції щодо удосконалення чинного законодавства України у сфері застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, спрямовані на підвищення правової визначеності, забезпечення балансу публічних і приватних інтересів, зменшення потенціалу для податкових зловживань.

Основні наукові результати дисертації попередньо висвітлено у таких наукових працях: «Особливості спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану», «Єдиний податок в Україні: реформувати не можна скасувати» та «Єдиний податок для суб'єктів спрощеної системи оподаткування не є «єдиним»».

**Ключові слова:** спрощена система оподаткування, альтернативні системи оподаткування, податковий режим, податки, єдиний податок, платники податку, податкове зобов'язання, елементи податку, правовий механізм, податкове навантаження, податкова система, податкове законодавство, адміністрування, реформування.

## ANNOTATION

*Ihnatenko S.S.* Legal regulation of the simplified taxation system, accounting and reporting in Ukraine. — Qualifying scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 081 «Law» (08 - Law). – State University «Uzhhorod National University», Ministry of Education and Science of Ukraine, Uzhhorod, 2025.

The dissertation research is devoted to a comprehensive theoretical and legal analysis of the legal regulation of the simplified taxation system, accounting and reporting as an independent special tax regime with the aim of clarifying its legal nature, functional purpose and place in the national tax system of Ukraine.

The simplified taxation system, accounting and reporting functions in the national tax system of Ukraine as an alternative to the general tax regime which in tax law doctrine, legislation and judicial practice is identified as the general taxation system. According to functional purpose the simplified taxation system, accounting and reporting based on the payment of the single tax has performed fiscal, regulatory and incentive functions aimed at the formalization of economic activity and ensuring its proper taxation since the moment of its introduction.

Ongoing transformations of the national tax system of Ukraine combined with implicit trends toward increasing the tax burden under martial law including the expansion of tax obligations imposed on single taxpayers, necessitate further scientific research into the institution of special tax regimes. This creates an objective need to develop theoretically substantiated, comprehensive and legally balanced approaches to the modernization of the regulatory framework for the simplified taxation system, accounting and reporting in Ukraine taking into account national priorities and European taxation standards which determines the relevance of the dissertation research.

This research provides analysis of doctrinal approaches to defining and correlating the concepts of «alternative taxation systems», «special tax regimes» and «simplified taxation system, accounting and reporting». As a result, it is concluded that the doctrinal category «alternative taxation systems» encompasses the normatively

defined concept of «special tax regimes». Based on a critical reassessment of existing doctrinal approaches the author proposes definitions of the concepts of «special tax regimes», «simplified taxation system, accounting and reporting» and «single tax» which consider the regulatory and legal features of current legislation and reflect the essential characteristics of these complex phenomena.

A conclusion was also formulated regarding the existence of reasonable doubts as to the correctness of the legislator's inclusion of the single tax in the list of local taxes, due to the fact that part of the funds that is paid by single tax payers are allocated to the general fund of the State Budget of Ukraine while the essential elements of the tax and its administration framework are determined at the national level. At the same time the discretionary powers of local self-government bodies in this sphere are limited and in practice confined to setting tax rates for the first and second groups of single taxpayers whereas local self-government bodies have no competence to establish or administer this tax for the third and fourth groups of single taxpayers.

Particular attention is paid to the analysis of the legal mechanism of the single tax as a core element of the simplified taxation system, accounting and reporting, as well as to the legal aspects of its administration. The content and interrelationship of its constituent elements are analyzed, especially the tax subject, the object of taxation, the tax base, tax rates, and the procedure for fulfilling tax obligations. It is argued that the term «single» formally embedded in the name of the tax does not reflect the actual amount of tax liabilities of taxpayers who apply a simplified taxation system, accounting and reporting since in practice such taxpayers are required to pay additional mandatory payments. It is noted that the name «single tax» is assigned to the relevant mandatory payment by its consolidated nature which is manifested in the peculiarities of the legal mechanism for applying the simplified taxation system, accounting and reporting (fulfillment of the tax obligation to pay the single tax is a prerequisite for exemption from the obligation to calculate, pay and submit tax reports for a certain set of separate mandatory payments provided for by law).

The dissertation provides a comprehensive analysis of the criteria for grouping single taxpayers with a particular emphasis on the criterion of economic activity. The

author proposes an approach to its classification into an internal level (concerning the division of single taxpayers into separate groups within a single tax regime) and an external level (concerning the possibility of a taxpayer applying a simplified taxation system, accounting and reporting). Scientifically substantiated conclusions are formulated regarding the expediency of abolishing restrictions on the number of employees permitted for single taxpayers as well as regarding the termination of the second group of single taxpayers which under the current regulatory framework creates heightened risks of tax abuse.

A special place in the dissertation is given to the analysis of the advantages and disadvantages of the simplified taxation system, accounting and reporting, foreign experience in the application of special tax regimes and the prospects for its implementation in the national legislation of Ukraine. It is demonstrated that special tax regimes do not necessarily have a preferential nature and may function either as instruments for restraining undesirable economic activity or as tools for stimulating specific types of activity in certain sectors or territories.

The scientific novelty lies in the development of an integrated doctrinal approach to understanding the simplified taxation system, accounting and reporting as a distinct special tax regime, in substantiating the fallacy of identifying this tax regime with the institution of tax benefits, in refining the definition of the term «single tax», in the further development of the identification of the main features inherent in the simplified taxation system, accounting and reporting as a separate special tax regime and in the further development of research into the elements of the legal mechanism of the single tax.

The dissertation formulates general theoretical conclusions and specific scientifically grounded proposals aimed at improving the current legislation of Ukraine in the field of the simplified taxation system, accounting and reporting, enhancing legal certainty, ensuring a balance between public and private interests and reducing the potential for tax abuse.

The main scientific results of the dissertation have been previously highlighted in the following scientific papers: «Peculiarities of the simplified taxation system under

martial law», «The single tax in Ukraine: reform or repeal» and «The single tax for entities under the simplified taxation system is not «single»».

**Keywords:** simplified taxation system, alternative taxation systems, tax regime, taxes, single tax, taxpayers, tax liability, elements of tax, legal mechanism, tax burden, tax system, tax legislation, administration, reformation.

## СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Ігнатенко С.С. Особливості спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 1. С. 334-339. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.01.54>

2. Ігнатенко С.С. Єдиний податок в Україні: реформувати не можна скасувати. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Право»*. 2024. № 83. Ч. 2. С. 218-223. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.83.2.31>

3. Ігнатенко С.С. Єдиний податок для суб'єктів спрощеної системи оподаткування не є «єдиним». *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 6. Ч 2. С. 289-294. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.06.2.46>

*Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

4. Ігнатенко С.С. Окремі аспекти судового оскарження рішень про анулювання реєстрації платника єдиного податку. *Правова система, держава та суспільство в умовах сучасного законодавства: матеріали науково-практичної конференції (м. Рівне, 5-6 грудня 2025 р.)*. Одеса: Видавництво «Молодий вчений», 2025. С. 130-134.

5. Ігнатенко С.С. Здійснення платником єдиного податку незареєстрованого виду господарської діяльності. *Розвиток правової системи України в контексті євроінтеграційних прагнень: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, присвяченої тижню*

права. (Луцьк, 10 грудня 2025 р.) / Луцький національний технічний університет;  
[редкол.: Л.Л. Ковальчук та ін.]. Луцьк, 2026. С. 160-165.

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ .....</b>	<b>12</b>
<b>ВСТУП .....</b>	<b>13</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ПРАВОВА ПРИРОДА СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ .....</b>	<b>21</b>
1.1. Теоретико-правова характеристика та фундаментальні засади функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності .....	21
1.2. Місце спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в структурі національної податкової системи України .....	50
Висновки до розділу 1 .....	74
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ЗАСТОСУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ.....</b>	<b>76</b>
2.1. Зміст та елементи єдиного податку в Україні.....	76
2.2. Правові аспекти адміністрування єдиного податку в Україні .....	107
Висновки до розділу 2 .....	129
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ .....</b>	<b>131</b>
3.1. Комплексний аналіз переваг та недоліків спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. ....	131
3.2. Зарубіжний досвід застосування спеціальних податкових режимів та його можливе застосування в Україні .....	150
3.3. Концептуальні напрями реформування правового регулювання єдиного податку в Україні .....	163
Висновки до розділу 3 .....	188
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>192</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>199</b>
<b>ДОДАТКИ .....</b>	<b>231</b>

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

**ВС** – Верховний Суд.

**ДПС України** – Державна податкова служба України.

**Е-резидент** – електронний резидент.

**ЄП** – єдиний податок.

**ЄС** – Європейський Союз.

**ЄСВ** – єдиний соціальний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування.

**МЗП** – мінімальна заробітна плата.

**ПДВ** – податок на додану вартість.

**ПК України** – Податковий кодекс України.

**ПРО** – програмний реєстратор розрахункових операцій.

**РПЄП** – Реєстр платників єдиного податку.

**РО** – реєстратор розрахункових операцій.

**ССО** – спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

**ФОП** – фізична особа-підприємець.

**ст.** – стаття.

**ч.** – частина.

**п.** – пункт.

**пп.** – підпункт.

**абз.** – абзац.

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** Конституційними нормами прямої дії закріплено наявність у громадян рівних конституційних прав і свобод, що ґрунтуються на принципах рівності всіх перед законом та неприпустимості примушення особи робити те, що не передбачено законодавством. Гарантуючи кожному рівні можливості для реалізації прав і свобод, до кола яких належить право на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом, Основний Закон України на кожного покладає обов'язок неухильно дотримуватися Конституції України та законів України, зокрема виконувати встановлений законом обов'язок сплати податків і зборів у порядку та розмірах, визначених законодавством.

Балансуючи між належним забезпеченням реалізації конституційного права особи на підприємницьку діяльність та встановленням податків, які за результатами здійснення такої діяльності підлягають нарахуванню та сплаті до бюджету, держава має формувати національну податкову систему таким чином, щоб вона, з одного боку, забезпечувала своєчасне, стабільне наповнення бюджетів усіх рівнів з метою фінансування видатків на загальносуспільні потреби, а з іншого — передбачала соціально справедливі обов'язкові платежі та зручні умови виконання податкового обов'язку платниками, без створення надмірних перешкод для здійснення підприємницької діяльності.

Невід'ємною складовою чинної податкової системи України є спрощена система оподаткування, обліку та звітності, яка функціонує як спеціальний податковий режим та активно використовується державою не лише з метою досягнення фіскальних цілей, а й як інструмент державної політики зі стимулювання підприємницької діяльності та сприяння поступальному, сталому економічному розвитку країни. Поряд із цим, у наукових та політичних колах незмінно тривають дискусії щодо раціональності подальшого збереження відповідного спеціального податкового режиму та його ефективності у сучасних соціально-економічних умовах, крізь призму переваг та притаманних йому недоліків. Особливої актуальності це питання набуло після затвердження у

грудні 2023 року Національної стратегії доходів до 2030 року, положення якої передбачають суттєве реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Зазначена обставина зумовлює необхідність поглиблення досліджень у сфері застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з метою розроблення науково-обґрунтованих, теоретично розкритих та юридично виважених підходів до модернізації її нормативно-правового регулювання, з урахуванням національних пріоритетів та європейських стандартів оподаткування.

Встановлення якісного правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні є істотним чинником у формуванні сприятливого податкового середовища для реалізації особою права на підприємницьку діяльність, забезпеченні фіскальної достатності та досягненні «справедливого балансу» між загальним інтересом суспільства та вимогами захисту основоположних прав конкретної особи у сфері оподаткування, що зумовлює підвищену наукову й практичну значущість дослідження відповідної проблематики.

Науково-теоретичним підґрунтям дисертаційного дослідження стали праці таких вітчизняних учених: Андрієвський К.В., Башняк О.С., Боксгорн А.В., Борзенкова О.Д., Браславець О.Ю., Валігура В.А., Вишемирський М.І., Глух М.В., Гогой І.Ю., Горин В.П., Греца С.В., Греца Я.В., Деміденко Л.С., Іванишина О.С., Іванов Ю.Б., Коломієць П.В., Костенко О.О., Кравцова Т.М., Крисоватий А.І., Кузь В.І., Кучерявенко М.П., Липко О.Ю., Магопець О.А., Олійник Ю.І., Онісіфорова В.Ю., Пархоменко-Цироцяянц С.В., Пилявець Т.В., Проскура К.П., Проць І.М., Пунда О.О., Рябуш Л.А., Рядінська В.О., Сарана С.В., Сидор І.П. та інших.

Крім того, суттєвий внесок у розробку окремих питань, пов'язаних з предметом нашого дослідження, внесли Даніелян С.А. та Пожидаєва М.А. у своїх дисертаціях. Однак дослідження вказаних авторів опосередковано стосувалися окремих аспектів, пов'язаних з проблематикою цієї дисертації. У них ґрунтовно розглянуті питання теоретичних аспектів єдиного податку різних

історичних періодів, правова природа єдиного податку, запропоновано авторські визначення поняття «єдиного податку» та проаналізовано елементи єдиного податку відповідно до нормативно-правового регулювання, яке було чинним на дату написання відповідних робіт.

Незважаючи на значну кількість наукових здобутків, що присвячені основним аспектам правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні, питання, які стали предметом цього дисертаційного дослідження, зокрема теоретичні підходи до розуміння поняття «спрощена система оподаткування, обліку та звітності», відмежування цього податкового режиму від інституту податкових пільг, визначення його місця у податковій системі України та шляхи його реформування в умовах апроксимації національної податкової політики до положень законодавства Європейського Союзу, у працях зазначених авторів не розкриті, що підтверджує актуальність обраної теми.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.** Дисертацію виконано відповідно до Цілей сталого розвитку України на період до 2030 року, затверджених Указом Президента України від 30 вересня 2019 року № 722; Стратегії національної безпеки України, затвердженої Указом Президента України від 14 вересня 2020 року № 392; Національної стратегії сприяння розвитку громадянського суспільства в Україні на 2021–2026 роки, затвердженої Указом Президента України від 07 вересня 2021 року № 487/2021, Національної стратегії доходів до 2030 року, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2023 року № 1218-р; Місії та Стратегічного плану Державної податкової служби України на 2025 – 2030 роки, затвердженої наказом Державної податкової служби України від 21 лютого 2025 року № 150; наукової теми кафедри господарського права ДВНЗ «УжНУ» «Господарсько-правові основи забезпечення досягнення Цілей сталого розвитку в умовах війни та повоєнної відбудови» (номер державної реєстрації НДР: 0124U003025).

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційного дослідження є комплексне теоретико-правове обґрунтування пропозицій щодо удосконалення правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні.

Досягнення поставленої мети потребує вирішення таких **завдань**:

- проаналізувати теоретичні засади визначення понять «альтернативні системи оподаткування», «спеціальні податкові режими» та «спрощена система оподаткування, обліку та звітності»;
- запропонувати авторське визначення понять «спрощена система оподаткування, обліку та звітності» та «єдиного податку»;
- розкрити особливості спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як спеціального податкового режиму;
- визначити місце спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в структурі національної податкової системи України;
- дослідити елементи правового механізму єдиного податку та їх особливості;
- визначити переваги та недоліки застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності;
- проаналізувати зарубіжний досвід застосування спеціальних податкових режимів та можливості його імплементації у національне законодавство України;
- сформулювати рекомендації щодо удосконалення чинного законодавства України, яке стосується застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

**Об'єктом дослідження** є суспільні відносини, що виникають у процесі застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні.

**Предметом дослідження** є правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дисертації є сукупність методів і прийомів наукового пізнання, що дали можливість системно

досліджувати правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. *Загальнонауковий діалектичний метод* пізнання виступив основним у цій системі методів і дозволив виконати наукові завдання, визначені в дослідженні. Так, *діалектичний метод* було застосовано для аналізу правових категорій у їх взаємозв'язку (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1, 2.2); *історичний метод* — при розкритті впровадження єдиного податку та спрощеної системи, оподаткування, обліку та звітності на території сучасної України (підрозділ 1.1); *аналітичний метод* — при розкритті змісту понять «альтернативні системи оподаткування», «спеціальні податкові режими», «спрощена система оподаткування обліку та звітності», «єдиний податок», тощо; (підрозділи 1.1, 2.1); *метод індукції та дедукції* — при дослідженні проблем застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як спеціального податкового режиму (підрозділ 3.1); *системно-структурний метод* — для визначення місця і ролі спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в структурі національної податкової системи України (підрозділ 1.2); *формально-юридичний метод* — при розкритті нормативного регулювання правового механізму застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також при розкритті місця єдиного податку серед сукупності загальнодержавних і місцевих податків та зборів (підрозділи 2.1, 2.2); *порівняльно-правовий метод* — для вивчення зарубіжного досвіду з питань застосування спеціальних режимів оподаткування (підрозділ 3.2); *метод синтезу* — при визначенні шляхів вдосконалення правових положень щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності (підрозділ 3.3).

**Нормативно-правову основу** дослідження склали Конституція України, Податковий кодекс України, закони України, укази Президента України та інші підзаконні нормативні акти, що стосуються правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці комплексного підходу спрямованого на

вирішення проблем правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. На основі проведеного дослідження сформовано низку положень, що мають важливе значення для фінансового та податкового права, правозастосування в податкових правовідносинах, а саме:

*уперше:*

- сформульовано критерії, сукупність яких виключає ототожнення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з інститутом податкових пільг;

- досліджено значення терміну «єдиний», який використано у назві фіскального платежу «єдиний податок», на предмет його відповідності реальному змісту податкових обов'язків суб'єктів господарювання, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;

- запропоновано поділ видів діяльності, які є критеріями диференціації груп платників єдиного податку, на два рівні: внутрішній та зовнішній;

- запропоновано класифікувати підстави анулювання реєстрації суб'єкта господарювання платником єдиного податку за сукупним критерієм характеру їх виникнення та механізму реалізації на: добровільні підстави, умовно-добровільні підстави та обов'язкові підстави.

*удосконалено:*

- теоретичні підходи до розуміння поняття «спрощена система оподаткування, обліку та звітності» як спеціального податкового режиму, та до його співвідношення з поняттями «альтернативні системи оподаткування» та «спеціальні податкові режими»;

- визначення поняття «єдиний податок» під яким слід розуміти консолідований обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, який сплачується платниками податків у межах спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, виконання податкового обов'язку щодо сплати якого детермінує звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з певної сукупності окремих, передбачених законодавством обов'язкових платежів;

– теоретико-правове обґрунтування необхідності збереження для першої групи платників єдиного податку методів презумптивного оподаткування з визначенням як бази оподаткування для цієї групи мінімальної заробітної плати, затвердженої законом про Державний бюджет України на відповідний рік, а також доцільності припинення функціонування другої групи платників єдиного податку.

*набули подальшого розвитку:*

– виокремлення основних ознак, притаманних безпосередньо спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності як окремому спеціальному податковому режиму;

– розуміння ролі спеціальних податкових режимів, які не обов'язково повинні мати пільговий характер, і, залежно від пріоритетів державної податкової політики (стримування небажаної економічної активності чи підтримки певного виду діяльності), можуть мати своїм наслідком як зменшення, так і збільшення податкового навантаження для окремих категорій платників податків;

– дослідження елементів правового механізму єдиного податку, зокрема його об'єкта, бази оподаткування та податкових ставок.

**Практичне значення отриманих результатів.** Положення, зміст та висновки цього дисертаційного дослідження доповнюють здобутки сучасної науки фінансового та податкового права і можуть бути використані для подальшого, поглибленого дослідження існуючих проблем правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як спеціального податкового режиму. Головні результати дослідження, подані в дисертації, використовуються та можуть бути використані:

– у законодавчій діяльності – як теоретико-методологічне підґрунтя для підготовки проєктів законодавчих та інших нормативно-правових актів, спрямованих на вдосконалення правового регулювання суспільних відносин, пов'язаних із застосуванням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності;

– у науково-дослідній сфері – положення та висновки дисертаційного дослідження можуть бути основою для подальшої розробки проблем правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності;

– в освітньому процесі – для підготовки навчальних та навчально-методичних видань та проведення занять із навчальних дисциплін «Фінансове право», «Податкове право», «Податкове право ЄС», «Адміністративне право», «Правові засади реформування фінансової системи України» а також при підготовці студентами, аспірантами наукових робіт;

– у практичній діяльності – для підготовки правових висновків, індивідуальних податкових консультацій та процесуальних документів з питань практичного застосування норм податкового законодавства, що регулюють правовий механізм спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійним дисертаційним дослідженням, що містить результати, висновки та рекомендації, отримані автором особисто.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення дисертації обговорено на засіданнях кафедри господарського права ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Окремі положення, висновки, пропозиції та рекомендації, сформульовані в дисертації, отримали також апробацію на наукового-практичних конференціях, зокрема: «Правова система, держава та суспільство в умовах сучасного законодавства» (м. Рівне, 05-06 грудня 2025 р.); «Розвиток правової системи України в контексті євроінтеграційних прагнень» (м. Луцьк, 10 грудня 2025 р.).

**Структура та обсяг дисертації.** Структура та обсяг дисертації зумовлені метою, завданнями, об'єктом та предметом дослідження. Робота складається зі вступу, трьох розділів, що включають сім підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатку. Повний обсяг роботи становить 231 сторінка, з них основного тексту – 188 сторінок. Список використаних джерел налічує 252 найменування та розміщений на 32 сторінках.

## **РОЗДІЛ 1. ПРАВОВА ПРИРОДА СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ**

### **1.1. Теоретико-правова характеристика та фундаментальні засади функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності**

Історично склалося, що податки є демонстрацією абсолютного права держави стягувати з населення певну частину їх доходу. Це право здійснюється у зв'язку з необхідністю забезпечення доходів бюджету необхідними ресурсами, щоб держава могла виконувати свої функції та забезпечувати виконання частини видатків. Важливість податкових надходжень пов'язана з тим, що вони становлять значну частку доходів бюджету. Податки слугують інструментом регулювання економіки, який дає можливість державі як стимулювати розвиток певних сфер виробництва, зменшуючи ставки податків або визначаючи податкові пільги, так і регулювати діяльність суб'єктів господарювання, посилюючи податкове навантаження, змінюючи правила ведення бізнесу [1].

Нездойминога О.Є. відзначає, що саме податки є одним із найважливіших засобів державного впливу на соціально-економічний розвиток країни [1, с. 142].

У науковій літературі систему наукових уявлень про сутність і природу податків, їх роль і значення в житті суспільства розглядають як «податкові теорії» (наукові концепції), які становлять моделі побудови податкових систем держави з різним рівнем теоретичного узагальнення. Поряд із податковими теоріями співвідношення прямого і непрямиго оподаткування, пропорційного і прогресивного оподаткування, перекладення податків та низки інших податкових теорій, існує також теорія єдиного податку. Суть цієї теорії, що висувалася науковцями у різні історичні періоди, полягає у розробці простішої та більш раціональної податкової системи шляхом запровадження універсального податку, який справляється із одного певного об'єкту оподаткування та який замінює собою значну кількість існуючих податків. Як об'єкт оподаткування розглядалися земля, дохід, витрати, прибуток, капітал та інші об'єкти. Водночас зазначена теорія є утопічною, оскільки реалізація

принципу соціальної справедливості потребує неухильної сплати податків усіма членами суспільства. Проте такого об'єкта оподаткування, який був би притаманний кожному без винятку платнику, не існує. Разом з тим, концепція єдиного податку набула подальшого теоретичного розвитку та стала основою для виникнення і становлення спрощених режимів оподаткування в подальшому [2, с. 16-17, 32-33].

Аналізуючи існуючі теорії єдиного податку, які були передумовою становлення та розвитку спеціальних податкових режимів на території України, Даніелян С.А. зазначає, що всі теорії єдиного податку були спрямовані на спрощення системи оподаткування. Такий підхід залишився і зараз, що сприяє зниженню податкового навантаження, зменшенню витрат на адміністрування податків, стимулюванню розвитку підприємницької активності населення [3, с. 43-44].

На території сучасної України ідея єдиного податку була вперше впроваджена на практиці на початку 20-х років ХХ століття у вигляді єдиного натурального податку на продукти сільськогосподарського виробництва. У той історичний період, введення сплати єдиного натурального податку було обумовлено наявністю численних податків на окремі види сільськогосподарської продукції, платниками яких було сільське населення. Це стримувало розвиток сільського господарства. Єдиний натуральний податок запроваджувався у загальнообов'язковому порядку для всього сільського населення замість всіх існуючих до того часу натуральних податків. Однак єдиний натуральний податок остаточно не вирішив проблеми численності податків з селян, що зумовило введення у тому ж історичному періоді єдиного сільськогосподарського податку. Цей платіж об'єднував у собі єдиний натуральний податок, трудовий та гужовий податок, подвірньо-грошовий, загально-громадський (у частині оподаткування селян) і деякі місцеві податки. Спочатку єдиний сільськогосподарський податок сплачувався частково натурою, а частково грошима, причому селяни могли самі обирати форму сплати, а з 1924 року – виключно грошима [3, с. 46-47].

Після проголошення незалежності України вперше спрощену систему оподаткування, обліку та звітності (далі – ССО), яка базувалася на теорії єдиного податку, було запроваджено у 1999 році відповідно до Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03 липня 1998 року № 727/98 [4]. Указ був єдиним нормативним документом, який забезпечував правову базу для застосування ССО суб'єктами малого бізнесу та визначав умови перебування, методикку нарахування і сплати єдиного податку (далі – ЄП). Законодавче впровадження ССО в Україні було зумовлене потребою подолання кризових тенденцій у національній економіці країни [5].

Підґрунтям для введення до національного податкового законодавства ССО слугувало те, що протягом першого десятиліття після проголошення незалежності України значна частина представників малого бізнесу через надмірне податкове навантаження (наприклад, для фізичних осіб протягом 1993 – 2003 років діяла прогресивна ставка у діапазоні від 10 до 50 відсотків залежно від суми доходів [6]; для юридичних осіб базова ставка податку на прибуток спочатку становила 30 відсотків [7], а протягом 2004 – 2010 років відповідала 25 відсоткам [8]) та складність податкового адміністрування здійснювали свою підприємницьку діяльність без її офіційної реєстрації у встановленому законом порядку та із приховуванням фактичних доходів від оподаткування [9, с. 290].

Конкретними причинами, які обумовили запровадження ССО були:

1) потреба у формуванні сприятливих умов для реалізації підприємницької ініціативи та розвитку бізнесу як одного з ключових елементів процесу становлення ринкової економіки;

2) ускладнення, характерні для початкового етапу становлення та фінансування суб'єктів малого підприємництва, обумовлені сукупністю чинників, зокрема, дефіцитом фінансових ресурсів, обмеженістю якісного кадрового потенціалу, а також потребою у пошуку надійних і стабільних ринків збуту товарів і послуг;

3) нерозвиненість інших, неподаткових форм державної підтримки малого

бізнесу, а також механізмів його самоорганізації, здатних забезпечити ефективне вирішення фінансових проблем цієї категорії суб'єктів господарювання;

4) недоліки податкової системи, які проявлялися у її складності, високому рівні податкового навантаження на платників податків, значних витратах часу і коштів на адміністрування численних податків і зборів. Однак не всі суб'єкти малого бізнесу, особливо на початковому етапі їх становлення, спроможні нести витрати на залучення кваліфікованих бухгалтерів, а також інші витрати, пов'язані з виконанням податкових обов'язків;

5) масові ухилення від сплати податків, протидія яким шляхом застосування виключно каральних заходів не забезпечувала досягнення очікуваних результатів [10, с. 52].

Саме з метою подолання кризових тенденцій в економіці, стимулювання виходу з «тіні» суб'єктів підприємницької діяльності [5] та, як наслідок, стимулювання додаткових надходжень до бюджету, наприкінці 90-х років ХХ століття, зокрема, але не тільки, запроваджується нормативно-правове регулювання, яке дозволило фізичним особам-підприємцям (далі – ФОП) та юридичним особам, за умови дотримання ними чітко визначених критеріїв щодо кількості найманої праці та обсягу виручки, самостійно обирати поряд з діючою системою оподаткування спосіб оподаткування доходів шляхом сплати ЄП. Такий податок для ФОП встановлювався у фіксованому розмірі, а для юридичних осіб – у відсотках від виручки з реалізації товарів, робіт, послуг. Сплата ЄП суб'єктами малого підприємництва мала своїм наслідком їх виключення у відповідних звітних періодах із кола платників інших тринадцяти обов'язкових платежів (як-от: податку на прибуток, податку на доходи фізичних осіб /для ФОП/, плати за землю, збору на спеціальне використання природних ресурсів; збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збору до Державного інноваційного фонду; збору на обов'язкове соціальне страхування; відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт; утримання автомобільних доріг загального користування України; комунального податку;

податку на промисел; збору на відрахування до Пенсійного фонду; збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів [4]), через що зменшувався податковий тягар та спрощувався податковий облік і звітність цих осіб.

Даючи оцінку закріпленому в Указі Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727/98 від 03 липня 1998 року правовому механізму єдиного податку Покатаєва О.В. відзначає, що ССО значно спростила порядок нарахування та сплати податків, суттєво скоротивши їх перелік та зменшивши ймовірність застосування штрафних санкцій, пов'язаних зі складністю сучасної податкової системи у частині адміністрування податків. Вона надала право вибору суб'єктам підприємництва економічно доцільного варіанту оподаткування, адже рішення про перехід на сплату ЄП приймається платником податків самостійно. Позитивним моментом стало суттєве спрощення податкового обліку: скасовано зобов'язання щодо ведення обліку з податку на прибуток та податку на додану вартість (далі – ПДВ). Завдяки тому, що ЄП включив у себе ще кілька податків, у платників значно скоротився обсяг податкової звітності та уніфікувалися строки сплати податку (щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця). Привабливість цієї системи для суб'єктів малого бізнесу зумовлена передусім спрощенням системи адміністрування і зменшенням небезпеки несвідомого порушення чинних правил [12, с. 217].

Юшко С.В. описує, що ССО була запроваджена для ФОП як альтернатива загальній системі та мала на меті насамперед активізацію й легалізацію підприємницької діяльності, підвищення рівня зайнятості населення. Завдяки таким перевагам, як простота і зрозумілість, мінімізація адміністрування, звільнення фонду оплати праці від нарахування внесків до фондів соціального страхування, ця система отримала популярність серед підприємців та динамічно поширювалася країною. Переваги ССО для ФОП були особливо відчутними в період 1999-2003 рр., коли основним податковим платежем була власне сума ЄП (від 20 до 200 грн за підприємця та додатково 50 % установленної ставки за

кожного працевлаштованого). Навіть виходячи з максимальної ставки ЄП 200 грн вигоди від його застосування були очевидними. У наступні роки механізм справляння ЄП зазнав змін [13, с. 39].

Пізніше, податкову політику України періоду запровадження ССО у науковій літературі охарактеризують як таку, що була спрямована на зменшення рівня оподаткування. При цьому зміни податкового законодавства, які стосувалися зниження ставок податків і коригування механізмів їхнього справляння, базувалися на міркуваннях, що будь-яка ліберальна податкова реформа є запорукою покращення динаміки економічного розвитку [14, с. 15].

Чірва О.В. у своїй роботі запровадження альтернативної – спрощеної системи оподаткування, головною метою якої була підтримка формування підприємницького класу в Україні та самозайнятості населення, оцінює важливим позитивним кроком на шляху розбудови національної системи оподаткування та першою вдалою спробою застосування регулятивних властивостей оподаткування для стимулювання розвитку вітчизняної економіки на протигагу домінуючим фіскальним тенденціям [15, с. 40].

З часу запровадження ССО зазнавала неодноразових змін, які стосувалися (1) ставок ЄП, (2) порядку його нарахування, (3) переліку податків, які замінювалися ЄП, а також (4) критеріїв надання підприємствам та ФОП права на використання ССО. Найбільшими були зміни 2010 року, що передбачали збільшення зобов'язань для платників ЄП зі сплати внесків до Пенсійного фонду, та 2012 року, що включали перегляд ставок та зміну способу нарахування ЄП для частини платників [16, с. 10].

Наразі нормативно-правовою основою для застосування ССО є Податковий кодекс України (далі – ПК України), який цю систему оподаткування відносить до розділу «Спеціальні податкові режими». Нормативне значення терміну «спеціальний податковий режим» закріплено у ст. 11 ПК України як систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів та яка може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору,

звільнення від сплати окремих податків та зборів. При цьому встановлено, що не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими ПК України [17]. Доцільно відзначити, що, по-перше, податкове законодавство у період до набрання чинності ПК України не містило в собі визначення поняття «спеціальний податковий режим» та не оперувало таким. По-друге, нормативне визначення поняття «спеціальний податковий режим» є загальним та не розкриває повною мірою сутності цього поняття.

Правовий режим оподаткування – це комплексна система правових норм, що регулюють встановлення, зміну та стягнення податків, а також визначають права й обов'язки платників податків та державних органів. Він формується на основі принципів оподаткування і характеризується такими ознаками, як: нормативно-правове закріплення; галузевий характер; контрольованість; імперативність; наявність власної мети – регламентація правового статусу та поведінки учасників податкових правовідносин [18, с. 75-74].

Аналізуючи сутність спрощеного спеціального режиму Теремецький В.І. звертає увагу на те, що поняття «спеціальний податковий режим» є новелою податкового законодавства, закріпленою в ПК України, і є однією з центральних категорій податкового права. Термін «спеціальний» у словниках тлумачиться як такий, що належить до роду, виду, частковостей, до подробиць предмета; який чимсь виділяється серед інших; не такий, як інші; особливий. Спеціальні податкові режими є інститутом податкового права, що в цілому регулює певні правовідносини, встановлює, а також визначає правове поле визначених податковим законодавством режимів, що відрізняються від загального порядку оподаткування. З практичної точки зору спеціальні податкові режими мають велике економічне і соціальне значення, будучи дієвим економічним інструментом держави з регулювання окремих галузей економіки в межах податкової політики. [19, с. 99-100].

Шаптала Є.Ю. зазначає, що у наукових колах виділяють 3 основні підходи до визначення спеціальних податкових режимів:

- інституціональний – спеціальний порядок правового регулювання податкових відносин, дія якого охоплює певну групу суб'єктів та/або об'єктів;
- системно-організаційний – самостійна система заходів з оподаткування, що передбачає спеціальний порядок розрахунку та сплати податку певними групами платників у межах окремої території або галузі економіки;
- фінансово-економічний – специфічно побудована система оподаткування спрямована на оптимізацію процедур справляння податків і забезпечення реалізації принципів оподаткування, що використовується як інструмент податкової політики та характеризується наявністю визначених регуляторних властивостей стосовно досягнення найвищого фіскального та регулюючого результату, розв'язання окреслених соціально-економічних цілей [20, с. 154].

Пилявець Т.В. та Теремецький В.І. вважають, що з наукової точки зору спеціальні податкові режими можна визначити як сукупність правових норм, що встановлюють таку зміну загального порядку виникнення, виконання та припинення особою своїх податкових обов'язків, яка призводить до значного спрощення зазначеного загального порядку, в тому числі шляхом заміни цілої сукупності обов'язків зі сплати низки податків обов'язком зі сплати єдиного платежу, до зменшення розмірів податкових вилючень, а також до повного або часткового звільнення від сплати податків і зборів [19, с. 100; 21, с. 199]. З наведеним визначенням не погоджуємося, оскільки воно демонструє вузьке розуміння терміну «спеціальні податкові режими», яке за своїм змістом є наближеним до поняття ССО, яке закріплене у ПК України.

Розкриваючи сутність спеціального податкового режиму слід врахувати, що йому, як і будь-якому іншому податково-правовому режиму, характерні наступні загальні риси:

- (а) спрямований на впорядкування і визначення поведінки учасників податкових правовідносин;

(б) здійснюється із застосуванням різних правових засобів (стимулів, преференцій, заборон, обмежень);

(в) призначенням такого режиму є впорядкування однорідних суспільних відносин, пов'язаних із надходженням коштів від платників податків до бюджетів різних рівнів у формі обов'язкових податкових платежів, шляхом визначення їх суб'єктного складу, об'єкта та змісту, а також забезпечення реалізації інтересів учасників відповідних відносин (насамперед у межах податкових правовідносин ідеться про здійснення інтересів держави як власника публічних коштів і водночас інтересів платників як безпосередніх суб'єктів, що формують дохідну частину бюджетів);

(г) повинен бути врегульований таким чином, щоб забезпечувати збалансування інтересів як владних суб'єктів, так і зобов'язаних учасників податкових правовідносин [20, с. 195].

У науковій літературі сутність спеціальних податкових режимів розкривається через ряд наступних притаманних їм ознак:

- мають комплексний характер, який полягає у одночасному використанні сукупності взаємозв'язаних податкових пільг, які поширюються на різні податки і збори (як-от: податок на прибуток, ПДВ, плата за землю та мито) і застосовуються у сукупності;

- переважно, мають тимчасовий період застосування, що свідчить про їх експериментальний характер;

- метою їх запровадження є стимулювання розвитку окремих регіонів (територіальна ознака) або певних галузей національної економіки (галузева ознака), що й зумовлює визначення кола суб'єктів, які володіють правом на пільгове оподаткування;

- орієнтовані на стимулювання розвитку регіонів або галузей шляхом створення умов для підвищення інтенсивності інвестиційної та інноваційної діяльності;

- для інструментів податкового стимулювання, що належать до цієї групи, притаманним є поєднання сукупності податкових пільг із додатковими

заходами неподаткового впливу на регулювання господарської діяльності [22, с. 22; 36, с. 19].

Андрієвський К.В. вирізняє наступні ознаки, що, на його думку, виражають якісну своєрідність спеціальних податково-правових режимів:

а) спеціальний податково-правовий режим охоплює комплекс юридичних засобів, які формують для його суб'єктів певні потенційні правові наслідки, можливість настання яких закріплена у правових нормах, у зв'язку з чим він є різновидом правового режиму.

б) формування сукупності потенційних податково-правових наслідків, які утворюють спеціальний податково-правовий режим, має на меті залучення учасників суспільних відносин до тягаря сплати обов'язкових податкових платежів. Через це спеціальні податково-правові режими доцільно класифікувати як один із різновидів податково-правового режиму.

в) поряд із визначеною основною метою кожен спеціальний податково-правовий режим характеризується наявністю додаткової цілі, яка може полягати, зокрема, у стимулюванні певних видів господарської діяльності або зменшенні податкового навантаження для суб'єктів, що віднесені до окремих категорій. Саме ця обставина є однією з підстав для розмежування спеціального та загального податково-правових режимів.

г) спеціальний податково-правовий режим не має самостійного характеру та може функціонувати тільки в якості доповнення до загального податкового режиму. Втрата цієї особливості матиме наслідком трансформації спеціального податково-правового режиму у загальний [23, с. 253-254].

Сарана С.В. виокремлює наступні притаманні саме спеціальним податковим режимам ознаки:

- самостійна система заходів з оподаткування, що функціонує як система правил та заходів, необхідних для досягнення певної мети, умов діяльності, функціонування чого-небудь, що за своїм змістом узгоджується із природою податкового режиму загалом і спеціального податкового режиму зокрема;

- у переважній більшості випадків функціонують як підсистема у межах

загального режиму оподаткування;

- поширюються на визначені категорії суб'єктів господарювання, що знайшло відображення у його законодавчому визначенні;

- характеризуються наявністю зв'язку із особливою групою об'єктів оподаткування;

- допускають застосування у межах окремо визначеної території або певного сектору економіки;

- обумовлюють використання альтернативних податків та поряд з ними додаткових зборів, що в окремих випадках здатні підвищувати податкове навантаження для певних груп платників податків, в результаті чого формується спеціальний порядок визначення елементів обов'язкових податкових платежів, в тому числі звільнення від сплати окремих податків чи зборів;

- діють у межах відповідного податкового періоду, яким, зазвичай, є строк, протягом якого на платника поширюється дія спеціального податкового режиму [24, с. 309].

Сідляр В.В., аналізуючи теоретичні аспекти використання спеціальних податкових режимів, вказує на доцільність віднесення в основу характеристики спеціальних режимів оподаткування той факт, що їхнє застосування не вимагає змін у загальному режимі оподаткування, що, на її думку, дає можливість використовувати такі інструменти для стимулювання економіки держави, не порушуючи принципів стабільності і визначеності податкової системи. При цьому, Сідляр В.В. поділяє спеціальні податкові режими на два типи оподаткування:

- функціональний – базується на заміні для окремої категорії платників усіх чи частину податків незалежно від території та місця розташування платника; та

- територіальний – передбачає введення комплексу податкових пільг на основі загальної системи оподаткування з обмеженням їх дії окремою територією [25, с. 206].

Подібний поділ спеціальних податкових режимів здійснює також Іванов

Ю.Б. розмежовуючи їх за територіальною (спеціальні економічні зони та території пріоритетного розвитку) та за галузевою ознакою (стосуються суб'єктів господарювання однієї галузі або платників, що здійснюють певний вид діяльності) [26, с. 51-52].

Аналізуючи адміністративно-правовий аспект спеціальних податкових режимів відповідно до приписів ПК України Теремецький В.І. виділяє наступні властиві їм риси:

1) вони використовуються тільки деякими категоріями платників, що відповідають вимогам, встановленим у відповідних розділах ПК України;

2) вони пов'язані із провадженням підприємницької діяльності платником податку;

3) використання спеціальних податкових режимів передбачає звільнення платника податку від обов'язку обчислення і сплати частини загальнодержавних та (або) місцевих податків;

4) використання спеціальних податкових режимів ґрунтується на особливому порядку встановлення елементів оподаткування, який проявляється як у закріпленні обов'язкових елементів окремого податку, що не належить до загальної системи оподаткування, так і сплати окремих податків;

5) вони використовуються одночасно з іншими режимами оподаткування, передбаченими податковим законодавством;

6) запровадження або припинення дії спеціального податкового режиму регулюється лише ПК України [19, с. 102].

З урахуванням притаманних спеціальним податковим режимам ознак Сарана С.В. пропонує під терміном «спеціальний податковий режим» розуміти окрему систему заходів з оподаткування, яка застосовується у відповідний податковий період, переважно виступаючи підсистемою загального податкового режиму, стосується окремих категорій господарюючих суб'єктів, особливих груп об'єктів оподаткування чи певної території або галузі економіки та передбачає застосування альтернативних податків і поряд з ними додаткових зборів, що збільшують податкове навантаження для окремих категорій платників

[27, с. 18]. Вказане визначення досить повно передає сутність спеціальних податкових режимів, однак потребує уточнення у частині такого наслідку застосування альтернативних податків, передбачених спеціальним податковим режимом, як «збільшення податкового навантаження для окремих категорій платників». Адже, передбачення тим чи іншим спеціальним податковим режимом застосування альтернативних податків і поряд з ними зборів не завжди повинно супроводжуватися саме збільшенням податкового навантаження.

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 [28, с. 310].

Відтак, залежно від переслідуваної законодавцем цілі (на зразок: розвиток певного виду господарської діяльності чи стримування небажаної економічної активності), спеціальний податковий режим може мати своїм наслідком як збільшення податкового навантаження, так і зменшення податкового навантаження для певної категорії платників податків.

Слушність цього підходу підтверджується, по-перше, положеннями п. 11.3 ст. 11 ПК України [17], де прямо вказано про можливість передбачення спеціальним податковим режимом звільнення від сплати окремих податків та зборів (тобто мова йде саме про зменшення податкового навантаження). По-друге, висновками Покатаєвої О.В., яка під час дослідження питань становлення та перспектив існування ССО, відзначає, що застосування спеціальних податкових режимів базується на таких принципах:

- простота нарахування та сплати податків;
- мінімізація податкової звітності;
- гармонізація бухгалтерського та податкового обліку;

- мінімізація кількості штрафних санкцій;
- зменшення загальних витрат з оплати праці, інформаційного забезпечення діяльності, необхідності утримання надлишкових приміщень тощо [12, с. 217].

Коломієць П.В. називає спеціальний податковий режим вторинним (спеціальним) юридичним режимом, що являє собою модифікацію первинного (загального) юридичного податкового режиму, імперативні норми якого закріплено в ПК України. Основними ознаками вторинного юридичного режиму, які, відповідно до положень загальної теорії права, виділяють його як модифікацію первинного юридичного режиму є пільговість та обмеженість. Пільговість полягає у наявності особливих пільг і переваг, які визначені в додаткових правах, а обмеженість – у наявності особливих обмежень, що подані у додаткових заборонах чи позитивних зобов'язаннях. При цьому зазначається, що на відміну від положень загальної теорії права, яка передбачає, що вторинні юридичні режими, як модифікації первинних юридичних режимів, можуть бути або тільки пільговими, або тільки обмеженими, спеціальні податкові режими, як вторинні податково-правові режими, надають окремим категоріям платників податків певні преференції в питаннях оподаткування, а саме: роблять спеціальний податковий режим пільговим, але лише за умови відповідності платниками податків певному колу обмежень. Тобто спеціальні податкові режими, як вторинні юридичні режими, поєднують у собі ознаку пільговості через ознаку обмежень [29, с. 84-85].

Музиченко О.В. під терміном «спеціальні податкові режими» розуміє комплексні інструменти податкового регулювання, що інтегруються відповідною підсистемою до податкової системи, функціонують як альтернатива загальному податковому режиму та втілюються за допомогою сукупності фінансово-регуляторних заходів для окремих груп платників податків, із закріпленням для них особливого порядку обчислення і сплати податків [30, с. 60]. За такого підходу наголошується на використанні спеціальних податкових

режимів як фінансово-регуляторних інструментах податкової політики, однак наслідки запровадження відповідних режимів не розкрито.

Ягмур К.А. та Мещерякова І.С. пропонують наступне визначення спеціального податкового режиму: це система заходів і правил, що визначає особливий порядок організації та здійснення оподаткування на певній території, у певній галузі економіки чи окремих категорій господарюючих суб'єктів, який відрізняється від загального режиму оподаткування, і запроваджується державою з певними цілями за допомогою встановлення податкових преференцій для суб'єктів господарювання [31]. У цьому визначенні зроблено акцент на пільговому характері спеціальних податкових режимів, що не враховує випадки запровадження податкових режимів обмежувального характеру.

Під час формування визначення терміну «спеціальні податкові режими» доцільно враховувати, що такі податкові режими становлять відокремлений від загального податково-правового режиму спеціальний порядок правового регулювання податкових правовідносин, який проявляється у поєднанні визначених юридичних засобів, що зумовлюють для його суб'єктів особливу систему потенційних правових наслідків, ймовірність настання або ненастання яких спрямована на забезпечення потреб держави (територіальної громади) у систематичному поповненні державного (місцевого) бюджету, а також на досягнення інших спеціальних завдань податково-правового регулювання [23, с. 254].

Таким чином, під терміном «спеціальний податковий режим» слід розуміти окрему систему заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів та/або передбачає особливий порядок визначення елементів податку та збору, які залежно від напрямку державної податкової політики може мати своїм наслідком збільшення або зменшення податкового навантаження для окремих категорій платників.

Сарана С.В. відзначає щодо доцільності закріплення у статті 11 ПК України складу спеціальних податкових режимів, який би мав відповідати структурі Розділу XIV «Спеціальні податкові режими» ПК України та визначав ті

спеціальні податкові платежі, які ним регулюються [32, с. 63]. Проте раціональність цієї пропозиції є спірною, адже встановлення та скасування окремих податкових режимів, які ПК України відносить до спеціальних, раніше здійснювалося та надалі може здійснюватися шляхом внесення змін до розділу XIV «Спеціальні податкові режими» ПК України, які передбачали доповнення або виключення рубрик нижчого рівня – глав. Спорідненість та логічна послідовність цих структурних елементів різного рівня (розділу XIV та його глав) дає чітке розуміння того, які саме податкові режими входять до переліку спеціальних податкових режимів за законодавством України.

Також у науковій літературі мають місце підходи згідно з якими до спеціальних податкових режимів з певними застереженнями можна віднести й особливі правила оподаткування, які поширюються на певні види господарських операцій, здійснення яких має наслідком застосування інших, ніж зазвичай ставок податку чи звільнення від його сплати. При цьому зазначається, що хоч для застосування спеціальних податкових режимів необхідним є волевиявлення платника податку, а особливі правила оподаткування поширюються на всіх суб'єктів незалежно від їх волі за умови здійснення ними певних операцій, проте в обох випадках метою їх запровадження є отримання позитивного соціально-економічного ефекту (зменшення чи підвищення податкового навантаження в конкретній галузі) [33]. Попри те, що окремі особливі правила оподаткування (зокрема «Дія Сіті» [18, с. 76]) можуть містити ознаки, притаманні спеціальним податковим режимам, погодитися з таким підходом не видається можливим, оскільки відповідно до п. 11.4 ст. 11 ПК України [17] не визнаються спеціальними режимами податкові режими, не визначені такими цим Кодексом.

Науковець Слатвінська М.О., досліджуючи проблеми оподаткування малого бізнесу, відзначає, що деякі вчені ототожнюють такі категорії як «спеціальний режим оподаткування», «альтернативні системи оподаткування», «спрощена система оподаткування», при цьому мається на увазі різна кількість альтернатив (податків), які до них входять [34, с. 50]. На випадки ототожнення

понять «спеціальний режим оподаткування» та «спрощена система оподаткування» звертає увагу також Сідляр В.В. [25, с. 206].

Наведене зумовлює потребу у додатковому з'ясуванні поняття «альтернативні системи оподаткування», а також його співставлення із поняттями «спеціальний режим оподаткування» та «спрощена система оподаткування».

У даному контексті першочергово слід зазначити, що термін «альтернативні системи оподаткування», на відміну від термінів «спеціальний режим оподаткування» та «спрощена система оподаткування», не має закріпленого у нормативно-правових актах визначення.

Альтернатива (від латин. «alternare» чергуватися) означає: 1) кожна із можливостей, що виключають одна одну; 2) необхідність вибору між взаємовиключними можливостями. Виходячи з етимологічного значення слова «альтернатива», альтернативна означає виборна, те, що може бути обране замість іншого [35, с. 126].

Розглядаючи сутність альтернативних систем оподаткування у наукових колах відзначається, що такі системи є специфічним виявом демократизації суспільних відносин. Їх існування надає можливість суб'єктам господарювання – платникам податків самостійно вибирати умови оподаткування підприємницької діяльності, що означає реальний вплив на відповідний чинник зовнішнього середовища та істотно розширює межі їхньої автономії у прийнятті господарських рішень. У зв'язку з цим застосування альтернативних систем оподаткування на рівні суб'єктів господарювання доцільно розглядати як один із резервів підвищення ефективності їх господарської діяльності [22, с. 45; 36, с. 4].

Пунда О.О. та Когут О.В. розглядають категорію «альтернативні системи оподаткування» як самостійний різновид спеціальних організаційно-податкових режимів, спрямованих на підтримку окремих груп платників податків у межах загального податкового режиму, під яким розуміється встановлення податковим законодавством особливих умов справляння одного чи кількох податків щодо

певної категорії платників податків або окремих територій. При цьому науковці зазначають, що такі режими охоплюють як надання податкових пільг визначеним категоріям платників податків або встановлення спеціальних умов оподаткування за одним чи кількома податками на певних територіях, що зумовлює альтернативний характер режиму (диспозитивна засада оподаткування) на відміну від загального порядку (імперативна засада оподаткування), так і визначення особливих умов формування елементів оподаткування, його нарахування, відображення у податковій звітності та сплати [28, с. 312].

Слатвінська М.О. пропонує під альтернативними системами оподаткування розуміти сукупність податків та зборів, які справляються до бюджету з суб'єктів малого підприємництва (які відповідають законодавчо встановленим критеріям), правил обчислення та сплати, котрі введені державою з метою спрощення механізму їхнього справляння та податкового стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва [34, с. 52].

Глух М.В. та Бойко-Слободжан О.О., в контексті дослідження оподаткування юридичних осіб, вважають за доцільне поняття «альтернативні системи оподаткування юридичних осіб» визначати як сукупність податків та зборів, які стягуються до бюджету з окремих юридичних осіб, які відповідають певним критеріям та введені державою з метою спрощення механізму їх стягнення та податкового стимулювання господарської діяльності юридичних осіб [37, с. 114-115].

Коротун В.І. та Панасюк О.В. відзначають, що саме поняття «альтернативні системи оподаткування» передбачає можливість вибору між двома або більше варіантами оподаткування [38, с. 33].

Костенко О.О. у своїх працях звертає увагу на те, що під час введення будь-якої альтернативної системи оподаткування, як і у випадку всіх спеціальних податкових режимів, законодавець передбачає можливість застосування комплексу особливих заходів податкового регулювання, які не інтегровані до

правового механізму обов'язкових податкових платежів, що підлягають сплаті на загальній системі оподаткування [39, с. 44].

Солдусова А.В. пропонує під альтернативними системами оподаткування розуміти нормативно визначену систему податкових правовідносин, яку платник податків самостійно обирає задля найбільш ефективного ведення підприємницької діяльності, при цьому забезпечивши виконання нормативно визначених умов, які передбачені чинним законодавством для певного виду діяльності, для окремих галузей, для окремих територій тощо, за яких стає можливим застосовувати обрану систему податкових правовідносин [40, с. 69].

Синчак В.П. розглядає альтернативні системи оподаткування як підсистему національної системи оподаткування, оскільки їх існування поряд із загальною системою оподаткування не призводить до зміни самої національної системи оподаткування, у межах якої й надалі ключовими елементами залишатимуться встановлені законодавцем та діючі податки і збори, що застосовуються до платників, які не відповідають вимогам для віднесення їх до цих підсистем. Вчений вважає, що під альтернативною системою оподаткування слід розуміти законодавчо сформований комплекс окремих податків і зборів, що запроваджується як альтернатива податків і зборів, що сплачуються на загальній системі оподаткування, та який може бути обраним для виконання податкових зобов'язань перед державою певними групами суб'єктів за умови відповідності критеріям, передбаченим ПК України [41].

Аналіз наведених підходів до визначення поняття «альтернативні системи оподаткування» дає можливість сформулювати висновок, згідно з яким визначальною характеристикою альтернативних систем оподаткування, на думку дослідників у сфері податкового права, є наявність у платника податків вибору між декількома варіантами оподаткування, що обумовлює їх альтернативний характер. При цьому, переважно, робиться акцент на особливостях формування елементів оподаткування, спрощених правилах обчислення податків та їх обліку, що відрізняє альтернативні системи від загальної системи оподаткування.

Відомо, що основні засади податкового законодавства України ґрунтуються на таких загальних, нормативно закріплених у ст. 4 ПК України принципах як: загальність оподаткування, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, невідворотність настання визначеної законом відповідальності у разі порушення податкового законодавства, презумпція правомірності рішень платника податку, фіскальна достатність, соціальна справедливість, економічність оподаткування, нейтральність, стабільність, рівномірність та зручність сплати, законодавча урегульованість (єдиний підхід до встановлення податків та зборів) [17].

Правове регулювання альтернативних систем оподаткування виступає продовженням загальних принципів оподаткування, що зумовлюють характер 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 певному колу 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 [28, с. 311].

Альтернативним системам оподаткування притаманні наступні ознаки:

- вони є ефективним механізмом гарантування стабільності податкових відносин;

- вони становлять складову частину демократичних державницьких відносин, за допомогою яких фіскальний інтерес держави врівноважується добровільним волевиявленням платника щодо обрання відповідної системи податкових відносин;

- платнику гарантується право самостійно обирати систему оподаткування залежно від виду економічної діяльності та умов її здійснення;

- платник податків одержує право на застосування альтернативних систем оподаткування лише у разі виконання визначених умов і відповідності встановленим для вибраної системи оподаткування критеріям;

- альтернативні системи оподаткування не є тотожними поняттю податкові пільги, оскільки є замкнутою, цілісною системою оподаткування, у межах якої комплексно враховуються всі особливості податкових відносин [40, с. 70].

Деякі подібні характеристики, в контексті альтернативних систем оподаткування доступних юридичним особам, наводять Глух М.В. та Бойко-Слобожан О.О.:

1) юридичні особи мають можливість обрати лише одну систему оподаткування (або загальну, або альтернативну) для оподаткування своєї господарської діяльності. Вони не можуть одночасно використовувати обидві системи для однієї діяльності;

2) альтернативні системи оподаткування, які передбачені в податковому законодавстві, відрізняються від загальної системи оподаткування тим, що вони обмежують перелік обов'язкових податків і зборів, які підприємець повинен сплачувати. Вибір альтернативної системи дає змогу платнику уникнути сплати деяких найбільш обтяжливих податків, які передбачені в загальній системі;

3) рішення щодо переходу на альтернативну систему оподаткування залежить від самого платника податків. Він має право вибирати ту систему, яка найкраще відповідає його потребам і може бути більш вигідна з погляду сплати податків [37, с. 115].

Дослідивши наведені поняття та ознаки альтернативних систем оподаткування, а також здійснивши їх порівняння із поняттям спеціальних

податкових режимів та притаманними йому рисами, вважаємо, що про поняття «альтернативні системи оподаткування» доречно говорити як про доктринальну категорію, яка широко застосовується в науковій юридичній літературі для характеристики податкових режимів, що за своїм механізмом справляння податків відрізняються від загальної системи оподаткування. За своїм змістом ця категорія охоплює, зокрема, нормативно визначене поняття «спеціальні податкові режими».

Зіставляючи ж поняття «спеціальний податковий режим» та «спрощена система оподаткування» слід враховувати, що протягом тривалого періоду часу розділ «Спеціальні податкові режими» ПК України поряд із ССО включав в себе декілька окремих обов'язкових платежів: фіксований сільськогосподарський податок; збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збір у вигляді цільових надбавок на природний газ для усіх форм власності (ці платежі скасовано згідно пп. 114 п. І Закону України від 28.12.2014 за № 71-VIII [42]). Зазначене вказує на те, що термін «спеціальний податковий режим» за своїм змістом є ширшою категорією, що охоплює «спрощену систему оподаткування», та у випадках прямо передбачених ПК України може включати інші податкові режими.

У п. 291.2 ст. 291 ПК України [17] визначено, що ССО – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.

Наведене визначення відображає дві основні ознаки ССО як спеціального податкового режиму: по-перше, ЄП виконує функцію заміщення окремих податків і зборів, які підлягають сплаті на загальній системі оподаткування, при цьому вичерпний перелік таких податків і зборів встановлений ПК України; по-друге, ССО передбачає ведення спрощеного обліку та звітності, що становить її

істотну перевагу, адже ведення обліку та складання звітності за тими податками й зборами, що замінюються ЄП, є досить трудомісткими процесами [10, с. 114].

Хоч ці ознаки є ключовими, однак відповідне визначення відображає виключно аспект технічного спрощення оподаткування, обліку та звітності. На думку Синчак В.П., таке спрощення слід розглядати як передумову переходу платників на ССО, що має істотне значення, проте не є головним. Передусім це пояснюється відсутністю у відповідному визначенні ключових елементів системи, які формують її основу і виступають фінансовими категоріями, що сприяють об'єктивним податковим відносинам та формам податкового регулювання, притаманним системам оподаткування країн із розвинутою ринковою економікою. Мається на увазі сукупність інших обов'язкових податкових платежів, що підлягають сплаті суб'єктами господарювання, навіть у разі застосування ними ССО. Звичайно, що й сам ЄП також є одним із елементів цієї системи [41].

Аналізуючи питання впорядкування термінології Синчак В.П. виходить з того, що формуючи визначення ССО, як і будь-якої іншої системи, слід виходити із сукупності її елементів з яких вона складається, а тому, на його думку, під ССО доцільно розуміти законодавчо закріплену сукупність окремих податків і зборів, які за вибором суб'єкта господарювання сплачуються поряд з ЄП на умовах, визначених ПК України, з одночасним застосуванням спрощеного обліку та звітності [41].

На нашу думку з таким визначенням погодитися не можна з наступних причин:

➤ по-перше, в ньому йде мова про встановлення «сукупності податків і зборів, що сплачуються за вибором платника поряд із єдиним податком» (тобто одночасно). Вказане твердження створює хибне уявлення щодо можливості платників податку, які перейшли на ССО, обирати на власний розсуд податки і збори, які ними будуть сплачуватися «поряд із єдиним податком». Тоді як чинне правове регулювання ССО не передбачає свободи платника у виборі податків, які він зобов'язаний сплачувати обравши для себе ССО.

➤ по-друге, ССО не є «законодавчо встановленою сукупністю окремих податків і зборів», оскільки представлена лише одним видом обов'язкового платежу «єдиним податком», який замінює собою сукупність інших окремих податків і зборів. До того ж «законодавчо встановлена сукупність податків і зборів» визначає термін «податкова система» під якою розуміється сукупність загальнодержавних та місцевих податків і зборів, які справляються в установленому законодавством порядку [43, с. 47]. Тоді як ССО відноситься до категорії «спеціальні податкові режими» під якими розуміється система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів [43, с. 254].

Відтак, запропоноване Синчаком В.П. визначення концептуально не узгоджується із правовою природою ССО як спеціального податкового режиму та не узгоджується із змістом цього поняття, нормативно закріпленим у ПК України.

Ключова концепція цього системного інструменту податкового регулювання зводиться до заміщення сукупності податків і зборів, передбачених загальною системою оподаткування, одним податком, який обчислюється за спрощеними правилами [22, с. 48]. Цей спеціальний податковий режим передбачено в податковій системі України для зниження податкового навантаження та стимулювання малого підприємництва [43, с. 254].

Доцільно відзначити, що розкриття сутності цього спеціального режиму знайшло своє відображення у правових висновках ВС, який зазначає: «ССО не звільняє суб'єкта господарювання від виконання податкових зобов'язань зі сплати податків, встановлених у п. 297.1 ст. 297 ПК України, а запроваджує нові умови, порядок та механізм їх сплати, а також встановлює можливість відновлення їх сплати на загальних підставах у разі недотримання умов оподаткування за спрощеною системою» [44, 45]. Відтак, суть ССО полягає не просто у зниженні податкових ставок, а у трансформації податкового обов'язку.

Обрання цього режиму оподаткування, який представлений в Україні чотирма групами платників, є добровільним та залежить від власного рішення

конкретного платника, за умови його відповідності вимогам, встановленим до платників єдиного податку. Аналіз груп платників єдиного податку та критеріїв їх розмежування дає можливість констатувати, що основою для поділу платників єдиного податку на певні групи є: обмеження за видами діяльності, гранично допустимий обсяг річного доходу та максимально допустима кількість найманих працівників. При цьому, сільськогосподарських товаровиробників виведено в окрему четверту групу (п. 291.4 ст. 291 ПК України [17]).

Науковцями відзначається, що запропонована в Україні модель спрощеної системи оподаткування сприяє розвитку малого і середнього бізнесу, оскільки забезпечує рівність організаційно-правових форм підприємництва, включає можливість поетапного переходу від одного рівня до іншого при зміні критеріїв відповідності, забезпечує об'єктивні умови, за яких рівень податкового навантаження чітко відповідає можливостям суб'єкта підприємницької діяльності сплачувати податки [46, с. 73; 47, с. 336].

На нашу думку, під ССО слід розуміти спеціальний податковий режим, встановлений державою з метою зниження фіскального та адміністративного навантаження на суб'єктів господарювання, який передбачає особливий механізм справляння окремих, визначених законом податків і зборів шляхом їх заміни на сплату єдиного податку, з одночасним встановленням спрощених правил ведення обліку та подання звітності.

ССО стала основним інструментом податкового стимулювання підприємницької активності, а її запровадження засвідчило реальне використання в Україні альтернативних систем оподаткування, що проявилось у наданні платникам права на вільний вибір умов податкових відносин [40, с. 85].

Результати аналізу наукової юридичної літератури, присвяченої правовому регулюванню ССО та теоретико-правовим аспектам спеціальних податкових режимів, засвідчують, що значна частина вчених у сфері податкового права використовує відповідні поняття як синонімічні. Внаслідок цього спеціальним податковим режимам нерідко приписуються ознаки, властиві виключно ССО,

без урахування того, що категорія «спеціальний податковий режим» є ширшою за змістом і охоплює інші, відмінні від ССО види податкових режимів.

Не заперечуючи того, що окремі ознаки ССО можуть бути властивими й іншим спеціальним податковим режимам, водночас слід наголосити, що не всі характеристики, притаманні ССО, є характерними для інших різновидів спеціальних податкових режимів.

Переважно до основних спільних рис ССО та інших видів спеціальних податкових режимів можна віднести:

1) вони передбачають сплату альтернативного податку чи встановленого фіксованого платежу в рахунок низки податків і зборів, передбачених загальним податковим режимом;

2) вони застосовуються взамін загальної системи оподаткування, у зв'язку з чим платник не має права одночасно застосовувати дві системи оподаткування для різних об'єктів оподаткування чи окремих відокремлених підрозділів;

3) перехід на спеціальний податковий режим (за умови відповідності в обмеженням), як правило, не є обов'язковим, а здійснюється за власним рішенням платника;

4) повернення із спеціального податкового режиму на загальну систему оподаткування також, зазвичай, може здійснюватися добровільно; однак у разі допущення платником порушень встановлених обмежень перебування на відповідному спеціальному податковому режимі законодавством передбачено обов'язковий перехід на загальну систему оподаткування [22, с. 37-38].

Варто відзначити, що залежно від особливостей нормативно-правового регулювання спеціальні податкові режими характеризуються внутрішньою дивергенцією ознак, що їх характеризують. Така дивергенція зумовлює формування сукупності рис, які є притаманними лише окремим групам спеціальних податкових режимів. На нашу думку, до таких рис, зокрема, належать: тривалість дії спеціального податкового режиму (введений на певний період чи безстроково); види ставок залежно від виду податкового навантаження (єдині, диференційовані), способу встановлення (тверді, відносні, змішані) та

характеру зв'язку з об'єктом оподаткування (пропорційні, прогресивні, регресивні) [48, с. 234]; мінімальна тривалість застосування спеціального податкового режиму після його обрання (місяць, квартал чи рік); допустима періодичність зміни податкових режимів (на кшталт: раз на рік); можливість врахування чи неврахування витрат, пов'язаних із здійсненням господарської діяльності; строки виконання податкових зобов'язань зі сплати податків; тощо.

Узагальнено ССО притаманні наступні риси:

- 1) тривалість дії ССО законодавством не обмежена;
- 2) перебування на ССО для платників податків є безстроковою;
- 3) може застосовуватися суб'єктами господарювання різної галузевої приналежності, однак з обмеженим колом видів економічної діяльності;
- 4) має розгалужену систему обмежень для застосування (за видами діяльності; за обсягом доходу; за формою здійснення розрахунків; за кількістю найманих працівників; за переліком контрагентів-покупців);
- 5) представлена формою оподаткування, за якої платник податку не може відняти господарські витрати зі свого підприємницького доходу;
- 6) наявність чотирьох, різних баз оподаткування залежно від групи платників єдиного податку (прожитковий мінімум; мінімальна заробітна плата (далі – МЗП); дохід, одержаний у процесі здійснення господарської діяльності; нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь);
- 7) передбачає для ФОП можливість самостійного вибору ставки оподаткування у випадку їх відповідності умовам, визначених для тієї чи іншої групи платників єдиного податку;
- 8) допускає для платників, які перейшли на застосування ССО, можливість самостійного визначення свого статусу платника ПДВ;
- 9) передбачає подання уніфікованої звітності та спрощений порядок ведення податкового обліку порівняно із загальною системою оподаткування;
- 10) залежно від групи платників єдиного податку податкова звітність платниками, які застосовують ССО, подається двома варіантами: після

закінчення податкового (звітного періоду) або на початку податкового (звітного періоду) на поточний рік.

В цілому наведений комплекс притаманних ССО рис характеризує її як більш гнучкий та адаптивний для суб'єктів господарювання податковий режим.

Слушним буде також зазначити, що окремими науковцями інститут спеціальних податкових режимів та існуючу в Україні ССО ототожнюють із презумптивним оподаткуванням, під яким розуміють встановлення податків, які базою для його обчислення мають не показники фінансової звітності, що відображають реальні результати комерційної діяльності, а перелік певних простих показників (зокрема прожитковий мінімум, МЗП, тощо). Цими податками охоплюються ті галузі господарської діяльності, де важко чітко визначити реальний розмір бази оподаткування, або процедура такого визначення пов'язана зі значними ускладненнями. До таких галузей зазвичай відносять малий бізнес (роздрібну торгівлю, надання послуг, фермерське господарство, тощо). Запровадження таких податків сприяє спрощенню системи обліку та звітності платників податку та розцінюється як форма реалізації стимулюючої функції податків [39, с. 38; 49, с. 124-125; 50, с. 42-44].

Данилишин В.І. та Стефанків О.М. стверджують, що ССО була запроваджена, серед іншого, з фіскальних міркувань – як презумптивне оподаткування, від якого важко ухилитися [51, с. 288].

Музиченко О.В. пояснює, що режими презумптивного оподаткування встановлюються для тих категорій платників податків, щодо діяльності яких визначення реальних фінансових результатів є практично неможливим. Найчастіше подібні проблеми проявляються у процесі оподаткування індивідуальних підприємців. Значна кількість таких платників податків унеможливує здійснення достатньою мірою контролю за їхньою діяльністю. Доходи цієї категорії платників податків зазвичай характеризуються незначним розміром. До того ж, реалізація продукції (надання послуг) такими підприємцями переважно здійснюється за готівкові кошти, що створює умови для приховування реальних обсягів отриманого доходу. У зв'язку з цим

податкові органи при визначенні розміру податкових зобов'язань вимушені застосовувати непрямі методи, що передбачають оцінювання потенційного доходу приватних підприємців на підставі сукупності непрямих ознак. Надалі, з урахуванням встановленого розміру потенційно можливого доходу, здійснюється обчислення обсягу податкових зобов'язань [30, с. 61]. Відтак, презумптивне оподаткування полягає у зменшенні точності визначення податкових зобов'язань з метою збільшення обсягу податкових надходжень [52, с. 191].

З огляду на те, що сутність презумптивного оподаткування полягає у відході від визначення податкових зобов'язань на основі фактичних фінансових результатів платника та заміні їх розрахунком за спрощеними, формалізованими показниками, то обґрунтованим видається твердження про застосування до платників ССО методів презумптивного оподаткування. Це зумовлено тим, що обсяг податкових зобов'язань зі сплати єдиного податку для відповідних категорій платників, залежно від обраної ними групи, визначається не за результатами реальної господарської діяльності, а виходячи з установлених законодавством показників, зокрема розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб (1 група), мінімальної заробітної плати (2 група) або нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь (4 група).

Підсумовуючи результати викладеного вище слід зазначити, що теоретико-правова природа ССО формується на основі доктринальних підходів до розуміння спеціальних податкових режимів та альтернативних систем оподаткування. Її генезис безпосередньо пов'язаний із розвитком теорії єдиного податку, яка, попри свою утопічність у класичному розумінні, стала концептуальною основою для формування відповідного податкового режиму, зорієнтованого на зменшення адміністративного і фіскального тиску.

## **1.2. Місце спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в структурі національної податкової системи України**

Визначення місця ССО у структурі національної податкової системи України має важливе значення для розуміння її функціонального призначення, для відмежування її від суміжних податково-правових інститутів, зокрема податкових пільг та окремих податків, та для усвідомлення закономірностей розмежування встановлених законом обов'язкових платежів залежно від застосування загальної чи спрощеної системи оподаткування.

Національна податкова система – це створені на історично зумовлених інституціональних засадах, теоретично обґрунтовані та закріплені в конституційно-правових нормах комбінації податків, сукупність правил їх установлення, скасування та сплати, способів контролю процесів оподаткування, видів відповідальності за податкові правопорушення [53, с. 365; 54, с. 38].

Згідно з положеннями ч. 2 ст. 92 Конституції України, система оподаткування, податки і збори встановлюється виключно законами України [55].

Система оподаткування являє собою впорядковану на основі визначених принципів і врегульовану нормами права систему суспільних відносин, що виникає у процесі встановлення та справляння податків і зборів, яка включає комплекс взаємопов'язаних і взаємозалежних елементів у сфері оподаткування: принципи, сукупність загальнодержавних і місцевих податків, що справляються у визначеному законодавством порядку, а також їх адміністрування, до складу якого належать суб'єкти адміністрування податків і відповідний механізм адміністрування податків [35, с. 126].

У науковій літературі час від часу простежується ототожнення категорій «податкова система» і «система оподаткування». При цьому, використовуючи поняття «система оподаткування», увага зосереджується на таких елементах системи, як сукупність законодавчо встановлених податків і зборів та порядок їхнього справляння. Водночас «система оподаткування» є лише окремим структурним сегментом податкової системи й становить одну з двох її підсистем.

Під другою підсистемою розуміється система регулювання податкових відносин, до якої належать норми та правила, які їх регламентують. Таким чином, «податкова система» виступає ширшою за змістом категорією, характеризується складнішою структурою формування системних зв'язків і включає як систему оподаткування, так і організаційне та законодавче забезпечення, сукупна дія яких створює умови для належного функціонування системи та податкових органів [2, с. 50].

Продовжуючи міркування щодо співвідношення понять «податкова система» і «система оподаткування» зазначимо, що система оподаткування – це певна система відносин, що пов'язані із існуючим податком. Система оподаткування охоплює відносини, процедури з податкового обліку, сплати податку та звітності. Отже, оподаткування можна розглядати як певний процес ведення податкового обліку, заповнення й подання податкової звітності, сплати податків. Під системою заходів, що визначають особливий порядок оподаткування, слід розуміти узгоджений набір процедур, які змістовно інакше можуть визначати порядок ведення податкового обліку, заповнення і подання податкової звітності, сплати податків. При цьому такі змістовні зміни можуть стосуватися як одразу всіх зазначених вище відносин, так і їх частини [56, с. 46].

При визначенні податкової системи важливо розмежувати два підходи до її розуміння. З одного боку, податкова система розглядається як сукупність податків, зборів і платежів та функціонує як механізм законодавчо визначених інструментів акумулювання доходної частини держаного бюджету. У такому розумінні вона може ототожнюватися із системою податків, зборів та платежів, при цьому увага зосереджується на її матеріальному аспекті, що забезпечує механізм дії податків. З іншого боку, податкова система охоплює широкий комплекс процесуальних відносин, пов'язаних із встановленням, зміною та скасуванням податків, зборів та платежів, забезпеченням їх сплати, організацією податкового контролю та притягненням до відповідальності за порушення податкового законодавства, що становить приховану, але не менш значущу складову цієї системи. Отже, у широкому розумінні податкова система являє

собою сукупність податків, зборів та платежів, встановлених на законодавчому рівні у державі, принципів, форм і методів їх встановлення, зміни чи скасування, а також дій, спрямованих на забезпечення їх сплати, здійснення контролю та притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства [57, с. 107-108; 58, с. 48].

Скоробагач В.І. зазначає, що широкий підхід до визначення податкової системи є комплексним та вміщує декілька відносно відокремлених матеріальних та процесуальних податкових категорій:

- 1) сукупність податкових платежів;
- 2) механізм законодавчого встановлення, зміни або скасування обов'язкових податкових платежів;
- 3) правореалізацію існуючих податкових платежів, їх справляння та контроль за цим [59, с. 76].

У дещо вужчому значенні поняття «податкова система» визначають як сукупність встановлених у країні податків, зборів та обов'язкових платежів, що є взаємопов'язаними, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість, а також їх форми й методи побудови [60, с. 380; 61, с. 18; 62, с. 23].

Окреслений погляд цілком відповідає позиції вітчизняного законодавця, який у п. 6.3 ст. 6 ПК України закріплює, що сукупність загальнодержавних та місцевих податків, що справляються в установленому цим Кодексом порядку, становить податкову систему України. На думку Рябуш Л.А., це саме той випадок, коли «орієнтація» законотворця адекватно сприймається у науковому світі [63, с. 53].

Як відомо, відповідно до положень статей 9, 10 ПК України діюча в Україні податкова система включає сім загальнодержавних податків (податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб; ПДВ; акцизний податок; екологічний податок; рентна плата; мито), два місцеві податки (податок на майно; єдиний податок) та два місцеві збори (збір за місця для паркування транспортних засобів; туристичний збір) [17].

Чинне податкове законодавство не містить в собі прямого розмежування вказаних обов'язкових платежів залежно від застосування платниками податку загальної чи спрощеної системи оподаткування. Воно лише закріплює положення, відповідно до яких ССО є особливим механізмом справляння податків і зборів, який передбачає сплату єдиного податку, у випадку самостійного обрання юридичною особою чи фізичною особою-підприємцем ССО та реєстрації платником ЄП (п. 291.2, п. 291.3 ст. 291 ПК України [17]). Зазначені положення дають можливість беззаперечно віднести єдиний податок до ССО, виключивши його з переліку податків, притаманних загальній системі оподаткування.

Що стосується інших видів обов'язкових платежів, встановлених ПК України, то їх чітке й однозначне розмежування залежно від застосування загальної або спрощеної системи оподаткування є ускладненим. Це зумовлено тим, що положення п. 297.1 ст. 297 ПК України [17], якими визначено перелік податків і зборів від нарахування, сплати та подання податкової звітності за якими звільняються платники ЄП, щодо кожного з таких податків і зборів містять спеціальні винятки (застереження), які обмежують обсяг відповідного звільнення.

У наукових колах відзначається, що відповідно до приписів норм ПК України платники податків мають два варіанти виконання свого конституційного обов'язку обравши загальний або спеціальний податковий режим [64, с. 252].

Досліджуючи функціональне призначення цих режимів першочергово слід зазначити, що традиційно серед податкових режимів виділяють первинні та вторинні похідні режими. Цей поділ відображає структуру цілісної галузі податкового права. До первинних режимів можна віднести податковий режим як сукупність норм, що регулюють суспільні відносини, які збігаються за складом із галуззю права. На основі галузевих правових режимів створюються спеціальні режими вторинного похідного рівня. Вони доповнюють первинний режим або пільгами, або обмеженнями, що виявляються в додаткових заборонах або

позитивних зобов'язаннях. Сюди можна віднести, наприклад, ССО як спеціальний податковий режим [29, с. 84; 65, с. 25-26; 66, с. 302].

Проте, на відміну від термінів «спеціальні податкові режими» та «ССО», у ПК України нормативно закріплене визначення поняття «загальна система оподаткування» відсутнє. Разом з цим доцільно зазначити, що законодавець оперує цим поняттям під час правового регулювання порядку застосування ССО. Так, положення п. 299.11 ст. 299 ПК України [17] містять в собі імперативну норму відповідно до якої платник єдиного податку, який не відповідає встановленим вимогам для відповідної групи платників єдиного податку, «зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування».

Відповідне поняття у різних відмінках використовується законодавцем також у процесі правового регулювання окремих аспектів адміністрування податку на прибуток, ПДВ, умов включення юридичних осіб та ФОП до Переліку платників податків з високим рівнем добровільного дотримання податкового законодавства (п. 21 підрозділу 2; пп. 4 пп. 1 підрозділу 4 розділу XX; п. 6 підрозділу 10; пп. 69.41.2.1 та пп. 69.41.2.5 пп. 69.41.2 пп. 69.41 п. 69 підрозділу 10 розділу XX ПК України [17]) та, у період до кінця 2021 року, для розмежування типів платників для цілей подання звіту щодо сум нарахованого єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) [67].

У судовій практиці під час вирішення публічно-правових спорів також часто застосовується поняття «загальна система оподаткування». До прикладу, у постановках Верховного Суду (далі – ВС) від 18.06.2025 року у справі № 520/31296/24, від 10.07.2025 року у справі № 240/2350/25, від 18.09.2025 року у справі № 380/25395/24, від 29.09.2025 року у справі № 380/21347/24, від 09.10.2025 року у справі № 200/192/25, від 12.11.2025 року у справі № 320/60813/24 касаційний суд роз'яснює, що «за наслідками прийняття рішення про анулювання реєстрації платника єдиного податку такий платник податків зобов'язаний з установленної у рішенні дати здійснювати подальший

бухгалтерський та податковий облік за правилами загальної системи оподаткування» [68, 69, 70, 71, 72, 73]. Варто зазначити, що цей висновок касаційний суд формує внаслідок аналізу матеріальної норми п. 298.2 ст. 298 ПК України [17], яка визначає підстави та строки переходу платників єдиного податку «на сплату інших податків і зборів». Тобто у розумінні національних судів словосполучення «на сплату інших податків і зборів» щодо платника ЄП ототожнюється за своїм правовим змістом із поняттям «облік за правилами загальної системи оподаткування», що з одного боку підтверджує існування у межах податкової системи України двох податкових режимів: загальний та спрощений, а з іншого – вказує на їх альтернативність у застосуванні платниками податків.

Відзначимо, що у наукових джерелах систему сплати податків і зборів платниками, які з певних мотивів не обрали ССО, вчені називають загальною або звичайною системою оподаткування. Загалом не заперечуючи проти такого підходу до термінології, варто звернути увагу на те, що таке найменування, ймовірно, походить від тієї загальної кількості податків, які притаманні усій системі оподаткування [41].

Парашенко О.К. зазначає, що загальний податковий режим – це правовий режим, назва якого говорить сама за себе. Платники податків, які обирають вказаний режим повинні сплачувати усі податки та збори (звісно, залежно від діяльності, наявності власності та інше), передбачені ПК України, а також вести облік та звітність, відповідно до порядків, визначених ПК України [64, с. 252]. Однак цілком погодитися із цим твердженням не можна, оскільки, по-перше, у більшості випадків платники не «обирають» загальний податковий режим (такий вибір мають хіба що платники, які відповідають критеріям застосування ССО). По-друге, як уже зазначалося вище, єдиний податок не належить до переліку податків, що підлягають сплаті в межах загальної системи оподаткування, що свідчить про відсутність універсального обов'язку сплачувати всі податки і збори, встановлені ПК України.

Томнюк Т. Л. вказує, що загальна система оподаткування складається з сукупності податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку відповідно до наявності об'єкта оподаткування [74, с. 307]. Водночас, подане визначення не може бути повністю підтримане, оскільки воно фактично відтворює зміст ширшого за обсягом поняття «податкова система» та не враховує особливостей правового регулювання, пов'язаних із застосуванням спеціальних податкових режимів.

Під загальним податковим режимом з правової точки зору, на думку Теремецького В.І., слід розуміти сукупність правових норм, що регулюють виникнення, зміну або припинення податкових обов'язків осіб на основі встановлених елементних складів конкретних загальнодержавних та місцевих податків і зборів, що стягуються як на території держави, так і на її окремих місцевих утвореннях. У рамках загального режиму оподаткування в особи виникає обов'язок зі сплати тієї кількості податків і зборів, що визначається передусім наявністю в неї відповідної кількості об'єктів оподаткування [19, с. 100].

Досліджуючи питання сутності та видів правових режимів оподаткування Сороколат І. зазначає, що загальний режим оподаткування виступає підґрунтям для побудови спеціального податкового режиму. На його переконання, загальний податковий режим слід розглядати як встановлений податковим законодавством України універсальний порядок оподаткування, що передбачає сплату податків і зборів, визначених статтями 9 та 10 ПК України (загальнодержавні та місцеві податки), та застосовується до всіх суб'єктів господарювання, крім тих, хто обрав або має право на спеціальний режим оподаткування [18, с. 76].

Подібне за суттю визначення загального податкового режиму надає також Котенко А.: комплекс правових норм, що визначають фіксований перелік податків і зборів, щодо яких у суб'єктів господарювання виникає податковий обов'язок, якщо таким господарюючим суб'єктом не обрано спеціальний

податковий режим. При цьому ним уточняється, що загальний податковий режим – це різновид податкового режиму, який поширюється на всіх платників податків, зокрема фізичних осіб [56, с. 48].

Наведені два визначення видаються обґрунтованими, оскільки відображають базовий характер загального податкового режиму як основного порядку справляння податків і зборів, від якого здійснюється відступ у разі застосування спеціальних податкових режимів.

Окрім того, як відзначають Кузнецова О.В. та Теремецький В.І., саме існування спеціальних податкових режимів логічно передбачає наявність якогось загального податкового режиму [19, с. 100; 33, с. 129; 56, с. 44].

Розмежування загальної та спеціальної системи оподаткування або загального та спеціального податкових режимів зумовлено потребою виокремлення від єдиного для всіх категорій платників порядку виконання податкового обов'язку спеціального, спрощеного механізму оподаткування для окремих груп платників. Виділення спеціального податкового режиму є можливим лише у порівнянні із загальним податковим режимом, де вони зіставляються як часткове і загальне. Саме з огляду на це у науковій літературі доречно пропонується їх розглядати не як самостійні категорії, а як ціле (загальний податковий режим) і частина цілого (спеціальний податковий режим) [19, с. 100].

З цього приводу Андрієвський К.В. зазначає, що спеціальні податкові режими виникають у тих ситуаціях, коли держава має на меті наповнення бюджетів за допомогою податків здійснювати у найбільш зручних формах, що гарантувало б досягнення певного додаткового ефекту. За своєю природою спеціальні податкові режими є похідними від режиму, що ґрунтується на загальних правилах поведінки. Ця обставина пояснює неможливість існування будь-якого спеціального податкового режиму як цілісної, єдиної системи потенційних правових наслідків, спрямованих на розподіл обтяжень несення бюджетних витрат між членами суспільства. Така система правових наслідків функціонує лише одночасно з іншими аналогічними системами правових

наслідків, будь то загальний податковий режим чи інші види спеціального податкового режиму [75].

Загальний податковий режим формує правове регулювання, яке за своїм змістом є максимально наближене до первинного припису податково-правової норми, поєднуючи матеріальні та процедурні положення, він складається із сукупності елементів і відносин, на основі яких вони й формуються. Його провідною метою є гарантування повної та своєчасної сплати обов'язкових податкових платежів, тоді як спеціальні податкові режими, реалізуюючи аналогічну мету, уточнюють форму її реалізації: спрощене, фіксоване оподаткування, тощо. Водночас загальний податковий режим поширюється на переважну більшість податкових правовідносин, крім тих, що регулюються іншими податковими режимами. Він виконує роль базової основи для інших податкових режимів, оскільки включає основний масив податково-правових приписів, що застосовуються до більшості платників, визначає сплату майже всіх обов'язкових податкових платежів, визначає основні елементи податків і зборів, а також закріплює окремі податкові платежі, умови та порядок їх адміністрування. Зазвичай, загальний податковий режим охоплює загальну частину, визначаючи положення основних засад податкового законодавства, та спеціальну частину, яка стосується регулювання адміністрування конкретних податків і зборів. Отже, загальний податковий режим закріплює засади побудови податкового права, визначає елементи податків, правовий статус учасників податкових відносин та закріплює порядок адміністрування податкових платежів, окрім тих, що належать до спеціальних податкових режимів [76, с. 107-109].

Зіставляючи загальний та спеціальні податкові режими з метою з'ясування їх ролі у податковій системі Теремецький В.І. звертає увагу на те, що поняття спеціального податкового режиму передбачає можливість встановлення для кожного зі спеціальних податкових режимів конкретних груп платників податків, на відміну від загального податкового режиму. Наприклад, у рамках загального податкового режиму встановлюються такі платники, як фізичні

особи, юридичні особи, тощо, а в рамках спеціальних податкових режимів – сільськогосподарські товаровиробники, індивідуальні підприємці, що займаються певним видом діяльності. Фактично в даному випадку відбувається конкретизація платників податків за сферою діяльності або за організаційно-правовою формою. Як ознаку спеціального податкового режиму в науковій літературі називають ступінь сприятливості або несприятливості задоволення інтересів суб'єктів права, під якими розуміють платників податків або податкові органи. При встановленні такого режиму мова може йти не стільки про збільшення податкового навантаження, скільки про застосування комплексу зовнішніх компонентів для забезпечення сприятливих або несприятливих умов для платника податків. У цьому плані заміна звичайного режиму оподаткування спеціальним режимом у різних ситуаціях може створювати сприятливі умови для платника податків, а також для податкових органів. На підтвердження такої думки можна навести положення економічної науки, згідно з яким встановлення спеціального податкового режиму не завжди свідчить про зниження податкового навантаження. Спеціальний податковий режим – це найбільш простий, але не обов'язково пільговий механізм у суб'єктному і територіальному плані [19, с. 101].

Спеціальним податковим режимам, як альтернативним системам оподаткування, притаманні наступні ознаки, що відмежовують їх від загальної системи оподаткування:

- 1) існування критеріїв переходу;
- 2) обмеженість видів діяльності;
- 3) спрощений механізм обчислення податків та порядок подачі податкової звітності;
- 4) сплата податку за рахунок частини обов'язкових платежів, визначених загальною системою оподаткування [77, с. 9].

З урахуванням цього, доречно буде погодитися із думкою Сарани С.В., який співставлення загального податкового режиму з іншими податковими режимами пропонує розглядати наступним чином: загальний податковий режим,

виконуючи функцію бази (основи) матеріальної складової податкового режиму в цілому, співставляється із спеціальним податковим режимом як основа на якій базується спеціальний режим, закріплюючи тільки окремі особливості порівняно із загальним податковим режимом [76, с. 110].

Однією з таких особливостей є, зокрема, та обставина, що ССО за умови дотримання встановлених критеріїв може застосовуватися лише до ФОП та юридичних осіб (тобто до суб'єктів господарювання /п. 11.2 ст. 11, п. 291.3 ст. 291 ПК України [17]), натомість загальний податковий режим стосується також фізичних осіб без статусу суб'єкта підприємницької діяльності.

Скорнякова Ю.Б. називає ССО альтернативною системою оподаткування, що передбачена ПК України для певного кола платників податків [78, с. 147].

Альтернативність ССО визначається наступними обставинами:

- по-перше, одна і та ж діяльність, що здійснюється платником податку, може оподатковуватися у певний момент часу тільки за однією системою оподаткування: загальною (звичайною) або спрощеною (альтернативною);

- по-друге, визначена у законодавстві ССО 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 низки найбільш фіскально обтяжуючих податків і платежів, які передбачені у межах загальної системи оподаткування;

- по-третє, перехід на одну з цих систем оподаткування обумовлюється в більшості випадків рішенням самого платника податків [28, с. 310].

Автори словника фінансово-правових термінів відзначають, що ССО може застосовуватися поряд з діючою загальною системою оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності, передбаченою законодавством, на вибір господарюючого суб'єкта [53, с. 200].

ССО, будучи спеціальним податковим режимом, порівняно із загальною системою оподаткування має наступні ключові відмінності:

- по-перше, ССО відрізняється більш вузькою сферою податкових правовідносин, що дозволяє розглядати його зміст у рамках загального режиму регулювання податкових відносин;

- по-друге, встановлення ССО ґрунтується на спеціальних податково-правових нормах, які мають пріоритет у відносинах між загальними і спеціальними;

- по-третє, ССО є активним, динамічним інструментом податкової політики, що служить головним чином для реалізації її стимулюючих завдань [19, с. 100].

Таким чином, спеціальні податкові режими, зокрема ССО – це підсистема в межах загального податкового режиму оподаткування, що діє як альтернатива загальному режиму оподаткування [79, с. 98].

Кузнецова О.В., поділяючи підхід, відповідно до якого ССО існує як альтернатива загальному режиму оподаткування, водночас заперечує вірність використання стосовно ССО поняття «альтернативні податкові системи». Свій підхід мотивує тим, що альтернативна система оподаткування повинна являти собою систему суспільних відносин, які укладаються з приводу встановлення та справляння податків та зборів, елементи якої були б іншими порівняно з загальною системою оподаткування (інші принципи, інші податки та інше адміністрування). Проте застосування ССО передбачає альтернативу лише в окремих її елементах запровадження інших, у порівнянні з загальною системою оподаткування, податків (єдиного податку) та іншого механізму адміністрування цього податку, проте принципи оподаткування та адміністратори податків не змінюються. При цьому, Кузнецова О.В. вважає, що альтернатива, що є у платника при виборі, які податки сплачувати, є не можливістю обрати іншу, альтернативну систему оподаткування, а стосується лише окремого її елемента заміни сплати низки податків на один (єдиний) податок і веденні податкового обліку та звітності за іншою (спрощеною) системою [35, с. 127-128, 130].

Описаний підхід, згідно з яким альтернативна система оподаткування визнається такою лише за умови заміни всіх елементів загальної системи

оподаткування, вважаємо дискусійним та надмірно формалізованим. У теорії податкового права використання стосовно певного спеціального податкового режиму ширшого за своїм змістом доктринального поняття «альтернативна система оподаткування» не передбачає обов'язкової зміни всіх без винятку елементів загальної системи оподаткування (принципів, переліку податків і зборів, порядку адміністрування), як це обґрунтовує у наукових підходах Кузнецова О.В. Альтернативність може проявлятися на рівні декількох ключових елементів, без необхідності відступу від основних засад (принципів) національної податкової системи, які є універсальними для всіх податкових режимів однієї податкової системи. Так, альтернативність ССО, яка визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів, проявляється в наступному:

- встановлює особливі умови перебування на ССО та власні підстави для скасування реєстрації платника ЄП;
- передбачає застосування ЄП на заміну низки податків і зборів, які сплачуються на загальній системі оподаткування;
- визначає спеціальний механізм податкового адміністрування;
- має відмінний (спрощений) порядок обліку та звітності.

Вказані елементи у своїй сукупності формують альтернативну до загальної системи оподаткування спеціальну систему заходів регулювання порядку оподаткування визначеної законом категорії господарюючих суб'єктів. Більше того, альтернативність системи оподаткування полягає у виборі між різними податковими режимами (загальний або спеціальний) у межах однієї податкової системи з притаманними їй принципами, які є універсальними для всіх податкових режимів відповідної податкової системи. Саме така можливість вибору є визначальною ознакою альтернативності.

Обрання платником податків загальної або спрощеної системи оподаткування має як переваги, так і недоліки з точки зору суб'єкта господарювання. Головною перевагою загального податкового режиму Іванов Ю.Б. називає те, що величина податкових платежів залежить від обсягу

отриманих доходів і здійснених витрат. Тобто у разі відсутності доходу від провадження господарської діяльності протягом звітного періоду обов'язок зі сплати відповідних податків у платника не виникає. Вигідна ця система оподаткування доходів платникам, які або діяльність здійснюють не систематично (при відсутності доходів обов'язок зі сплати прибуткового податку не виникає) або характеризуються низьким рівнем рентабельності реалізації (об'єктом оподаткування є чистий дохід) [26, с. 200-201].

Подібну позицію займають В. Ю. Онісіфорова та В. К. Сідельнікова, які до головних переваг загального податкового режиму відносять: оподаткування фінансового результату діяльності підприємства, тобто прибутку, а не всього доходу без вирахування розміру витрат; знижена ставка податку при сплаті дивідендів; немає необхідності щоквартального контролю рівня доходу; відсутність обмежень для розширення обсягів діяльності; відсутність обмежень за кількістю найманих працівників; відсутність обмежень стосовно обрання виду діяльності. Водночас, загальна система оподаткування має і значний перелік недоліків, які й стали передумовою для виникнення спрощених систем, а саме: сплата всього переліку податків відповідно до особливостей діяльності підприємства; складна система обліку, необхідність ведення обліку доходів і витрат; значний контроль з боку державних органів стосовно перевірки діяльності та правильності розрахунку прибутку [80, с. 159-160].

Пунда О.О. та Когут О.В. зазначають, що 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. Альтернативні системи оподаткування (зокрема ССО) вирішують наступні надзвичайно актуальні питання:

- 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;

- 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 [28, с. 311; 26, с. 51].

Андрієвський К.В., досліджуючи роль ССО, звертає увагу на те, що цьому спеціальному податковому режиму притаманні як фіскальна функція, що реалізується через розподільчі правовідносини між державою та суб'єктами господарювання (забезпечує наповнення бюджету), так і стимулююча функція, зумовлена призначенням введення ССО – стимулювання розвитку малого бізнесу у спосіб створення сприятливих умов оподаткування результатів його діяльності (зниження податкового навантаження та спрощення процедур адміністрування податків) [75]. На наявність відповідних функцій в ЄП, що сплачується платниками, які застосовують ССО, звертає увагу також Даніелян С.А., який зазначає: «основною функцією будь-якого податку або збору є фіскальна функція, дія якої спрямована на забезпечення держави необхідними фінансовими ресурсами. Не є виключенням і ЄП, але при його запровадженні велику роль відіграє ще одна, додаткова функція – стимулююча. Своє відображення вона отримала у запровадженні специфічної податкової політики, спрямованої на підтримку окремих категорій платників» [3, с. 122]. Пожидаєва М.А. доповнює, що саме за допомогою стимулюючої функції ЄП держава гармонізує свої інтереси з інтересами суб'єктів малого підприємництва, які є платниками податків [81, с. 41].

Іванов Ю.Б. називає ССО засобом регулюючої функції системи оподаткування, за допомогою якої держава може здійснювати вплив на розвиток національної економіки, коригувати її структуру та створювати умови для зростання фінансово-економічних показників діяльності суб'єктів господарювання [26, с. 283].

Практична реалізація цих притаманних ССО функцій стала можливою внаслідок закріплення у податковому законодавстві її трикомпонентної «структури»: (а) сплата одного податку взамін кількох – єдиного; (б) застосування спрощеного ведення податкового обліку; та (в) використання спрощеного механізму подання податкової звітності. Водночас, ССО вирізняється такою особливою рисою, як консолідованість, що полягає в об'єднанні в одному обов'язковому платежі податків і зборів, які здебільшого підлягають сплаті згідно із загальним податковим режимом [20, с. 155]. Закріплення у податковому законодавстві цієї трикомпонентної «структури» вказує на реалізацію принципів стимулювання господарської діяльності, зручності й ефективності при її оподаткуванні [82, с. 130].

Показниками ефективності застосування ССО, як про це зазначають М.А. Пожидаєва, С.Є. Пиріжок та Л.Г. Олійник, є його економічна обґрунтованість та адміністративна простота, що проявляються, по-перше, у скороченні кількості обов'язкових платежів внаслідок заміни їх одним податком, по-друге, у спрощенні ведення податкового обліку та подання звітності, по-третє, у зменшенні витрат на адміністрування податків [81, с. 167; 83, с. 247]. Відтак, ССО є ефективним інструментом оптимізації податкового навантаження на бізнес.

З цих причин, у наукових колах установлення спеціального режиму оподаткування, що визначає особливий порядок оподаткування певних суб'єктів господарювання й передбачає спрощене справляння податків, ведення обліку і звітності (йдеться про ССО), розглядається як один із шляхів реалізації податкових стимулів (засобів податкової підтримки) [20, с. 72-73; 84, с. 75].

Під податково-правовими стимулами слід розуміти правові засоби, встановлені податковим законодавством й за допомогою яких відбувається створення сприятливих умов для платників податків, що полягають у зміні обсягів податкового обов'язку платників податків чи спрощенні процедури його реалізації. Ознаками податково-правових стимулів є: 1) застосовуються у податкових правовідносинах; 2) мають нормативне закріплення у податковому

законодавстві; 3) направлені на активізацію правомірної поведінки зобов'язаних суб'єктів податкових відносин, яка полягає у добросовісному та добровільному виконанні податкового обов'язку у широкому розумінні; 4) створюють сприятливі умови для платників податків; 5) метою їх застосування є: насичення дохідних частин бюджетів; розвиток пріоритетних галузей економіки; забезпечення балансу приватних і публічних інтересів у податкових відносинах [85, с. 77].

ССО має нормативне закріплення у податковому законодавстві України, функціонує у межах податкових правовідносин та спрямована на створення для визначених законом категорій господарюючих суб'єктів сприятливих умов добросовісного виконання податкових обов'язків (щодо офіційної реєстрації підприємницької діяльності; належного обліку доходів та їх оподаткування; своєчасного подання звітності; виконання інших вимог податкового законодавства), що відповідає інтересам держави та сприяє досягненню балансу між публічними і приватними інтересами у податкових правовідносинах, а тому видається конструктивним віднесення цього спеціального податкового режиму до кола податково-правових стимулів.

Данилишин В.І. та Стефанків О.М. зазначають про те, що ССО є певного роду пільгою. Звичайно як і будь-яка пільга, вона є несправедливою і, що головніше, привносить економічні викривлення [51, с. 288]. Позицію щодо належності ССО до податкових пільг підтримують також Білецька Г. М., Кармаліта М. В., Куц М. О., Форсюк В.Л., які вважають, що будь-які відхилення від стандартних умов оподаткування є податковою пільгою [86, с. 191; 87, с. 208].

Пільга розглядається як часткове або повне звільнення від окремих зобов'язань, а також як перевага чи додаткове право, що надається визначеним категоріям платників податків. Для широкого кола науковців правові пільги становлять визначену законом форму переваг, які надаються деяким суб'єктам, за наявності у них визначених законом підстав, та у яких відповідна особа набуває можливість задовольняти свої власні інтереси. Аналізуючи категорію «податкова пільга», слід підкреслити, що її зміст має безпосередній зв'язок із

економіко-правовою діяльністю та не зводиться виключно до податкової сфери державного функціонування. Такий стан речей зумовлений тим, що запровадження і надання податкових пільг є результатом впливу соціально-економічних та інших факторів [88, с. 114].

У розумінні п. 30.1, п. 30.2 ст. 30 ПК України, податкова пільга – це передбачене податковим та митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку та збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав, обумовлених особливостями, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат [17].

У теорії податкового права податкові пільги розглядаються як елемент правового механізму податку, що має самостійне значення [57, с. 135; 89, с. 49; 90, с. 86; 91, с. 19; 92, с. 83; 93, с. 8] та може передбачатися під час встановлення податку одночасно із визначенням порядку її застосування (п. 7.2 ст. 7 ПК України [17]). Конституційний Суд України (далі – КСУ) також називає податкову пільгу суттєвим елементом механізму справляння податків та зборів, який зумовлює розмір стягуваної суми, а інколи – її повну відсутність [94].

Інститут податкових пільг являє собою сукупність взаємопов'язаних норм податкового права, є його специфічною частиною та регулює відносно самостійний вид суспільних відносин, які виникають у зв'язку із запровадженням і наданням податкових пільг фізичним та юридичним особам. Податкові пільги – це регламентовані податковим законодавством форми мінімізації оподаткування, спрямовані на формування таких умов, за яких платники податків, застосовуючи передбачені законом методи, мають можливість зменшити податкову базу, обрати знижену податкову ставку або іншим чином зменшити податкове навантаження [88, с. 118]. Пільги є самостійним елементом механізму податку, однак її відсутність на можливість законного встановлення податку не впливає [95, с.125].

Рябуш Л.А. відзначає, що у своїй матеріальній частині податкова пільга «зосереджується» на зменшенні податкового тиску. Процесуальна складова пільги спрямована на спрощення податкового процесу для платника та інших учасників. В ідеалі податкова пільга не повинна обтяжувати чи призупиняти процедурний рух, у цьому плані вона не є перешкодою. Навпаки, завдяки спрощенню процесу та темпоральному скороченню провадження податкова пільга сприяє досягненню конструктивного та швидкого результату у податково-процедурній діяльності [63, с. 124-123].

Вишемирський М.І. виділяє наступні основні ознаки податкових пільг: (1) податкова пільга за своєю сутністю виступає юридичною перевагою, яка надає особам, наділеним правом її застосування, можливість більш повного задоволення власних інтересів; (2) податкова пільга забезпечує таку перевагу, за якої, у порівнянні з податково-правовим регулюванням без застосування пільг, відбувається виникнення й розвиток податкового правовідношення із видозміненим змістом; (3) податкова пільга передусім орієнтована на трансформацію базового податкового обов'язку платника податку щодо повної та своєчасної сплати певної суми обов'язкових платежів (що є об'єктом впливу податкової пільги); (4) безпосереднім результатом реалізації податкової пільги, що становить предмет її впливу, є або зменшення розміру податкового зобов'язання (з можливістю його повного зниження до нульового значення), яке підлягає сплаті до бюджету, або відтермінування граничного строку сплати такого податкового зобов'язання на пізніший і більш сприятливий для платника період; у такий спосіб податкова пільга забезпечує перевагу саме грошового характеру; (5) податкова пільга повинна надаватися суб'єктам господарювання, що визначаються за сукупністю видових, а не індивідуальних ознак; (6) податкова пільга не має самостійного характеру та не існує окремо від конкретних податків, а функціонує як елемент цілісного правового механізму відповідного податку [90, с. 180-181].

Іванов Ю.Б. описує, що пільги розглядаються як відступ від загальноствановленого податкового режиму, що застосовується щодо

визначених груп платників податків, які відповідають встановленим вимогам. Властивою ознакою пільг є їх стимулююча або підтримуюча спрямованість, тобто вони не призначені для реалізації функцій податкового стримування. При цьому відзначає, що податкові пільги можна класифікувати «за елементами податку» на 8 груп:

- 1) звільнення від оподаткування визначених категорій платників податків (пільги, що надаються за таким елементом податку як «суб'єкт»);
- 2) зменшення об'єкта оподаткування (пільги, зміст яких полягає у вилученні з об'єкта оподаткування окремих елементів, які надалі не беруться до уваги під час визначення податкових зобов'язань);
- 3) зменшення бази оподаткування (мається на увазі віднімання від бази оподаткування сум, прямо передбачених податковим законодавством);
- 4) зменшення податкових ставок;
- 5) застосування спеціальних методів податкового обліку;
- 6) збільшення податкового (звітного) періоду;
- 7) зменшення суми податку, що підлягає сплаті (пільги такого роду поділяються на дві підгрупи: (а) вилучення з обчисленої суми податку певної її частини та (б) зменшення податкового зобов'язання на суму цільових витрат, здійснених платником податків);
- 8) відстрочення та розстрочення сплати податків (відстрочка і розстрочка сплати податку зазвичай відносяться до механізмів податкового адміністрування, проте у випадку їх застосування як винятку із загальних правил вони можуть розглядатися як пільга) [26, с. 55, 57-61].

Дубовик О.Ю. відзначає, що за ПК України податкова пільга надається шляхом:

- а) податкового вирахування (знижки);
- б) зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- в) встановлення зниженої ставки податку та збору;
- г) звільнення від сплати податку та збору [96, с. 64].

Пільги по податку є законодавчо закріпленими винятками із загального порядку обчислення певного виду податку, які враховують специфічні характеристики платника податків, об'єкта оподаткування, податкової ставки або інші визначені умови. Сукупність податкових пільг може мати такі форми:

1) неоподатковуваний мінімум об'єкта податку (законодавством визначається показник, який кратний розміру МЗП, що встановлюється Верховною Радою України, та автоматично коригується у разі її зміни);

2) вилучення з оподаткування окремих складових об'єкта оподаткування (зазвичай це частина доходу або інших об'єктів оподаткування, яка спрямовується на досягнення цілей, реалізація яких становить інтерес для держави чи органів місцевого самоврядування, зокрема на здійснення природоохоронних заходів та впровадження нових технологій);

3) звільнення від обов'язку сплати податку окремих суб'єктів господарювання чи певної категорії платників податків (таким методом законодавець створює ширші умови для отримання реальних доходів при зниженні податкового навантаження);

4) зменшення податкових ставок (цей вид податкових пільг відображає державне та/або регіональне значення виду діяльності, що підпадає під знижену ставку);

5) відрахування з податкового окладу (передусім передбачає вилучення з податкового окладу, яке здійснюється за визначений розрахунковий період);

6) цільові податкові пільги (можуть охоплювати різноманітні форми відстрочки стягнення податків, зокрема механізм використання податкового кредиту);

7) інші податкові пільги (як-от: податкові канікули) [57, с. 202-203].

ССО, як правило, має наслідком зменшення податкового тиску на платників податків, що за своїм економічним змістом кореспондує матеріальній складовій податкових пільг, а також, порівняно із загальною системою оподаткування, передбачає спрощення процедур реалізації податкового

обов'язку для окремих категорій суб'єктів господарювання, що певною мірою може розглядатися як прояв процесуальної складової податкової пільги.

Саме з огляду на ці юридичні характеристики у юридичній літературі ССО, яка передбачає сплату ЄП, називають інколи «пільговим режимом оподаткування» [97, с. 93].

Водночас Пожидаєва М. А. обґрунтовує, що ЄП не може бути віднесений до різновидів податкових пільг, оскільки за своїми характеристиками не узгоджується із їх правовою природою. Податкові пільги за своїм правовим змістом полягають у повному або частковому звільненні платника податку, з урахуванням його специфіки, від виконання встановлених правил чи пом'якшення умов їх виконання у частині сплати обов'язкових податкових платежів, що надається у порядку, визначеному законом, для окремих категорій платників податків. Їх застосування дає змогу державі здійснювати регуляторний вплив на окремі економічні процеси, забезпечувати економічну підтримку певним галузям та соціальний захист визначених груп населення. Сам факт припинення для платників ЄП сплати визначеної сукупності обов'язкових платежів не свідчить про наявність у суб'єктів господарювання податкової пільги. ЄП замінює справляння окремих обов'язкових податкових платежів, вже встановлених законодавством, а не звільняє платників від їх сплати. Відповідні платежі сплачуються у формі ЄП за наявності визначених умов. При сплаті ЄП для більшості осіб не відбувається скорочення обсягу податкових обов'язків, але зменшується обсяг облікових процедур і спрощується адміністрування обов'язкових податкових платежів [81, с. 34-35].

На користь висновку про помилковість ототожнення ССО чи ЄП із інститутом податкових пільг свідчить також те, що у межах ССО законодавець безпосередньо встановлює саме податкові пільги зі сплати ЄП, зокрема за територіальною ознакою. Показовим прикладом є тимчасове звільнення першої та другої групи платників ЄП, податкова адреса яких розташована на територіях активних бойових дій або тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України, від сплати ЄП на період проведення таких бойових дій або

окупації, із відповідним звільненням від обов'язку подання податкової звітності, нарахування авансових внесків, сплати штрафних санкцій та пені за невиконання відповідних податкових обов'язків (п. 11 підрозділу 8 розділу XX ПК України [17]). Визначення відповідних періодів та територій здійснюється на підставі офіційно затвердженого Урядом України переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або які перебувають у тимчасовій окупації [98]. Відтак, правовий механізм ЄП містить у своїй структурі такий додатковий елемент податку, як податкова пільга, що ставить під сумнів можливість ототожнення самого ЄП з категорією податкових пільг.

Результати доктринальних підходів до поняття, видів та форм податкових пільг дають підстави для висновку про те, що ССО не належить до категорії податкових пільг, про що свідчать наступні критерії:

- по-перше, поняття ССО не охоплюється нормативним визначенням терміну «податкова пільга» (ССО не передбачає звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податків (зборів) чи їх сплати у меншому розмірі, а встановлює альтернативний механізм виконання податкових обов'язків шляхом заміни сплати окремих податків (зборів) сплатою єдиного податку);

- по-друге, ССО та податкова пільга мають різну правову природу (ССО є спеціальним податковим режимом, тоді як податкова пільга — це лише один із елементів правового механізму конкретного податку);

- по-третє, податкова пільга становить собою певну «перевагу» у межах загальної схеми справляння конкретного виду податку, натомість ССО стосовно загальної системи оподаткування виступає альтернативним податковим режимом;

- по-четверте, податковий механізм ССО не узгоджується із класичними формами податкових пільг, що традиційно виокремлюють у теорії податкового права.

Таким чином, ССО має розглядатися як самостійний спеціальний податковий режим, а не як різновид чи форма податкової пільги.

Досліджуючи місце ССО у структурі національної податкової системи варто звернути увагу на помилковість підходу за якого стверджується, що «ССО — це одне й те саме, що і ЄП, якому присвячена глава 1 розділу XIV ПК України» [99], «сплата ЄП являє собою ССО» [89, с. 363; 100, с. 11; 101, с. 40], «ЄП – це спеціальний податковий режим» [29, с. 183], що сприймається більше як словесна еквілібристика, ніж висновок сформований внаслідок наукового дослідження. Зазначені категорії хоч і є тісно взаємопов’язані проте їх правова природа різна. Як вже вище наголошувалося ССО — це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування господарюючих суб’єктів, визначених п. 291.4 ст. 291 ПК України [17]. Натомість ЄП — це є обов’язковий, безумовний платіж до бюджету, що справляється з платників податку, відповідно до глави 1 розділу XIV ПК України (п. 6.1 ст. 6 ПК України [17]).

Фактично ЄП є лише окремим елементом ССО, що справляється у межах цього особливого механізму справляння податків і зборів. З цих мотивів, ЄП слід розглядати як складову ССО, а не як тотожну їй категорію.

Узагальнюючи викладене, ССО доцільно розглядати як самостійний, нормативно закріплений спеціальний податковий режим, що займає структурно відокремлене від загального податкового режиму місце в національній податковій системі України та ґрунтується на основних засадах (принципах) податкового законодавства, які є універсальними як для загального податкового режиму, так і для ССО. За своїм функціональним призначенням ССО виконує не лише фіскальну, а й чітко виражену регулятивну та стимулюючу функції, спрямовані на досягнення балансу між публічними і приватними інтересами у сфері оподаткування. Такий баланс, з одного боку полягає у створенні передумов для детінізації господарської діяльності та її належного оподаткування, а з іншого – у наданні суб’єктам господарювання правових можливостей для легальної оптимізації податкового навантаження. Водночас, неможливість одночасного застосування загального податкового режиму та ССО одним і тим самим платником податку у певний момент часу свідчить про альтернативний характер цього спеціального податкового режиму.

## Висновки до розділу 1

У процесі аналізу проблем, які увійшли до розділу 1 дисертації, було зроблено такі висновки:

1) спеціальний податковий режим – це окрема система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів та/або передбачає особливий порядок визначення елементів податку та збору, який залежно від напряму державної податкової політики може мати своїм наслідком збільшення або зменшення податкового навантаження для окремих категорій платників;

2) поняття «альтернативні системи оподаткування» немає нормативного визначення, а є доктринальною категорією, яка широко застосовується в науковій юридичній літературі для характеристики податкових режимів, що за своїм механізмом справляння податків відрізняються від загальної системи оподаткування. За своїм змістом ця категорія охоплює нормативно визначене поняття «спеціальні податкові режими», однак не зводиться виключно до них;

3) діюча послідовність структурних елементів ПК України відносить до спеціальних режимів оподаткування виключно спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, проте безумовне ототожнення цих двох понять є помилковим, оскільки «спеціальний податковий режим» за своїм змістом є ширшою категорією, що охоплює «спрощену систему оподаткування», та може включати інші податкові режими, встановлені законодавством;

4) спрощена система оподаткування, обліку та звітності — це спеціальний податковий режим, встановлений державою з метою зниження фіскального та адміністративного навантаження на суб'єктів господарювання, який передбачає особливий механізм справляння окремих, визначених законом податків і зборів шляхом їх заміни на сплату єдиного податку, з одночасним встановленням спрощених правил ведення обліку та подання звітності;

5) спрощена система оподаткування, обліку та звітності за своєю правовою природою використовує методи презумптивного оподаткування,

оскільки податкові зобов'язання основної частини груп платників єдиного податку визначаються не за фактичними фінансовими результатами їх господарської діяльності, а на підставі встановлених законодавством формалізованих показників: розміру прожиткового мінімуму для працездатних осіб, розміру мінімальної заробітної плати, тощо;

б) поняття «загальна система оподаткування», яке не має законодавчого визначення, систематично використовується науковцями, законодавцем та національними судами для позначення базового (основного) податкового режиму з яким співвідноситься та від якого функціонально відмежовується спрощена система оподаткування, обліку та звітності як спеціальний податковий режим;

7) змістовне ототожнення під час вирішення судових спорів у сфері оподаткування законодавчого припису про перехід платника єдиного податку «на сплату інших податків і зборів» із виникненням у такого платника обов'язку ведення податкового та бухгалтерського обліку за правилами загальної системи оподаткування свідчить про те, що в національній податковій системі України фактично функціонують два альтернативні податкові режими: загальний та спрощений (спеціальний), одночасне застосування яких одним і тим самим платником податку у певний момент часу є неможливим;

8) правовий механізм спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності не відповідає нормативному визначенню податкової пільги та з класичними видами і формами податкових пільг не узгоджується, у зв'язку з чим спрощена система оподаткування, обліку та звітності має розглядатися як самостійний спеціальний податковий режим, а не як різновид чи форма податкової пільги.

## РОЗДІЛ 2. ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ ЗАСТОСУВАННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

### 2.1. Зміст та елементи єдиного податку в Україні

ССО, право на застосування якої мають суб'єкти господарювання, що відповідають встановленим законодавчим критеріям, передбачає сплату ЄП, який, за визначенням Скорнякової Ю.Б., є фіскальною основою ССО [78, с. 147].

Розкриваючи зміст ЄП в Україні слід зазначити, що на законодавчому рівні нормативного визначення цього виду обов'язкового платежу не закріплено. Приписами пп. 10.1.2 п. 10.1 та п. 10.2<sup>-1</sup> ст. 10 ПК України [17] лише передбачено, що ЄП відноситься до місцевих податків та устанавлюється місцевими радами. Відтак, для з'ясування дефініції ЄП потрібно звернутися до теорії фінансового та податкового права.

У теорії фінансового права ЄП у загальному вигляді визначають як форму спеціального податкового режиму, впроваджену з метою введення ССО, та як місцевий податок, що належить до числа прямих податків [102, с. 261].

З цього питання Скоробагач В.І. відзначає, що правове регулювання вітчизняного ЄП має певну подвійність. Йдеться про те, що ЄП є закріпленим у ПК України серед складу місцевих податкових платежів та, одночасно, його правовий механізм визначається нормами, що викладені в главі 1 «ССО» розділу XIV ПК України «Спеціальні податкові режими». Скоробагач В.І. вважає, що запровадження ЄП відповідно до спеціального податкового режиму для певних категорій платників є його головною сутнісною рисою [59, с. 134-135].

В енциклопедичному юридичному словнику ЄП визначається як податок, встановлений в Україні для частини суб'єктів малого підприємництва з метою спрощення оподаткування їх доходів [103, с. 251]. Дещо подібне визначення наводять Ткачик Л. П. та Бешко О. Я., які під категорію «ЄП» розуміють місцевий податок, який сплачують фізичні особи – підприємці та юридичні особи, які перебувають на спрощеній системі оподаткування [104, с. 758].

Чижова Т. В. визначає ЄП як податок, що сплачують суб'єкти господарської діяльності на ССО, основний підприємницький податок [105, с. 132].

Такі визначення в цілому є вірними, проте вони мають загально-описовий характер, не розкривають суті відповідної категорії та особливостей правового механізму справляння ЄП.

Коломієць П.В. пропонує визначати ЄП як спеціальний податковий режим, яким передбачено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності платників податків, що займаються підприємницькою діяльністю відповідно до положень глави 1 розділу XIV ПК України [29, с. 183]. Запропоноване визначення видається дискусійним у частині можливості розглядати ЄП як самостійний спеціальний податковий режим, оскільки такий підхід фактично передбачає підміну двох різних за своєю правовою природою категорій: податку (обов'язковий та безумовний платіж до бюджету) та спеціальний податковий режим (система заходів, яка передбачає особливий порядок оподаткування), які концептуально розмежовані як у теорії податкового права, так і у приписах ПК України.

Боксгорн А.В. під поняттям ЄП розуміє встановлений ПК України загальнообов'язковий платіж, розмір якого розраховується за фіксованою ставкою, встановленою сільською, селищною, міською радою або радою об'єднаної територіальної громади, чи залежно від суми доходу, та який сплачується суб'єктами господарювання, що є резидентами України, не мають податкового боргу, займаються дозволеними видами підприємницької діяльності та відповідають критеріям однієї з чотирьох груп, визначених ПК України [106, с. 184]. Не можна погодитися із наведеним визначенням з наступних мотивів. По-перше, у ньому вказано, що розмір ЄП розраховується «за фіксованою ставкою, встановленою сільською, селищною, міською радою», однак відповідно до чинного ПК України місцеві ради визначають не фіксовані ставки у вигляді абсолютних величин, а відсоткові розміри ставок, що застосовуються до відповідної бази оподаткування. По-друге, визначення має фрагментарний характер: щодо першої та другої групи платників ЄП акцент

зроблено на ставці податку, щодо третьої групи платників ЄП – на об'єкті оподаткування (доході), натомість особливості обчислення ЄП для четвертої групи ні у частині ставок, ні у частині об'єкта оподаткування, ні у частині бази оподаткування не відображено. По-третє, у ньому вказано лише окремі критерії допустимості перебування на ССО, що створює хибне уявлення про відсутність інших, законодавчо встановлених вимог (як-от: допустимий обсяг доходу чи ліміт по кількості найманих працівників). По-четверте, коло платників ЄП обмежено лише резидентами України, що не враховує електронних резидентів (далі – е-резиденти). Відтак, запропоноване визначення не відображає повною мірою діючий правовий механізм ЄП.

Пожидаєва М. А. вказує, що ЄП – це встановлений державою консолідований податок для визначеної частини суб'єктів малого підприємництва, який замінює справляння певної сукупності передбачених законодавством обов'язкових платежів та зараховується до бюджетів і державних цільових фондів у відповідних пропорціях, характеризується добровільністю обрання платниками його сплати та має на меті спрощення оподаткування доходів цих суб'єктів [81, с. 27]. Не заперечуючи у загальному вірності наведеного визначення слушним буде зауважити, що характеризування ЄП «добровільністю обрання платниками його сплати» є концептуально неточним, оскільки добровільним є лише вибір відповідного спеціального податкового режиму – ССО, тоді як сплати ЄП після переходу на ССО має обов'язковий характер. Окрім того, чинне нормативно-правове регулювання не передбачає зарахування ЄП до «державних цільових фондів». Фактично ЄП, залежно від суб'єкта податку, зараховується або до доходів загального фонду Державного бюджету України (у разі його сплати е-резидентом), або до доходів загального фонду бюджетів відповідних сільських, селищних, міських територіальних громад (у разі його сплати іншими суб'єктами, які застосовують ССО) [107].

Для з'ясування змісту ЄП та уточнення дефініції цієї правової категорії доцільно проаналізувати правовий механізм справляння цього обов'язкового

платежу. При цьому слід розрізняти між собою поняття «податковий механізм» та «правовий механізм податку».

Податковий механізм є ширшим поняттям, під яким необхідно розуміти організаційно-економічну діяльність, яка спрямована на впорядкування податкових відносин та податкових дій, що включають перелік умов, сукупність правил та положень, що реалізуються в межах податкового законодавства [108, с. 83].

Податковий механізм, будучи важливою складовою бюджетного механізму, має власну структуру, яка передбачає наявність окремих взаємозв'язаних між собою елементів (підсистем, форм, методів, важелів, інструментів, стимулів і санкцій). Дем'янишин В. вважає, що у складі податкового механізму залежно від завдань, набору інструментів, наявності суб'єктів та способу дій можна виокремити дві підсистеми: механізм справляння податків платниками та механізм контролю і забезпечення сплати податків. Механізм справляння податків його платниками – це сукупність елементів оподаткування, заходів і послідовність їх використання платниками податків щодо справляння належної суми податків і зборів до бюджетів усіх рівнів. Такий механізм використовується платниками податків і зборів (обов'язкових платежів), якими є юридичні і фізичні особи, на котрих згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори. Цей механізм передбачає застосування таких елементів оподаткування, як платники податку, об'єкт оподаткування, джерело сплати, база оподаткування, масштаби вимірювання, ставки податку, порядок обчислення податку, строки та порядок сплати податку, строки та порядок подання звітності про обчислення і сплату податків, податковий період, податкові пільги, норма оподаткування, податкове зобов'язання, податковий борг, податкове право тощо. Друга підсистема податкового механізму – механізм контролю і забезпечення сплати податків – безпосередньо пов'язана з роботою органів стягнення, серед яких чільне місце посідають Державна податкова служба України (ДПС України) та її територіальні органи [109, с. 89-90].

Враховуючи рівень розвитку податкових відносин, які постійно вдосконалюються, до елементів податкового механізму варто відносити: податкову (фінансову) інформацію; податковий облік; податковий аналіз; податкове планування і прогнозування; податкове регулювання (в процесі поточного виконання); податкове право; податковий контроль [43, с. 112-113; 109, с. 90].

У свою чергу, правовий механізм податку являє собою правове регулювання обов'язкових податкових платежів та визначається, з одного боку, специфікою компетенції органів державної влади та управління щодо запровадження, зміни й скасування податків, а, з іншого боку, нормативним закріпленням сукупності елементів, які дозволяють розглядати податок як цілісний досконалий механізм. Нормативно-правові акти щодо окремих податків і зборів характеризуються стабільною і традиційною структурою. Її складовими є елементи правового механізму податку або збору. Податкове законодавство України оперує поняттям механізм сплати податків і зборів, водночас жоден нормативно-правовий акт не містить його визначення. Слід виходити з того, що регулювання правового механізму податку здійснюється методом встановлення імперативного набору елементів, що визначають зміст й особливості реалізації податкового обов'язку [57, с. 133-134].

Загально визнаними елементами правового механізму регулювання податків і зборів (обов'язкових платежів), згідно з позицією КСУ, є суб'єкт або платник податку, об'єкт оподаткування, одиниця оподаткування, джерело сплати податку, податкова ставка, податковий період, строки та порядок сплати податку, податкова квота, податкові пільги [110].

Імперативний набір елементів податку на законодавчому рівні визначений п. 7.1 та п. 7.2 ст. 7 ПК України та включає: платників податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк та порядок сплати податку; строк та порядок подання звітності про обчислення і сплату податку; податкові пільги та порядок їх застосування [17].

Законодавцем встановлено вісім обов'язкових елементів правового механізму податку. Причому, увесь набір елементів податку повинен бути закріплений ПК України. Виключення становить дев'ятий елемент податку – пільги, який має факультативний характер і не повинен обов'язково визначатися при характеристиці окремих податків [95, с. 84, 100].

Обов'язкові елементи правового механізму податку у науковій літературі поділяють на дві групи:

1. основні елементи визначають фундаментальні, сутнісні характеристики податку, які формують основне уявлення про зміст податкового механізму. Відсутність якого-небудь із основних елементів правового механізму податку не дозволяє однозначно визначити тип цього платежу і робить податковий механізм невизначеним. До основних елементів правового механізму податку і збору належать: а) платник податку або збору; б) об'єкт оподаткування; в) ставка податку або збору;

2. додаткові елементи правового механізму податку деталізують специфіку конкретного платежу, створюють завершену і повну систему податкового механізму, уточнюють розміри і процедуру виконання податкового обов'язку, а також не мають факультативного характеру (як і основні, додаткові елементи мають обов'язковий характер, без них неможливе закріплення відповідного податкового механізму). До додаткових елементів правового механізму податку належать: а) податкові пільги; б) предмет, база, одиниця оподаткування; в) джерело сплати податку; г) методи, строки і способи сплати податку; г) особливості податкового режиму; д) бюджет або фонд надходження податку (збору); е) особливості податкової звітності [111, с. 114-115].

Суть правового механізму справляння ЄП, передбаченого ССО, полягає у заміні та інтеграції частини загальнодержавних та місцевих податків, а саме: податку на прибуток підприємств; податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності платника єдиного податку; ПДВ з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;

податку на майно у частині земельного податку; рентної плати за спеціальне використання води (ст. 9, ст. 10, п. 291.2 ст. 291, п. 297.1 ст. 297 ПК України [17]). При цьому платник, який добровільно перейшов на ССО, не звільняється від повного виконання податкових зобов'язань зі сплати цих інтегрованих податків, а лише переходить на інші умови, порядок та механізм їх сплати [44, 45]. Тобто з моменту обрання цього спеціального режиму оподаткування у відповідного суб'єкта господарювання замість декількох обов'язків з нарахування та сплати в якості окремих платежів податків, визначених п. 297.1 ст. 297 ПК України [17], виникає обов'язок щодо сплати до бюджету одного, об'єднаного податкового платежу у вигляді ЄП, який «вбирає» в себе податкові обов'язки за іншими обов'язковими платежами [39, с. 28].

Саме в цьому проявляється багатоконпонентність ЄП, який хоч за своєю правовою природою і є самостійним видом місцевого податку (пп. 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 ПК України [17]) з притаманними йому власними елементами податку, проте з фіскальної точки зору виконує функцію адміністрування декількох податків без необхідності їх розмежування на окремі податкові платежі [9, с. 290-291].

Вірність цього підходу до розуміння правової природи ЄП підтверджується, зокрема, висновками Іванова Ю.Б., який відзначає: ЄП має синтетичний характер, акумулюючи в собі риси податків і зборів, сплата яких ним замінюється [26, с. 284].

ЄП в цілому притаманні загальні юридичні ознаки, властиві будь-якому податку: обов'язковість, адресність до бюджету, нецільовий характер, індивідуальна безвідплатність, перехід права власності на суму сплаченого податку, грошова форма. Особливість правової природи ЄП характеризують такі специфічні юридичні ознаки:

1) системність (проявляється через об'єднання в одному податку певної сукупності обов'язкових платежів, справляння яких передбачено чинним законодавством України);

2) альтернативність (ЄП є альтернативою визначеній сукупності існуючих

обов'язкових платежів, від сплати яких платник ЄП звільняється, а також платник податків може обирати оподаткування своїх доходів від підприємницької діяльності або шляхом сплати одного (єдиного) податку, або на загальних підставах. При цьому юридична особа має право на вибір ставки ЄП та вибір статусу платника ПДВ);

3) добровільність переходу на його сплату (розкривається у тому, що законодавець надає право суб'єктам господарювання самостійно обрати ССО та сплачувати ЄП з метою спрощення оподаткування їх доходів від підприємницької діяльності (зменшується кількість обов'язкових платежів, скорочуються витрати на ведення податкового обліку, спрощується порядок подання податкової звітності). На підставі реалізації цього права виникає обов'язок сплати ЄП. Даний податок стає обов'язковим тільки після факту добровільного взяття суб'єктом господарювання на себе обов'язку його сплачувати);

4) сфера застосування (визначається обмеженим колом суб'єктів господарювання, відповідають встановленим ПК України вимогам) [81, с. 27-30].

Також видається слушним обґрунтування Пожидаєвої М.А., здійснені з посиланням на наукову працю Пришви Н.Ю., стосовно того, що ЄП поєднує групу відмінних за правовим режимом обов'язкових платежів – податки, збори та до певного періоду внески. У зв'язку з цим даний податок заслуговує на особливе місце серед складових податкової системи України. ЄП є комплексним платежем, який згідно з чинним законодавством об'єднує в собі притаманну лише йому групу різноманітних податків і зборів, обов'язкових до сплати за загальною системою оподаткування. Для чіткого вираження його сутності слід застосовувати термін «консолідований» замість «комплексний». Це пов'язано з тим, що лексичним змістом «консолідованого» є «об'єднаний», тобто який виникає шляхом з'єднання чого-небудь в одне ціле. Застосування до єдиного податку терміну «консолідований податок» означає поєднання неоднакових за правовим режимом обов'язкових платежів в одну консолідовану сукупність [81, с. 30-31].

Костенко О.О., досліджуючи правове регулювання альтернативних систем оподаткування в Україні, зокрема ССО, також зазначає, що платники альтернативних податків консолідовано виконують свій податковий обов'язок, який виявляється в об'єднанні неоднакових за правовим режимом обов'язкових платежів та виступає як єдиний показник всіх податків, які повинен сплатити такий платник. При цьому вчена вказує на існування двох форм консолідації: (а) консолідація декількох платників в єдину групу, яка розглядається як єдиний зобов'язальний суб'єкт (платник); та (б) консолідація податкового обов'язку одного платника податку щодо сплати сукупності окремих обов'язкових платежів [39, с. 6-7, 27-28], кожна яких відповідає правовому механізму ЄП.

З урахуванням цього, дефініцію «єдиний податок» слід визначити як консолідований обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, який сплачується платниками податків у межах ССО, виконання податкового обов'язку щодо плати якого детермінує звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з певної сукупності окремих, передбачених законодавством обов'язкових платежів.

Формуючи вказану дефініцію ЄП до її змісту свідомо не було включено характеристику цього податку за правовою ознакою (загальнодержавний чи місцевий податок [43, с. 38]), оскільки, попри факт віднесення законодавцем ЄП безпосередньо до місцевих податків пп. 10.1.2 п. 10.1 та п. 10.2-1 ст. 10 ПК України [17], така класифікація є дискусійною з огляду на особливості правового механізму його справляння.

Андрієвський К.В. та Пожидаєва М.А. аргументують позицію відповідно до якої через специфіку своєї правової природи ЄП розглядається як альтернатива визначеному переліку існуючих обов'язкових платежів, від яких суб'єкти господарювання звільняються за умови сплати ЄП. Даний податок замінює собою сплату не тільки загальнодержавних платежів (наприклад, податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб), а й деяких місцевих (податок на майно у частині земельного податку). Тому він не є ні загальнодержавним, ні місцевим, а, отже, його не можна включати до цих видів

податків [75, с. 16-17; 81, с. 31]. На слушність цих висновків вказує те, що єдиний податок представлений чотирма окремими групами платників і лише щодо перших двох сільські, селищні, міські ради встановлюють розмір ставок залежно від виду господарської діяльності (п. 293.2 ст. 293 ПК України) [17], тоді як стосовно третьої та четвертої груп платників ЄП органи місцевого самоврядування жодної компетенції, у частині адміністрування ЄП, не мають. Окрім того, основні елементи та механізм адміністрування ЄП визначаються на загальнодержавному рівні, а суми ЄП у частині платежів, сплачених е-резидентом на третій групі платників ЄП, підлягають зарахуванню до доходів загального фонду Державного бюджету України (п. 16-4 ч. 2 ст. 29 Бюджетний кодекс України, далі – БК України [107]).

Розглядаючи основну групу обов'язкових елементів ЄП (платник податку, об'єкт оподаткування, ставка податку [57, с. 135; 95, с. 125]) насамперед варто зупинитися на його платниках. Платниками єдиного податку є суб'єкти господарювання (фізичні та юридичні особи), які самостійно обрали ССО та зареєструвалися у встановленому порядку платниками ЄП, мають (реалізують) закріплені законодавством податкові права і обов'язки за умови дотримання ними всіх встановлених законодавством вимог як на момент обрання сплати ЄП, так і протягом всього часу роботи за ССО [81, с. 69]. Тим самим ЄП є змішаним за підставою персоніфікації зобов'язаної особи, адже передбачає як платника і юридичних, і фізичних осіб. Хоча в цьому разі останні обов'язково мають відповідати додатковій умові – провадити господарську діяльність, що є зареєстрованою у встановленому порядку [59, с. 136].

Наведені вище дві категорії платників ЄП законодавець поділив на чотири окремі групи:

- 1) перша група – ФОП, які не залучають найману працю, здійснюють виключно роздрібну реалізацію товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, та їх дохід протягом календарного року не перевищує 167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

2) друга група – ФОП, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, зокрема побутових, платникам ЄП та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв:

- не залучають найману працю або кількість найманих осіб, з якими оформлено трудові відносини, одночасно не перевищує 10 осіб;
- обсяг доходу не перевищує 834 розміри МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

3) третя група:

- ФОП, які залучають найману працю або кількість найманих осіб, з якими оформлено трудові відносини, не обмежена та у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

- юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

- е-резиденти – іноземці, які досягли 18-річного віку, не є податковими резидентами України, отримали відповідні кваліфіковані електронні довірчі послуги, інформація про яких внесена до інформаційної системи "Е-резидент" [112] та які зареєструвалися як ФОП, здійснюють господарську діяльність з надання послуг, виробництва та/або продажу товарів винятково на користь нерезидентів України, за умови що протягом календарного року вони відповідають сукупності таких критеріїв: 1) не залучають працю найманих осіб-громадян або резидентів України; 2) не отримують доходів з джерелом походження з України, крім пасивних доходів; 3) обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

4) четверта група – сільськогосподарські товаровиробники:

- юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%;

- ФОП, які провадять діяльність винятково в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 р., за умови виконання сукупності вимог, закріплених у пп. «б» пп. 4 п. 291.4 ст. 291 ПК України [17; 102, с. 263-264].

Аналізуючи наведені групи платників ЄП та критерії їх диференціації, Скоробагач В.І. формує висновок, згідно з яким конструкція платника ЄП передбачає застосування окремих податкових режимів з огляду на належність особи до відповідної групи. Таке групування, власне, й здійснено залежно від особливостей господарської діяльності та типу того або іншого платника [59, с. 139]. Навряд чи є підстави стверджувати, що залежно від обраної групи до платників ЄП застосування «окремі податкові режими», оскільки всі групи платників ЄП існують у межах єдиного спеціального податкового режиму (ССО), який передбачає уніфікований порядок його застосування для всіх груп платників ЄП. Разом з тим, кожна з груп дійсно має свої власні, нормативно визначені особливості нарахування та сплати ЄП.

Фактично всі чотири групи платників ЄП розмежовано за трьома основними критеріями: (1) наявність найманих працівників та їх кількість; (2) граничний обсяг річного доходу; (3) вид діяльності. Поєднання показників цих критеріїв є базисом для визначення наявності у платника права на застосування ССО та на сплату ЄП за ставками однієї із чотирьох груп платників ЄП.

Кожен з цих критеріїв диференціації платників ЄП на окремі групи співвідноситься із переліком вимог, які пред'являються для платників ЄП як на етапі набуття цього статусу, так і на протязі їх подальшої діяльності, які Даніелян С.А. називає «обмеженнями» та розподіляє на такі три групи: (1) обмеження кількісного характеру, які стосуються граничного розміру доходу і чисельності найманих працівників та встановлюються окремо для кожної групи платників ЄП; (2) обмеження якісного характеру, які визначаються індивідуально для кожної групи; (3) якісні обмеження, які стосуються всіх платників ЄП під якими насамперед розуміється обмеження стосовно видів

господарської діяльності, здійснюваних фізичною або юридичною особою, та стосовно окремих операцій таких осіб [3, с. 129-131].

З'ясовуючи питання відповідності ФОП певній групі платників ЄП за критерієм наявності та кількості найманих працівників, слід враховувати, що при розрахунку загальної кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником єдиного податку - фізичною особою, не враховуються наймані працівники, які перебувають у відпустці у зв'язку з вагітністю і пологами та у відпустці по догляду за дитиною до досягнення нею передбаченого законодавством віку, а також працівники, призвані на військову службу під час мобілізації, на особливий період [113, с. 151]. Таким чином, для цілей переходу та перебування на ССО при обчисленні кількості осіб, які перебувають із ФОП у трудових відносинах, до уваги слід брати не загальну кількість найманих працівників, які перебувають у трудових відносинах з ФОП, а лише ту їх частину, яка фактично здійснює трудову діяльність та не підпадає під встановлені законодавцем винятки. Водночас, такий підхід щодо обчислення найманих працівників не застосовується стосовно юридичних осіб-платників ЄП.

Невідповідність обсягу доходу платника ЄП встановленим для певної групи граничним показникам річного доходу не завжди має своїм наслідком втрату таким платником права на застосування ССО. Зокрема, у разі перевищення протягом календарного року ліміту річного доходу платниками ЄП першої або другої груп, такі платники мають право здійснити перехід на застосування інших ставок, встановлених для другої та третьої групи відповідно. Щодо недотримання граничного обсягу доходів платниками ЄП, які застосовують ставки для третьої групи, то такі зобов'язані перейти на загальну систему оподаткування (п. 293.8 ст. 293, пп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПК України [17]). Доцільно також зауважити, що незалежно від того, чи перехід на ССО здійснюється з початку календарного року (з 01 січня), чи протягом календарного року (наприклад, з 01 квітня) платнику ЄП доступний повний обсяг граничного річного доходу, визначеного п. 291.4 ст. 291 ПК України [114].

Водночас, критерій граничного обсягу річного доходу є характерним лише для перших трьох груп платників ЄП та не стосується четвертої групи платників ЄП.

Аналізуючи такий критерій диференціації груп платників ЄП як здійснювані ними види діяльності слід констатувати, що цей критерій є притаманним всім без винятку групам платників ЄП. З огляду на його значення, види діяльності, які стосуються адміністрування ЄП, можна поділити на два рівні:

- внутрішній рівень – включає види діяльності, які слугують критерієм розмежування платників ЄП у межах одного спеціального податкового режиму (ССО) на окремі групи;

- зовнішній рівень – включає види діяльності, здійснення яких обумовлює саму можливість застосування ССО платником податку, тобто безпосередньо впливають на виникнення та/або припинення у платника права на застосування відповідного спеціального податкового режиму.

Даніелян С.А. вважає, що групи юридичних осіб (очевидно, йдеться про третю та четверту групи платників ЄП, які доступні юридичним особам) диференціюються лише по двом критеріям, пов'язаних з кількісним вираженням отриманого платником доходу та з кількістю найманих працівників. Такий підхід фактично заперечує застосування до цієї категорії платників ЄП критерію «здійснюваного виду діяльності» [3, с. 131]. Зазначений висновок не поділяємо, оскільки, по-перше, сам Даніелян С.А. визнає поширення на юридичних осіб-платників ЄП загальних обмежень щодо права на застосування ССО [3, с. 131], які, серед іншого, включають в себе обмеження щодо застосування ССО за видами діяльності. І, по-друге, юридичні особи, за умови відповідності іншим встановленим критеріям, мають вибір між третьою та четвертою групами платників ЄП залежно від факту ведення ними сільськогосподарського товаровиробництва. Відтак, здійснюваний юридичною особою вид діяльності впливає як на можливість застосування нею ССО, так і на вибір юридичної особи одної з двох доступних для неї груп платників ЄП (третьої чи четвертої), що вказує на застосовність

критерію «здійснюваного виду діяльності» не лише до ФОП, але й до юридичних осіб-платників ЄП.

Основні обмеження щодо сфери дії ССО встановлюються за тими видами діяльності, розвиток яких або не є пріоритетним, або – дозволяє суб'єкту оподаткування отримати необґрунтовані переваги порівняно з іншими платниками [39, с. 68].

Повний перелік обмежень щодо сфер діяльності, представники яких не можуть бути платниками ЄП першої-третьої групи та четвертої групи визначено у ст. 291 ПК України (пункти 291.5 та 291.5-1 відповідно) [17]. Не вбачаємо раціональним перелічувати всі без винятку несумісні із застосуванням ССО сфери діяльності, а тільки відзначимо, що цей перелік сукупно охоплює значу кількість видів діяльності (серед яких зокрема, але не тільки: діяльність з організації, проведення азартних ігор, лотерей та парі; обмін іноземної валюти; видобуток, виробництво, реалізацію дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння /крім операцій з ювелірними та побутових виробів/; видобуток, реалізацію корисних копалин /крім реалізації корисних копалин місцевого значення/; діяльність з управління підприємствами; діяльність з організації, проведення гастрольних заходів; фінансові установи визначені законом; діяльність з виробництва, експорту, імпорту, продажу підакцизних товарів /з окремими винятками/; тощо) та додатково включає наступні обмеження щодо застосування ССО для:

- фізичних та юридичних осіб – нерезидентів, за винятком іноземців, що отримали у встановленому законом порядку статус е-резидентів;
- суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками ЄП, дорівнює або перевищує 25%;
- філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником ЄП;
- суб'єктів господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником ЄП (для четвертої групи – на 1 січня базового року) мають

податковий борг, крім безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

При цьому платники ЄП першої - третьої груп повинні здійснювати розрахунки за відвантажені товари (виконані роботи, надані послуги) виключно в грошовій формі – готівковій або безготівковій (п. 291.6 ст. 291 ПК України [17]).

Як бачимо, наразі в чинному вітчизняному законодавстві запроваджено доволі розгалужену систему критеріїв, з наявністю яких для господарюючого суб'єкта обмежується або повністю виключається застосування такого спеціального податкового режиму, як ССО. Тим самим ми отримуємо характерні наслідки логічного закону оберненого відношення змісту та обсягу, за яким чим більший зміст поняття або явища, тим менший його обсяг. У даному випадку відбувається те, що чим більшим стає зміст категорії «платник ЄП», тим на менше коло осіб поширюватиметься несення податкового обов'язку за цим податком [59, с. 139].

Додатково варто зупинитися на особливостях введеної у 2023 році прогресивної концепції е-резиденства [115], яку запроваджено в Україні для іноземців з метою покращення інвестиційної привабливості України, що у час воєнної агресії Росії проти України є доволі сміливим кроком спрямованим на залучення до нашої держави додаткових коштів, та залучення іноземних підприємців для роботи з нашою державою [116, с. 97]. Ключовими особливостями е-резиденства, які відносяться до кола платників ЄП, є: можливість віддалено провадити підприємницьку діяльність на території України; можливість дистанційно відкривати та управляти банківськими рахунками, тобто присутність іноземця в банку для відкриття рахунку не потрібна; можливість отримати електронний підпис та підписувати усі документи, що пов'язані з підприємницькою діяльністю виключно онлайн; податковою адресою платника податків – е-резидента визнається електронна адреса, зазначена такою особою у заяві про набуття статусу е-резидента [117]; подання іноземцем заяви на набуття статусу е-резидента прирівнюється до

особистого подання до відповідного контролюючого органу облікової картки фізичної особи - платника податків та заяви для реєстрації в Державному реєстрі фізичних осіб - платників податків [17], що має своїм наслідком присвоєння відповідному іноземцю ідентифікаційного коду.

Обмеження щодо набуття статусу е-резидента встановлено для: громадян України; іноземців, які мають право на постійне проживання в Україні чи є податковими резидентами України; осіб без громадянства; осіб, які отримують доходи з джерелом походження з України за товари, роботи, послуги (крім пасивних доходів); осіб, які є громадянами (підданими), резидентами або особами, місцем постійного проживання (перебування, реєстрації) яких є держави (юрисдикції), не включені до Переліку держав, громадяни або резиденти яких можуть набутися статус е-резидента [118]. Наразі статус е-резидента доступний лише для громадян Республіки Індії, Ісламської Республіки Пакистан, Словенії та Таїланду [119].

Аналізуючи тенденції законодавчого регулювання е-резидентства в Україні Коваль Ю.А. визначає фактори, що стримує розвиток інституту е-резидента, зокрема: обмеження переліку держав, чії громадяни зможуть претендувати на отримання статусу е-резидента в Україні; обмеження видів діяльності, які дозволятимуть скористатися перевагами ведення підприємницької діяльності в Україні; та потенційну неможливість зарахувати єдиний податок, сплачений е-резидентом в Україні, що може призвести до подвійного оподаткування доходів, отриманих від провадження діяльності в Україні [120, с. 109-110].

Переходячи до дослідження особливостей такого основного елементу правового механізму ЄП як об'єкт оподаткування слід відзначити, що національне законодавство визначення поняття «об'єкт оподаткування» в собі не містить, а тільки встановлює перелік об'єктів з наявністю яких податкове законодавство пов'язує виникнення у платника податкового обов'язку. Відповідно до п. 22.1 ст. 22 ПК України об'єктом оподаткування можуть бути майно, товари, дохід (прибуток) або його частина, обороти з реалізації товарів

(робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) та інші об'єкти, визначені податковим законодавством [17].

Нормативне визначення об'єкта оподаткування, приведене у ПК України, є максимально спрощеним підходом до розуміння його сутності, оскільки дана дефініція лише торкається окремих видових форм об'єкта оподаткування і майже не розкриває його сутності і повноти [121, с. 182].

Даніелян С.А., проаналізувавши та систематизувавши підходи провідних вчених (зокрема, Дубоносова А. С., Хімічевої Н.І. та Кучерявенка М.П.) щодо визначення поняття «об'єкт оподаткування», висновує, що виникнення обов'язку зі сплати податкових платежів обумовлюється настанням певного юридичного факту, яким є існування у платника податку визначеного законом об'єкта оподаткування. Під об'єктом оподаткування слід розуміти предмет реального світу, який обкладається певним видом податку [3, с. 142].

Скоробагач В.І. зазначає, що за ст. 7 ПК України об'єкт оподаткування є тим суттєво необхідним елементом податкового механізму, який обов'язково визначається при встановленні будь-якого податкового платежу. Утім, саме щодо ЄП вітчизняний законодавець під час його первинного законодавчого закріплення у ПК України безпосередньо оминув пряму вказівку на об'єкт ЄП. Тому для з'ясування, що саме є об'єктом оподаткування ЄП, у період до 01 січня 2015 року потрібно було звертатися до системного тлумачення законодавчих положень, якими закріплений податковий механізм ЄП [59, с. 141]. Така ситуація частково змінилася починаючи з 01 січня 2015 року – дата з якої ПК України було доповнено новою статтею 292-1 з назвою «Об'єкт та база оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи», згідно якої об'єктом оподаткування для платників ЄП четвертої групи визначено площу 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 або емфітевзису [42], крім площі земельних ділянок, що перебувають у

консервації, забруднені вибухонебезпечними предметами або непридатні для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами [122].

Водночас, прямої норми з чітким визначенням об'єкта оподаткування для першої – третьої груп платників ЄП чинним податковим законодавством так і не перебачено. Проте, у теорії податкового права об'єктом оподаткування ЄП визначають:

- ✓ для платників першої та другої груп – фактична їх діяльність протягом певного місяця в період їх реєстрації такими платниками;
- ✓ для платників третьої групи – дохід, що визначається відповідно до ст. 292 ПК України [102, с. 269].

Визначення поняття об'єкта оподаткування ЄП формулює Скоробагач В.І. зазначаючи, що об'єктом оподаткування ЄП є господарська діяльність, у тому числі операції з постачання товарів, робіт, послуг, а також інші операції, пов'язані з отриманням доходу, яка провадиться ФОП та юридичними особами, самостійно обравшими ССО та зареєстрованими платниками ЄП [59, с. 144]. З урахуванням чинного нормативно-правового регулювання механізму ЄП (яке, зокрема, передбачає надання е-резидентам право на оподаткування своїх доходів за ставками для третьої групи платників ЄП та яке чітко визначає об'єкт оподаткування для четвертої групи платників ЄП) вважаємо, що запропоноване науковцем Скоробагач В.І. визначення є актуальним щодо об'єктів оподаткування платників першої та другої груп ЄП.

Досліджуючи об'єкт оподаткування для третьої групи платників ЄП слушним буде зупинитися на тій обставині, що для цієї групи об'єктом оподаткування визначається не чистий дохід від реалізації товарів, робіт, послуг [123], а загальний дохід (виручка), а саме:

- для ФОП – дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду як в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), так і матеріальній або нематеріальній формі (крім отриманих такою фізичною особою пасивних доходів у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати і

відшкодування, доходів у вигляді бюджетних грантів, а також доходів, отриманих від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить на праві власності фізичній особі та використовується в її господарській діяльності);

➤ для юридичної особи – будь-який дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду в грошовій формі (готівковій та/або безготівковій), матеріальній або нематеріальній формі, в т.ч. дохід отриманий представництвом, філією, відділенням відповідної юридичної особи;

➤ для е-резидентів – обсяг коштів, зарахованих на банківський рахунок цього платника податків [17].

Конкретні розрахункові величини обсягу певного об'єкта оподаткування у грошових, натуральних, фізичних, умовних та інших одиницях виміру, до якої застосовується податкова ставка, визначаються показниками бази оподаткування [124, с. 186], яка використовується для визначення розміру податкового зобов'язання (п. 23.1, п. 23.2 ст. 23 ПК України [17]).

Вартісними характеристиками об'єкта оподаткування ЄП, які визначають його базу оподаткування, з урахуванням приписів статей 292, 292-1 та 293 ПК України, є:

✓ для платників першої групи – розмір прожиткового мінімуму для працездатних осіб, встановленого законом на 1 січня податкового (звітного) року;

✓ для платників другої групи – розмір МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

✓ для платників третьої групи – сума коштів, яку отримано протягом податкового (звітного) періоду в якості доходу, визначеного згідно вимог ст. 292 ПК України;

✓ для платників четвертої групи – нормативна грошова оцінка 1 гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного станом на 1 січня базового податкового (звітного) року відповідно до порядку, встановленого ПК України для справляння плати за землю, а у разі її не

проведення: нормативна грошова оцінка одиниці площі ріллі в області [17].

Наступним обов'язковим елементом правового механізму будь-якого податку є його ставка, яка є чи не найбільш важливим елементом усього правового механізму податку та серцевиною, довкола якої визначається міра податкового обов'язку платника податку і ступінь податкового тиску на нього. Податковою ставкою реалізується як фіскальна, так і регулятивна, стимулююча та контрольна функції податку [125, с. 64].

Дефініцію цієї категорії можна сформулювати внаслідок системного аналізу статей 25-29 ПК України. Ставка податку – це елемент правового механізму податку, який відображає розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування та використовується для обчислення суми податку шляхом його множення на відповідну базу оподаткування [17].

Ставки ЄП визначені у ст. 293 ПК України, згідно з якою для кожної групи платників ЄП законодавцем встановлено ставки, виражені у відсотковому співвідношенні до бази оподаткування, передбаченої для відповідної групи платників ЄП. При цьому, конкретні ставки ЄП встановлено тільки для платників третьої групи (3 або 5 відсотки, залежно від наявності статусу платника ПДВ) та четвертої групи (ставки визначено п. 293.9 ст. 293 ПК України залежно від категорії земель платника та їх розташування). Натомість, для платників першої та другої групи на законодавчому рівні регламентовано лише максимально допустимі розміри ставок ЄП (не більше 10 % розміру прожиткового мінімуму та не більше 20 % розміру МЗП відповідно). Встановлення ж конкретних ставок для цих груп платників податків делегованого місцевим радам залежно від виду господарської діяльності, з розрахунку на календарний місяць [17; 47, с. 336].

Також нормами ПК України, у випадку порушення платниками ЄП умов застосування ССО, встановлено для відповідних платників підвищені ставки ЄП. Для ФОП визначено ставку у розмірі 15 відсотків, а для юридичних осіб – у подвійному розмірі ставок, визначених п. 293.3 ст. 293 ПК України (тобто

6 або 10 відсотків, залежно від наявності статусу платника ПДВ): до суми перевищення обсягу доходу, встановленого для відповідної групи платників ЄП; до доходу, отриманого від провадження діяльності, не зазначеної у реєстрі платників ЄП; до доходу, отриманого при застосуванні іншого способу розрахунків, ніж дозволено; до доходу, отриманого від здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати ССО (крім платників ЄП третьої групи – е-резидентів) [17]. Відмінність у підвищених ставках, які застосовуються до ФОП (15%) та до юридичних осіб (6 або 10 відсотки, залежно від наявності статусу платника ПДВ) при порушенні умов застосування ССО, не може характеризуватися як прояв податкової дискримінації. Необхідність такої диференціації обумовлена особливостями правового статусу відповідних платників ЄП, зокрема, у ФОП кінцевий бенефіціар доходу від господарської діяльності збігається з платником ЄП (тобто поєднується в одній особі), через що відповідний дохід оподатковується лише ЄП. Натомість у юридичної особи кінцевими бенефіціарами доходу від господарської діяльності є її учасники, а виплата таким учасникам (фізичним особам) чистого прибутку у вигляді дивідендів підлягає додатковому оподаткуванню за ставкою 9 відсотків, що зумовлює відмінність у сукупному податковому навантаженні для кінцевих бенефіціарів (фізичних осіб).

Аналізуючи нормативно закріплені ставки ЄП, кожна з яких встановлена у відсотковому відношенні до певної бази оподаткування, звертає на себе увагу та викликає певний дисонанс формальний поділ законодавцем цих ставок на два види:

- фіксовані ставки – для платників першої та другої групи; та
- відсоткові ставки – для платників третьої групи.

Такий поділ не може бути визнаний коректним ні з точки зору системного тлумачення загальних положень чинного податкового законодавства, ні з позиції теорії податкового права, оскільки він не корелює із загальноприйнятими підходами до класифікації ставок податку та не

відображає їх реальної правової природи з огляду на таке:

- по-перше, до жодного із описаних видів ставок ЄП законодавець не відносить ставки, встановлені для четвертої групи платників ЄП у відсотках до бази оподаткування, що вказує на неповноту проведеної класифікації;

- по-друге, ставки для всіх без винятку груп платників єдиного податку встановлюються у відсотковому відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування, а тому у розумінні п. 28.2 ст. 28 ПК України усі ці ставки ЄП вважаються відносними (адвалорними) [17; 43, с. 41];

- по-третє, загальні положення податкового законодавства такий вид ставок як «фіксовані ставки» прямо не передбачає, хоч і застосовує цей термін у ст. 29 ПК України як однорідне поняття до терміну «специфічні ставки». Відповідно до п. 28.1 ст. 28 ПК України під специфічною (абсолютною) ставкою розуміється ставка виражена у фіксованій величині [17], а не у відсотковій. У теорії податкового права терміни фіксована, тверда, абсолютна та специфічна вживаються як синонімічні поняття для позначення одного й того ж виду ставок, що встановлюється в чітко визначеній, конкретній величині, вираженій в абсолютній сумі [89, с. 79].

- по-четверте, приписами п. 29.2 ст. 29 ПК України передбачено індексацію фіксованих ставок у порядку, визначеному ПК України, що не є характерним для ставок, встановлених першій та другій групі платників ЄП.

Таким чином, формальний поділ у ст. 293 ПК України ставок ЄП на фіксовані та відсоткові ставки, з одного боку, є термінологічно неузгодженим із загальними положеннями національного податкового законодавства щодо класифікації ставок податку, а з іншого – не ґрунтується на реальній правовій природі ставок ЄП, кожна з яких у доктрині податкового права визнається відносною ставкою.

Протилежну позицію щодо класифікації ставок ЄП займає Даніелян С.А.. Аналізуючи законодавчу конструкцію встановлення податкової ставки для першої і другої груп у відсотках до розміру МЗП (однакова база оподаткування для обох груп на момент написання відповідної праці),

науковець доходить висновку, що нібито «за своєю правовою природою ставки, що застосовуються по першим двом групам платників ЄП, мають характер фіксованих ставок». Обґрунтовуючи цю тезу Даніелян С.А. посилається на те, що «фактично, ці ставки не застосовуються до доходу, який отримує платник», «механізм, який передбачає прив'язку розміру ставок до розміру МЗП, спрямований на автоматичне урахування певних економічних показників суспільного життя» [3, с. 146]. Зазначене обґрунтування видається дискусійним, оскільки воно базується не на способі встановлення ставки ЄП, а на особливостях обчислення суми ЄП, яка визначається шляхом множення ставки податку на базу оподаткування. Показники розмірів прожиткового мінімуму та МЗП є розрахунковою величиною обсягу (вартісними характеристиками) об'єкта оподаткування першої та другої груп платників ЄП. Тобто вони формують базу оподаткування ЄП, а не ставку ЄП, яка є окремим елементом податку. У свою чергу, прив'язка бази оподаткування до соціально-економічних показників (до розмірів прожиткового мінімуму та МЗП) дійсно забезпечує автоматичне коригування податкового навантаження з урахуванням економічних змін у суспільному житті, проте це жодним чином не змінює відносної (процентної) природи ставок, встановлених для першої та другої груп платників ЄП. Оскільки ставки для цих груп платників ЄП відповідно до чинного законодавства не встановлюються в конкретних величинах виражених в абсолютних сумах (як це було у період дії Указу Президента України від 03.07.1998 року № 727/98 [4]), а визначаються у відсотках, то такі не повинні диференціюватися як фіксовані ставки.

Більш аргументованою у цьому питанні виглядає позиція Скоробагача В.І., який обґрунтовує тезу про застосування у ПК України двох підвидів відносних ставок: відносно-кратних ставок, які закріплені для першої та другої груп платників ЄП, та відносно-процентних ставок, які передбачаються для платників ЄП третьої і четвертої груп [59, с. 144-145]. Зазначений підхід заслуговує на підтримку у частині визнання того, що для кожної з груп платників ЄП чинним податковим законодавством передбачено саме відносні ставки, а

також стосовно належності ставок для третьої та четвертої груп платників ЄП до відносно-процентних. Однак не можна погодитися з віднесенням ставок, встановлених для першої та другої груп платників ЄП, до відносно-кратних, адже кратні ставки встановлюються у величині, кратній певному показнику [89, с. 79], як-от: у двократному, трикратному чи іншому кратному розмірі. Як уже було з'ясовано, ставки для першої та другої груп платників ЄП законодавчо визначаються у відсотках до відповідної бази оподаткування, що ставить під сумнів можливість їх класифікації як кратних та, одночасно, ідентифікує їх як відносно-процентні ставки.

У даному питанні повністю погоджуємося з думкою Синчак В.П., який зазначає, що внесення змін до ПК України щодо поділу платників ЄП на групи і запровадження для першої та другої з них ставок у відсотках до розміру МЗП з назвою «фіксовані ставки», зумовило відхід від усталених у науці підходів до їх найменування. Фактично, така законодавча некоректність має своїм наслідком ототожнення відсоткової та фіксованої податкових ставок і формує передумови для термінологічної плутанини, пов'язаної з використанням різних за сутнісними ознаками та призначенням дефініцій [126, с. 91].

Досліджуючи правовий механізм ЄП видається слушним проаналізувати реальний обсяг податкових зобов'язань платників ЄП, адже сам факт обрання суб'єктом господарювання ССО не означає, що його податкові платежі, пов'язанні із провадженням власної господарської (комерційної) діяльності, будуть обмежуватися необхідністю сплачувати виключно ЄП. Відповідно до чинного нормативно-правового регулювання, платники цього спеціального податкового режиму одночасно мають можливість бути платниками ПДВ обравши для себе третю групу платників ЄП, які свої доходи оподатковують за ставкою три відсотки (пп. 1 п. 293.3 ст. 293 ПК України [17]). В контексті цього слушним буде зауважити, що для платників ЄП третьої групи рішення про одночасну їх реєстрацію платником ПДВ є добровільним, залежить виключно від їх власної волі та не пов'язано з жодним офіційним адміністративним примусом з боку держави. Відмінним у цьому питанні є підхід до

сільськогосподарських товаровиробників, які перебуваючи на ССО обрали для себе четверту групу ЄП, для якої реєстрація платником ПДВ, у разі перевищення загальної суми їх операцій з постачання товарів протягом останніх дванадцяти календарних місяців понад один мільйон гривень, є обов'язковою (п. 181.1 ст. 181, пп. 3 п. 297.1 ст. 297 ПК України [17]).

В українській мові термін «єдиний» має три основних значення: (1) тільки один, без інших; лише один; (2) загальний, спільний для всіх; та (3) який являє собою внутрішню єдність; цілісний, неподільний; тісно зближений, згуртований [127, с. 694]. У цьому контексті поєднання терміну «єдиний» із юридичною категорією «податок», під якою Буряковський В.В. розуміє встановлений вищим органом законодавчої влади обов'язковий платіж, що сплачують фізичні та юридичні особи в бюджет у розмірах і в терміни, передбачені законом [128, с. 164], в одне словосполучення «єдиний податок» має багатозначний зміст. З однієї сторони, таке термінологічне поєднання вказує, що цей вид фіскального платежу об'єднує в собі кілька окремих податків і зборів, які у межах загальної системи оподаткування сплачуються платниками окремо та незалежно один від одного. Тобто це поєднання термінів демонструє консолідований характер ЄП. З іншої сторони, спільне застосування цих двох термінів підкреслює, що ЄП має власну, повноцінну, цілісну систему імперативно встановлених та законодавчо-закріплених елементів: суб'єкта, об'єкта оподаткування, базу оподаткування, ставку, порядок обчислення, податковий період, строк та порядок сплати, звітність (п. 7.1 ст. 7 ПК України [17; 9, с. 291]).

У наукових колах стверджується, що основна ідея спрощеної системи оподаткування обліку і звітності, як системного інструменту податкового регулювання малого бізнесу, полягала в заміні цілої низки податків, що входять до загальної системи одним податком, який обраховується за спрощеними правилами. Цей податок було названо «єдиним» податком, який поєднує характеристики податків і зборів [129, с. 79]. ЄП має бути «єдиним» [34, с. 141].

Протягом перших років запровадження ССО єдиний податок виглядав посправжньому «єдиним» платежем для його платників – суб'єктів

підприємницької діяльності, однак починаючи із 2005 року для платників ЄП було встановлено новий порядок сплати внесків на загальнообов'язкове державне соціальне та пенсійне страхування, який передбачив виключення цього страхового платежу зі складу ЄП [130]. За приписами діючого Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» особи, які обрали ССО, й надалі відносяться на регулярній основі до кола платників відповідного консолідованого страхового внеску. Символічною преференцією для платників ЄП щодо порядку нарахування та сплати ЄСВ є те, що базу для його нарахування у межах законодавчо-встановлених мінімальної та максимальної величин платник ЄП визначає самостійно для себе. Поряд із цим слід відзначити, що коли мова йде про найманих працівників осіб, які обрали ССО, то у такій ситуації ЄСВ, нарахований на суму заробітної плати кожного найманого працівника, сплачується платником ЄП, як роботодавцем, на загальних підставах [131; 9, с. 291]. Покладання на платників ЄП обов'язку щодо необхідності окремо розраховувати та сплачувати ЄСВ Слатвінська М.О. охарактеризувала, як створення високого податкового навантаження для платників ЄП та збільшення їх витрат часу на розрахунок, сплату і надання звітності, що нівелює саме поняття «єдиного податку» [34, с. 141]. Коба О. В. та Шинкар Ю. Л. також відзначають, що ЄП за своєю економічною суттю не є єдиним, оскільки платники сплачують й інші платежі, зокрема, ЄСВ та ПДВ [132, с. 119].

Дещо подібний підхід законодавець визначив стосовно обов'язку нарахування, сплати та подання звітності з податку на доходи фізичних осіб від якого платники ЄП першої - четвертої групи (фізичні особи) звільняються лише у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані ними в результаті провадження власної господарської діяльності (пп. 2 п. 297.1 ст. 297 ПК України), тоді як щодо заробітної плати їх найманих працівників, володіючи статусом податкового агента, нарахування, сплата та подання звітності із цього виду податку здійснюється платниками ЄП на загальних підставах.

Щодо юридичних осіб, які обрали можливість оподатковувати свої доходи

ЄП (третья-четверта групи), то звільнення їх від обов'язку сплачувати податок на прибуток не є повним та передбачає ряд винятків. Зокрема, відповідні юридичні особи визнаються платниками на прибуток при отриманні скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, при виплаті доходів (прибутків) нерезиденту із джерелом їх походження з України, а ті юридичні особи, що відносяться до платників ЄП четвертої групи, на додаток до зазначеного, вважаються платниками податку на прибуток з доходів, отриманих при здійсненні операцій з відчуження цінних паперів та отриманих від емітента цінних паперів, що засвідчують його право власності на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку (пп. 133.1.1 та пп. 133.1.4 п. 133.1 ст. 133 ПК України [17]).

Також небезумовним є звільнення платників ЄП від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на майно у частині земельного податку за земельні ділянки, що використовуються платниками ЄП першої - третьої груп для провадження господарської діяльності та платниками ЄП четвертої групи для ведення сільськогосподарського товаровиробництва. Як вбачається із системного аналізу норм пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 та п. 4 пп. 297.1 ст. 297 ПК України [17], звільнення цієї категорії платників податку від нарахування податкових зобов'язань із земельного податку пов'язується не із набуттям ними статусу суб'єкта господарювання, який обирає спеціальний режим оподаткування, а із фактом використання на постійній основі належних їм земельних ділянок для провадження власної діяльності, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг (крім діяльності з надання земельних ділянок та/або нерухомого майна, що знаходиться на таких земельних ділянках, в оренду, позичку, на іншому праві користування), та має розумну економічну причину (ділову мету): отримання прибутку. При цьому, застосоване у досліджуваних нормах дієслово «використовується» вказує на те, що для цілей уникнення нарахувань грошових зобов'язань із земельного податку земельна ділянка платника ЄП повинна бути об'єктом активних дій платника ЄП, адже

відповідні переваги з оподаткування не стосуються земельних ділянок щодо яких у платника ЄП існує лише намір їх використання для провадження господарської діяльності у майбутньому (тобто земельних ділянок, які у звітному податковому періоді не використовуються).

Слушність цих висновків підтверджується ustalеною практикою суду касаційної інстанції, який відзначає: «правове відношення між власністю на земельну ділянку чи користування нею та обов'язком сплати земельного податку не припиняється у разі набуття власником чи користувачем земельної ділянки статусу суб'єкта господарювання та обрання ним виду економічної діяльності і системи оподаткування, які не передбачають використання земельної ділянки в господарській діяльності. Тобто, з набуттям ознак (якості) суб'єкта господарювання фізична особа, яка ним стала, не перестає бути власником чи користувачем земельної ділянки і не звільняється від обов'язку сплати земельного податку. Умовою несплати земельного податку за зазначеною системою оподаткування є те, що суб'єкт господарювання, який є власником чи користувачем земельної ділянки, використовує цю землю для проведення господарської діяльності. Можливість звільнення від сплати цього податку за інших умов не встановлена» [133]. Подібну за змістом офіційну позицію займає також ДПС України, яка роз'яснює: тимчасове припинення господарської діяльності платником ЄП свідчить, що платник не використовує для провадження господарської діяльності свої земельні ділянки, а тому не виконуються умови, які звільняють платника ЄП від сплати земельного податку, отже, у разі тимчасового припинення господарської діяльності виникає обов'язок із декларування та сплати земельного податку на загальних підставах [134].

Беззастережне звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності законодавцем передбачено лише щодо рентної плати за спеціальне використання води, однак таке спрощення стосується виключно платників ЄП четвертої групи (пп. 4 п. 297.1 ст. 297 ПК України [17]). Інші ж групи платників ЄП цей вид рентної плати сплачують на загальних підставах.

Слушним буде також зазначити, що хоч у податковому законодавстві і прописано застереження стосовно сплати платниками ЄП інших видів податків і зборів, ніж описано вище, у загальному порядку (п. 297.2 ст. 297 ПК України в редакції, що діє з 01.07.2012 року [17]), проте до кінця 2024 року на платників ЄП (фізичних осіб) не поширювався обов'язок з нарахування стосовно їх власних доходів та, як наслідок, зі сплати такого фіскального платежу як «військовий збір», який для фізичних осіб та для ФОП, що перебувають на загальній системі оподаткування, введено в Україні ще у серпні 2014 році [135]. Починаючи з 01 січня 2025 року податкове навантаження на платників ЄП збільшилося внаслідок законодавчих змін, якими платників ЄП було віднесено безпосередньо до кола осіб на яких поширюється щомісячний обов'язок зі сплати військового збору у розмірі 10 відсотків розміру МЗП для платників ЄП першої, другої та четвертої груп (ФОП) та у розмірі 1 відсотка від доходу для платників ЄП третьої групи [136].

Такий крок до збільшення обсягу податкових обов'язків платників ЄП законодавець виправдовує необхідністю наповнення дохідної частини бюджету за рахунок податкових платежів для належного функціонування економіки та гарантування виконання заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування у зв'язку з військовою агресією Російської Федерації проти України [137]. Формально це частина адаптації податкової системи до реалій війни. Але якщо подивитися глибше, то ця новела суттєво змінює базову філософію спрощеного оподаткування в Україні та породжує низку запитань як щодо справедливості, так і щодо прогнозованості фіскальної політики [138], адже схваленою Урядом України у грудні 2023 року Національною стратегією доходів до 2030 року описаних змін для платників ЄП передбачено не було [139], що свідчить про недотримання принципу стабільності в Україні. Навпаки, у законодавчій діяльності сформувалася практика, згідно з якою найвагоміші зміни до податкового законодавства приймалися наприкінці бюджетного року та набирали чинності безпосередньо з початком наступного [46, с. 21].

Послідовність введення для платників ЄП обов'язку нарахування та сплати військового збору не стала винятком цієї негативної тенденції.

Досліджуючи значення терміну «єдиний», який використано у назві фіскального платежу «єдиний податок», на предмет його відповідності реальному змісту податкових обов'язків суб'єктів, які обрали ССО, визріває логічний висновок про те, що формулювання «єдиний податок» це не про абсолютну заміну всіх видів податкових платежів на лише один «єдиний» фіскальний платіж у буквальному сенсі, а більше про ідею фіскального мінімалізму для визначеної категорії платників податку. Концептуальна основа цієї ідеї полягає не у зменшенні податків як таких, а у конверсії умов, порядку та механізму їх сплати шляхом інтеграції до складу ЄП як самостійного, цілісного податкового платежу. За рахунок цього підходу до оподаткування досягаються такі цілі як полегшення ведення податкового обліку платників ЄП, зменшення їх адміністративних витрат на забезпечення ведення такого обліку, скорочення обсягів їх фінансової звітності, оптимізація податкового адміністрування, тощо. Відтак, «єдиний податок» отримав таку назву через свій консолідований характер, поєднавши кілька окремих податків і зборів, властивих загальній системі оподаткування, що спростило процес оподаткування для відповідної категорії платників та мало своїм наслідком зменшення кількості контрольних заходів з боку держави на предмет перевірки податкової дисципліни платників ЄП [9, с. 291-293].

Поряд із цим, Даніелян С.А. звертає увагу на те, що на початковому етапі запровадження ЄП його платники звільнялися від сплати 16 обов'язкових платежів, згодом від 11 обов'язкових платежів, а з прийняттям ПК України цей перелік скоротився до 6 платежів та на теперішній час становить 5 платежів.

Таким чином, можна констатувати наявність тенденції до звуження переліку податкових платежів, від сплати, ведення податкового обліку та надання податкової звітності по яких звільняється платник ЄП [3, с. 89]. Вказана обставина певною мірою демонструє зменшення податкової лояльності держави до осіб, які обрали ССО, та її намагання забезпечити зростання бюджетних

надходжень за рахунок платників ЄП.

Проведене дослідження змісту та елементів правового механізму ЄП дає підстави для висновку про те, що ЄП є самостійним обов'язковим платежем, який функціонує у межах спеціального податкового режиму (ССО) та який через свою багатокомпонентність не може бути беззаперечно віднесений ані до загальнодержавних, ані до місцевих податків. ЄП відрізняється від інших обов'язкових платежів наявністю нормативно закріпленої диференціації його платників за групами, а також тим, що податковий обов'язок щодо його сплати «поглинає» собою необхідність виконання обов'язку зі сплати визначеного законодавцем кола інших податків. З огляду на зазначені особливості, видається можливим визначення ЄП як консолідованого податку, що точніше відображає його призначення у податковій системі України. Водночас, чинне нормативне регулювання ЄП містить концептуальну і термінологічну неузгодженість щодо «назв» ставок цього податку.

## **2.2. Правові аспекти адміністрування єдиного податку в Україні**

Однією з базових функцій сучасної держави є функція оподаткування та фінансового контролю, що полягає у формуванні, нормативному запровадженні і забезпеченні функціонування системи оподаткування і контролю за законністю прибутків індивідів та організацій, а також за використанням податків [140, с. 66]. Ефективна реалізація цієї функції сприяє стабільному наповненню бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів, коштом яких здійснюється фінансування пріоритетних напрямків державної політики у сфері соціального захисту населення, освіти, охорони здоров'я, сталого соціально-економічного розвитку, а також національної безпеки та оборони. Проте забезпечення виконання цієї функції неможливо уявити без належного, законодавчо врегульованого та чіткого у розумінні порядку адміністрування податків.

Необхідність дослідження правових аспектів адміністрування ЄП, сплата якого здійснюється у межах ССО, зумовлена тим, що ССО, як і будь-якому іншому податковому режиму, притаманна наступна сукупність загальних

функцій:

- охоронна функція – полягає, з одного боку, у забезпеченні захисту прав та законних інтересів платників ЄП шляхом запровадження механізмів правового захисту від свавілля держави, а з іншого – у запобіганні вчиненню платниками ЄП правопорушень у сфері оподаткування шляхом встановлення для них негативних правових наслідків за допущення податкових порушень;
- регулювальна функція – полягає у досягненні балансу публічних і приватних інтересів шляхом встановлення певних стимулів або обмежень для суб'єктів господарювання, що застосовують ССО;
- фіскальна функція – полягає у забезпеченні наповнення бюджетів відповідних рівнів за рахунок податкових надходжень, у тому числі від сплати ЄП;
- контрольна функція – полягає у забезпеченні контролю за діяльністю суб'єктів господарювання, що застосовують ССО, дотримання ними механізмів обліку, звітності та сплати податків [141, с. 105-107].

Податкове адміністрування, як специфічний тип правовідносин, що склалися у сфері формування фінансових ресурсів, покликане не лише забезпечувати зростання податкових надходжень до бюджетів різних рівнів, але й сприяти стимулюванню економічного розвитку, зміцненню податкової дисципліни та вдосконаленню організаційної структури фіскальних органів [142, с. 333].

Етимологія поняття «адміністрування» у більшості джерел довідкової літератури пов'язується зі змістом слів «управляти», «керувати чимось», адже переклад латинського *administratio* означає «управління», «керування» [106, с. 36].

Зміст поняття «адміністрування» інтерпретується по-різному: як формалізоване, бюрократизоване управління, що здійснюється через накази і команди без належного керівництва, поєднаного з виховними і роз'яснювальними заходами; як управлінську діяльність керівників та органів управління, що реалізується зазвичай через накази, розпорядження; як

«управляти, керувати чим-небудь». Водночас, незалежно від конкретного підходу, сутність адміністрування полягає у таких категоріях, як управління, керівництво. Відтак, якщо «адміністрування» означає «управління», то податкове адміністрування повинно значити «управління у сфері оподаткування» [143, с. 74].

Під адмініструванням податків К.П. Проскура пропонує розуміти практичну реалізацію управлінсько-розпорядчого процесу, впровадження механізму управління податковими правовідносинами, спрямованого на досягнення конкретних результатів. З огляду на те, що ключовими функціями податкових платежів виступають фіскальна і регулювальна, податкове адміністрування орієнтоване на їх повноцінне виконання. Фіскальна функція податків втілюється шляхом забезпечення податкових надходжень у вірно обчислених обсягах і з дотриманням строків. Регулювальна функція – реалізується шляхом формування стимулюючих та дестимулюючих важелів впливу на окремі економічні явища та процеси з урахуванням пріоритетів державної соціально-економічної політики [144, с. 54-55].

Мельник В. М. визначає адміністрування податків як різновид управлінської діяльності органів державної виконавчої влади, що спрямована на організацію процесу оподаткування, базується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [145, с. 127].

Крисоватий А. І. та Томнюк Т.Л. вважають, що адміністрування податків – це сукупність взаємопов'язаних управлінських процедур, операцій та функцій прикладного характеру, які здійснюються органами виконавчої влади у безперервному циклічному процесі реалізації податкової політики держави з метою забезпечення мобілізації податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових коштів держави та органів місцевого самоврядування. У широкому розумінні адміністрування податків доцільно розуміти як управлінську діяльність в організації відносин органів виконавчої влади і суб'єктів господарювання в процесі справляння обов'язкових платежів.

При цьому, вчені відзначають, що адміністрування податків складається з двох взаємопов'язаних складових – суб'єкта (керуючої системи) та об'єкта (керованої системи). Суб'єктами адміністрування податків є, з одного боку, податкові та інші компетентні органи, а з іншого – суб'єкти господарювання (юридичні і фізичні особи) – платники податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів і державних цільових фондів [146, с. 42-43].

Поняття «адміністрування податків» має нормативно закріплене визначення відповідно до якого це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом (пп. 14.1.1-1 п. 14.1 ст. 14 ПК України [17]).

З аналізу структури розділу II ПК України, який присвячений адмініструванню податків, зборів та платежів, можна зробити висновок, що адміністрування податків включає весь комплекс передбачених законом заходів, починаючи із складання та подання податкової звітності і закінчуючи притягненням до юридичної відповідальності за порушення податкового законодавства. При цьому, діяльність з адміністрування податків не обмежується тільки здійсненням управлінських функцій органами виконавчої влади (державної податкової служби), а й включає діяльність та процеси, що здійснюються платниками податків [147, с. 18-19].

Н.С. Шалімова та О.А. Магопець зазначають, що сутність податкового адміністрування полягає у здійсненні податковою адміністрацією в межах її компетенції функцій та повноважень, встановлених державою та податковим законодавством. Воно включає основною складовою систему управління податками, тобто комплекс заходів щодо удосконалення механізму їх стягнення, податкового обліку та звітності, контролю за правильністю їх нарахування, своєчасністю та повнотою сплати, дотримання встановлених податковим

законодавством прав та обов'язків податкових органів та платників податків [148, с. 360].

За своєю правовою природою адміністрування податків є системоутворювальним правовим інструментом оподаткування, який складається з таких елементів:

1) суб'єктів, тобто органів виконавчої влади, на які покладено реалізацію податкової політики;

2) об'єкта - сфери справляння податків і зборів, що перебуває під організуючим впливом держави;

3) адміністративної процедури, яка регулюється фінансово-правовими нормами щодо проведення державної податкової політики, становить правовий порядок реалізації суб'єктом владних управлінських функцій, та через який реалізуються численні прямі та зворотні зв'язки між суб'єктами й об'єктом [149, с. 66].

Таким чином, на нашу думку, під адмініструванням ЄП у широкому значенні слід розуміти сукупність податкових правовідносин, що виникають за участі контролюючих органів та суб'єктів господарювання у процесі справляння ЄП та застосування ССО.

При адмініструванні ЄП виникають три основні групи правовідносин:

1) організаційні, пов'язані з реєстрацією в органах ДПС України відповідного суб'єкта як платника ЄП;

2) відносини, пов'язані з безпосередньою сплатою ЄП: щодо обчислення його суми; внесення належної суми ЄП на окремий рахунок відділень Державного казначейства України та у подальшому зарахування його до бюджетів; ведення обліку та подання звітності щодо ЄП;

3) відносини, пов'язані із здійсненням компетентними органами контролю за сплатою ЄП: контроль за своєчасністю, достовірністю, повнотою, правильністю обчислення ЄП та виконанням податкового обов'язку шляхом сплати ЄП; контроль за відповідністю законодавству всіх вимог, що пред'являються до платника, який має бажання застосовувати ССО; контроль за

веденням обліку надходжень сум ЄП; проведення перевірок платників ЄП [81, с. 172-173].

Реєстрація суб'єкта господарювання платником ЄП має добровільний характер, є безстроковою та здійснюється протягом двох робочих днів від дати надходження заяви щодо обрання (переходу на) ССО шляхом внесення відповідних записів до реєстру платників єдиного податку (далі – РПЄП), який ведеться ДПС України в електронній формі. Відомості до цього реєстру є відкритими та доступні через Електронний кабінет на офіційному вебпорталі ДПС України [150], що забезпечує можливість у будь-який момент перевірити наявність у суб'єкта господарювання статусу платника ЄП, дату обрання або переходу на ССО, належність до відповідної групи, застосовувану ставку податку, зареєстровані види діяльності та, у разі наявності, дату анулювання реєстрації платником ЄП (п. 299.13 ст. 299 ПК України [17]). Загальнодоступність РПЄП має особливе практичне значення для другої групи платників ЄП, які згідно законодавства мають право надавати послуги лише населенню та платникам ЄП, оскільки дозволяє до початку надання послуг перевірити податковий статус потенційного контрагента та уникнути порушення умов застосування ССО.

Підставою для внесення відомостей до РПЄП чи змін до них є отримання контролюючим органом за місцем податкової реєстрації заяви платника податків про застосування ССО [151], що може бути подана одним із чотирьох доступних платнику способів: (1) особисто платником податків або уповноваженою на це особою; (2) надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення; (3) засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законодавства щодо електронного документообігу [152; 153]; (4) подається як додаток до заяви про державну реєстрацію створення юридичної особи або державної реєстрації ФОП, чи до заяви про державну реєстрацію змін до відповідних відомостей Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань [17; 154]. Позитивно слід оцінити наявність у податковому законодавстві

електронних способів подання заяви про обрання ССО, оскільки використання електронних форм взаємодії платника податків із контролюючим органом сприяє спрощенню та прискоренню адміністративної процедури реєстрації платника ЄП, підвищує рівень доступу суб'єктів господарювання до реалізації права на застосування ССО незалежно від їх місця перебування та режиму роботи контролюючого органу, що має особливе значення в умовах воєнного стану.

Виняток щодо необхідності подання заяви про обрання ССО законодавець передбачив лише для е-резидентів, останні вважаються платниками ЄП з дня їх державної реєстрації без необхідності подання заяви про обрання ССО (абз. третій пп. 298.1.2 п. 298.1 ст. 298 ПК України [17]). Даний виняток введено з метою спрощення реєстрації цього спеціального суб'єкта платником ЄП, що сприяє збільшенню інвестиційної привабливості.

Слід наголосити, що строки подання заяв про обрання (переходу на) ССО та дати з яких суб'єкт господарювання набуває статусу платника ЄП різняться в залежності від категорії суб'єктів господарювання, з наступними особливостями:

- новозареєстровані ФОП, які до закінчення місяця в якому відбулася їх державна реєстрація, подали заяву щодо обрання ССО та ставки ЄП, встановленої для першої або другої групи, вважаються платниками ЄП з першого числа місяця, наступного за місяцем, у якому відбулася їх державна реєстрація;

- новозареєстровані ФОП, які до закінчення місяця в якому відбулася їх державна реєстрація, подали заяву щодо обрання ССО та ставки ЄП, встановленої для четвертої групи, вважаються платниками ЄП з дня їх державної реєстрації;

- новостворені суб'єкти господарювання (у тому числі новозареєстровані ФОП), які подали заяву щодо обрання ССО та ставки ЄП, встановленої для третьої групи, яка не передбачає сплату ПДВ, в якості додатку до заяви про їх державну реєстрацію або протягом 10 днів з дня їх державної реєстрації вважаються платниками ЄП з дня їх державної реєстрації;

- реорганізовані суб'єкт господарювання (крім перетворення), що мають непогашені податкові зобов'язання чи податковий борг, які виникли до їх реорганізації, за умови подання заяви щодо обрання ССО за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, вважаються платниками ЄП з дня наступного за податковим (звітним) кварталом, у якому здійснено погашення таких податкових зобов'язань чи податкового боргу;

- діючий суб'єкт господарювання, який протягом попереднього календарного року відповідав законодавчим вимогам до платників ЄП, має право здійснити перехід на ССО один раз протягом календарного року, шляхом подання заяви щодо обрання ССО з додаванням розрахунку доходу за попередній календарний рік [151] за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу. У такому разі він вважається платниками ЄП з першого дня наступного календарного кварталу;

- сільськогосподарські товаровиробники, у яких за попередній рік (для новоутворених юридичних осіб – період з дня державної реєстрації до 31 грудня того ж року [155]) частка сільськогосподарського товаровиробництва дорівнює або перевищує 75 відсотків, для переходу на ССО подають відповідну заяву з визначеним переліком документів не пізніше 20 лютого поточного року;

- реорганізовані сільськогосподарські товаровиробники - юридичні особи, для можливості застосування ССО подають відповідну заяву з визначеним переліком документів протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем їх утворення [17].

Для переходу на ССО з обранням ставки, встановленої для першої, другої чи третьої групи платників ЄП, діючий суб'єкт господарювання зобов'язаний додати до відповідної заяви розрахунок доходу за попередній календарний рік [151], що передує року переходу на ССО. При цьому до уваги береться не дата подання заяви про обрання ССО, а дата з якої особа бажає набути статус платника ЄП. Відтак, у разі якщо суб'єкт господарювання має намір застосовувати ССО починаючи з 01 січня нового календарного року, то для цілей заповнення розрахунку доходу за попередній календарний рік до уваги береться

календарний рік, який передує новому року (тобто поточний). Водночас, дохід за попередній календарний рік визначається на момент подання заяви із урахуванням запланованої суми отримання доходу, за період що залишився до кінця року після подання заяви [156]. При переході на ССО серед року (з 01 квітня, 01 липня чи 01 жовтня), аналогічно переходу з початку року, для цілей визначення відповідності критерію максимально допустимого обсягу доходу також обчислюється дохід попереднього календарного року. Доцільно відзначити, що, незважаючи на подання для цілей реєстрації платником ЄП відомостей про обсяг доходу за попередній календарний рік, це не виключає необхідність постійно моніторити обсяг доходу, отриманого з початку поточного року, оскільки саме ця обставина безпосередньо впливає на можливість збереження права на застосування ССО. За пп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПК України, перевищення платниками ЄП протягом календарного року граничного обсягу доходу має своїм наслідком виникнення у них обов'язку перейти на загальну систему оподаткування, а для платників першої та другої груп – на застосування інших ставок, встановлених для другої та третьої групи відповідно [17].

Особливістю переходу сільськогосподарських товаровиробників на ССО з обранням ставки, встановленої для четвертої групи платників ЄП, є необхідність подання, окрім відповідної заяви, наступних документів: загальної податкової декларації з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок, та/або земель водного фонду внутрішніх водойм – контролюючому органу за своїм місцезнаходженням (місцем перебування на податковому обліку); звітної податкової декларації з податку на поточний рік окремо щодо кожної земельної ділянки – контролюючому органу за місцем розташування такої земельної ділянки (юридичні особи); розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва (юридичні особи) – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок; відомостей (довідки) про наявність земельних ділянок – контролюючим органам за своїм місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних

ділянок (пп. 298.8.1 п. 298.8 ст. 298 ПК України [17]).

Платники ЄП за умови відповідності встановленим законом вимогам мають право змінити застосовувану ними групу платників ЄП шляхом подання заяви про це не пізніше ніж за 15 календарних днів до початку наступного календарного кварталу, з першого дня якого відбудеться така зміна. Перехід з однієї групи до іншої завжди прив'язується з початком наступного кварталу, що сприяє зручності адміністрування ЄП [3, 164]. Варто зауважити, що описаний порядок зміни груп застосовується виключно у випадках переходу на першу, другу чи третю групу платників ЄП і не поширюється на процедуру обрання четвертої групи платників ЄП.

Як уже зазначалося, одною з обов'язкових умов переходу на ССО є відсутність у платника податку податкового боргу (крім безнадійного, що виник унаслідок дії форс-мажорних обставин). Це зумовлено самим змістом спеціального податкового режиму, оскільки у випадку обрання платником податку такого режиму щодо нього починає діяти інший перелік вимог, а сам платник повинен сплачувати іншу сукупність податкових платежів, ніж це передбачено загальним податковим режимом [3, с. 162]. Водночас, для ФОП немає правового значення, у зв'язку з чим виник податковий борг: у результаті здійснення ним підприємницької діяльності чи внаслідок визначення контролюючим органом податкових зобов'язання як фізичній особі, що не є суб'єктом господарювання. Згідно з офіційною позицією ДПС України, підставою для відмови у реєстрації ФОП платником ЄП є наявність у такого платника податків податкового боргу зі сплати податків та зборів, щодо яких визначені грошові зобов'язання, в тому числі таких, що не пов'язані із провадженням господарської діяльності [157]. Показовим є те, що у питанні анулювання реєстрації платника ЄП з підстав наявності у ФОП податкового боргу на кожне перше число місяця протягом двох послідовних кварталів (пп. 8 пп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПК України [17]) ДПС України займає кардинально протилежну правову позицію, згідно з якою існування у фізичної особи податкового боргу з податків, щодо яких контролюючим органом податкові

зобов'язання були визначені цій особі не у статусі суб'єкта господарювання, не може розглядатися як підстава для прийняття рішення про анулювання реєстрації платника ЄП першої – третьої груп [158].

03 листопада 2025 року на розгляд парламенту було внесено законопроект, яким пропонується змінити пп. 8 пп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПК України шляхом уточнення про те, що підставою для анулювання реєстрації платника ЄП є шестимісячне існування не будь-якого податкового боргу, а лише того, що пов'язаний зі здійсненням господарської діяльності [159]. Зазначену законодавчу ініціативу слід підтримати, оскільки вона спрямована на усунення множинного трактування відповідних норм податкового законодавства.

Анулювання реєстрації платника ЄП здійснюється шляхом виключення з РПЄП за рішенням контролюючого органу. Підставами для прийняття такого рішення може бути: подання платником ЄП заяви щодо відмови від застосування ССО у зв'язку з переходом на загальну систему оподаткування; припинення юридичної особи (крім перетворення) або припинення підприємницької діяльності ФОП відповідно до закону (смерті ФОП); перевищення чисельності фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником ЄП; наявності податкового боргу у розмірі, що перевищує допустиму законом суму на кожне 1-е число місяця протягом 2-ох послідовних кварталів [160]; перевищення протягом календарного року встановленого обсягу доходу платниками першої, другої та третьої групи платників ЄП; застосування платником ЄП іншого способу розрахунків, ніж дозволено податковим законом; набуття платником ЄП статусу резидента Дія Сіті; якщо у податковому (звітному) році частка сільськогосподарського товаровиробництва юридичної особи платника ЄП четвертої групи становить менш як 75 %; тощо [17].

Даніелян С.А. виокремлює два шляхи скасування реєстрації платника ЄП: добровільний та примусовий. До добровільного шляху науковець відносить самостійну відмову платника ЄП від ССО у зв'язку з переходом на сплату інших податкових платежів, визначених ПК України, а до примусового – підстави, за наявності яких на платника ЄП покладається обов'язок відмовитись від

застосування даного спеціального податкового режиму [3, с. 165-167]. Такий поділ видається надмірно узагальненим, оскільки не враховує особливостей механізму реалізації виключення суб'єкта господарювання з РПЄП. Зокрема того, що незалежно від виду підстав анулювання реєстрації платника ЄП, виключення суб'єкта господарювання з РПЄП завжди здійснюється єдиним процедурним способом: шляхом прийняття відповідного рішенням контролюючого органу. Через це, доречніше проводити не виокремлення так званих «шляхів» скасування (анулювання) реєстрації платника ЄП, а здійснювати класифікацію законодавчо встановлених підстав, з настанням яких контролюючий орган уповноважений прийняти рішення про анулювання реєстрації платником ЄП.

На нашу думку, встановлені податковим законодавством підстави для анулювання реєстрації платником ЄП можна диференціювати за сукупним критерієм характеру їх виникнення та механізму реалізації на три основні типи:

- добровільні – базуються на власному рішенні платника ЄП, яке обґрунтовано виключно його внутрішнім переконанням та яке не є пов'язаним з недотриманням встановлених законом умов перебування на ССО (зокрема: припинення підприємницької діяльності як такої);

- умовно-добровільні – формально реалізуються за ініціативою платника ЄП та на основі поданої ним заяви, однак подання відповідної заяви зумовлено виникненням обставин, що свідчать про невідповідність платника ЄП вимог перебування на ССО (як-от: здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати ССО);

- обов'язкові – реалізуються за рішенням контролюючого органу, яке прийнято у зв'язку із виявленням факту порушення умов застосування ССО платником ЄП, який самостійно не ініціював перехід на сплату інших податків і зборів, визначених ПК України (як-от: наявність щодо платника податку та/або його засновників (учасників), кінцевих бенефіціарних власників рішення про застосування спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), прийнятого у порядку, встановленому Законом України «Про санкції»

[161]).

Крім того, для другої групи платників ЄП однією з основних умов застосування ССО є дотримання граничної чисельності найманих працівників у кількості не більше десяти осіб, тому для цієї групи платників істотне значення має правильність обчислення загальної кількості осіб, які перебувають з такими платниками у трудових відносинах. Вказане питання особливо актуалізується у тих випадках коли протягом звітних (податкових) періодів кількість найманих працівників мала змінний характер. З цього питання ДПС України у своїх роз'ясненнях зазначає, що якщо кількість осіб, які перебувають з платниками ЄП другої груп у трудових відносинах, кожного місяця кварталу була різною, то потрібно враховувати найбільшу чисельність працівників за будь-який місяць податкового (звітного) періоду [162].

Важливе значення у процесі адміністрування ЄП мають такі елементи податкового механізму як строки сплати податку та порядок подання звітності.

Платники ЄП першої і другої груп сплачують ЄП, шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Вони можуть здійснити сплату ЄП авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не пізніше як до кінця поточного звітного року (п. 295.1 ст. 295 ПК України). Якщо вони не використовують працю найманих осіб, то звільняються від сплати ЄП протягом одного календарного місяця на рік на час відпустки, а також за період хвороби, підтвердженої витягом з Електронного реєстру листків непрацездатності, якщо вона триває 30 і більше календарних днів (п. 295.5 ст. 295 ПК України). Сплата ЄП платниками першої - другої груп здійснюється за місцем податкової адреси [17].

Платники ЄП третьої групи (крім е-резидентів) сплачують ЄП протягом 10 календарних днів після граничного строку подання податкової декларації за податковий (звітний) квартал (не пізніше 50 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу). Сплата ЄП цими платниками також здійснюється за місцем податкової адреси.

Платники ЄП третьої групи – е-резиденти сплачують податок через

податкового агента, яким виступає банк, у якому е-резиденту відкрито поточний рахунок через інформаційну систему «Е-резидент» в одному самостійно обраному ним банку, доступному для вибору в інформаційній системі «Е-резидент». Податковий агент під час зарахування коштів на поточний рахунок е-резидента зобов'язаний утримувати податок із суми зарахування за рахунок таких коштів, використовуючи ставку податку, визначену ст. 293 ПК України (5 %) та не пізніше наступних двох робочих днів перерахувати податок до державного бюджету.

Платники ЄП четвертої групи самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня про що зазначають у податковій декларації на поточний рік, яка подається не пізніше 20 лютого поточного року контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки. Сплачують податок вони щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах: у I кварталі - 10%; у II кварталі - 10%; у III кварталі - 50%; у IV кварталі - 30% (пп. 295.9.2 ст. 295 ПК України) [17; 102, с. 271-273].

Податковим (звітним) періодом для платників ЄП першої, другої та четвертої груп є календарний рік, а для платників ЄП третьої групи та податкових агентів е-резидентів – календарний квартал. У зв'язку з цим, податкова звітність подається ними (крім четвертої групи платників ЄП) за місцем податкової адреси у строку, установленні для річного податкового періоду (протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного року) та для квартального податкового періоду (протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного кварталу) відповідно. Четверта група платників ЄП подає річну податкову звітність не пізніше 20 лютого поточного року (п. 49.18 ст. 48, пп. 295.9.1 ст. 295 ПК України [17]).

Варто відзначити, що подання річної податкової звітності для платників першої та другої групи встановлено за умови дотримання останніми

допустимого ліміту обсягу доходу, визначеного у п. 291.4 ст. 291 ПК України. У разі перевищення протягом року допустимого обсягу доходу платники ЄП першої та другої груп у платників виникає обов'язок прозвітувати у строки, встановлені для квартального податкового (звітного) періоду (пп. 296.5.1 п. 296.5 ст. 296 ПК України [17]).

Податкова звітність подається за вибором платника податків, якщо інше не передбачено ПК України, в один із таких способів:

- особисто платником податків або уповноваженою на це особою;
- надсилається поштою з повідомленням про вручення та з описом вкладення;
- засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством [81, с. 172-173].

Звітність про обчислення і сплату податку є способом контролю за діяльністю платників та правильністю розрахунку суми податку [95, с. 123]. За загальним правилом для цілей підтвердження даних податкової звітності платники податків повинні достовірно формувати відомості, пов'язані з визначенням об'єкта та бази оподаткування відповідним податком. Такі відомості мають бути сформовані в системі бухгалтерського обліку [163].

Порядок ведення обліку платниками ЄП має наступні особливості.

ФОП, які є платниками ЄП першої, другої груп та третьої групи за ставкою 5% (неплатники ПДВ) починаючи з 01 січня 2021 року ведуть облік у довільній формі шляхом помісячного відображення отриманих доходів. Облік доходів та витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі через електронний кабінет. З цього питання ДПС України відзначає, що зміни, запроваджені Законом № 786-IX з 01.01.2021 року [164], щодо форми обліку доходів у довільній формі в паперовому вигляді (зошиті, журналі тощо) чи в електронному вигляді (в електронній таблиці у файлі Excel, Word тощо), не скасовують обов'язку дотримуватися платниками ЄП першої - третьої груп (неплатниками ПДВ) вимог щодо ведення обліку доходів та інших показників,

пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів та їх належне зберігання відповідно до статті 44 ПК України. Дані обліку використовуються платником податку для заповнення податкової декларації платника ЄП - ФОП, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 19.06.2015 № 578 із змінами [165].

ФОП, які є платниками ЄП третьої групи за ставкою 3% (платники ПДВ) обов'язково ведуть облік доходів і витрат за типовою формою та в порядку, що встановлені Міністерством фінансів України [166].

Додатковою вимогою до ФОП-платників ЄП третьої групи є обов'язок ведення обліку доходів і витрат від виробництва та реалізації власної сільськогосподарської продукції окремо від обліку доходів і витрат від здійснення інших видів підприємницької діяльності (абз. третій п. 296.1 ст. 296 ПК України). Запровадження такої вимоги зумовлене особливостями визначення загального мінімального податкового зобов'язання платників ЄП, які використовують сільськогосподарські угіддя, розташовані за межами населених пунктів, на праві власності, оренди, суборенди, емфітевзису або постійного користування (пп. 14.1.114-2 п. 14.1 ст.14, п. 38-1.2 ст. 38, п. 297-1.3 та п. 297-1.4 ст. 291-1 ПК України). Слід звернути увагу на те, що позитивне значення різниці між сумою загального мінімального податкового зобов'язання та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок визнається складовою податкових зобов'язань з ЄП та підлягає сплаті до відповідного бюджету (п. 297-1.8 ст. 291-1 ПК України [17]).

Юридичні особи, які є платниками ЄП третьої групи, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування за методикою, затвердженою центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. ДПС України роз'яснює, що облік доходів підприємства здійснюється відповідно вимог Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290, а

формування витрат – відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318 [167].

Вимоги законодавця щодо необхідності ведення спрощеного обліку не поширюються на е-резидентів (абз. шостий п. 296.1 ст. 296 ПК України [17]).

Умовою належного ведення обліку доходів для платників ЄП є необхідність здійснення розрахункових операцій із використання реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО) та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій (далі – ПРРО). Відповідний обов’язок для платників ЄП впроваджувався поетапно. З початку 2022 року переважна більшість платників ЄП повинні застосовувати на загальних підставах РРО та/або ПРРО під час здійснення розрахункових операцій в готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням електронних платіжних засобів, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг [168]. Виняток із зазначеного правила встановлено лише для першої групи платників ЄП, якими РРО та/або ПРРО не застосовуються (п. 296.10 ст. 296 ПК України [17]).

Аналізуючи питання необхідності застосування РРО та/або ПРРО платниками ЄП, необхідно також враховувати, що суб’єкти господарювання, крім першої групи платників ЄП, зобов’язані забезпечувати можливість здійснення безготівкових розрахунків за продані товари (надані послуги), у тому числі за допомогою електронних платіжних засобів та/або платіжних застосунків, та/або платіжних пристроїв. Зазначений обов’язок є взаємопов’язаний із необхідністю використання РРО та/або ПРРО при здійсненні відповідних операцій у випадках визначених законом. Починаючи з 01 січня 2026 року для ФОП-платників ЄП першої групи, які здійснюють торгівлю з використанням торгових автоматів, виїзну (виносну) торгівлю, продаж власноручно вирощеної або відгодованої продукції, набувають чинності зміни у сфері виконання платіжних операцій, згідно з якими відповідна група платників ЄП також буде зобов’язана забезпечити покупцям можливість

здійснення безготівкових розрахунків за продані ними товари (надані послуги), включаючи товари (послуги), реалізація (надання) яких здійснюється дистанційно [169; 170]. Водночас, виникнення у першої групи платників ЄП обов'язку забезпечити можливість здійснення безготівкових розрахунків саме по собі не тягне за собою автоматичного виникнення обов'язку застосовувати РРО та/або ПРРО.

Серед науковців відсутня єдність підходів щодо раціональності встановлення для платників ЄП другої, третьої та четвертої груп обов'язку застосовувати РРО та/або ПРРО. Частина науковців обґрунтовує необхідність поширення вимог щодо використання фіскальних РРО на відповідну категорію платників потребою протидії зловживанням ССО [171, с. 229; 172, с. 289]. Натомість інші вчені вказують, що фіскалізація створює додаткове навантаження на приватних підприємців, оскільки детальний облік як товарних запасів, так і готівкових грошових розрахунків потребує більших фахових компетенцій у сфері обліку та оподаткування [163]. У даному питанні погоджуємося з думкою Греци Я.В., який розглядає запровадження для платників ЄП обов'язку застосовувати РРО та/або ПРРО як «дієвий крок щодо легалізації доходів» [173, с. 127], оскільки це сприяє підвищенню прозорості господарської діяльності.

Адміністрування ЄП, як і будь-якого іншого податку, неможливе без здійснення державою податкового контролю, який полягає у перевірці правильності обчислення, своєчасності та повноти сплати ЄП, а також у виявленні та аналізі порушень вимог застосування ССО із подальшим застосуванням до платників ЄП негативних правових наслідків за порушення податкової дисципліни.

Васюк Ю.М. відзначає, що податковий контроль виступає засобом державної податкової політики та однією із функцій державного управління, найвагомішою складовою контрольної функції управління державними фінансами, важливим напрямом державного фінансового контролю. Здійснення податкового контролю як функції державного управління забезпечується системою податкового контролю – сукупністю таких взаємопов'язаних,

взаємодіючих елементів, як суб'єкт, об'єкт, предмет податкового контролю, а також процес податкового контролювання, що становлять цілісне утворення [174, с. 199]. Діяльність податкових органів стосовно забезпечення дотримання податкового законодавства значною мірою визначає ефективність реалізації податкової політики держави та функціонування всієї податкової системи [175, с. 64].

Податковий контроль проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції за допомогою податкових перевірок даних обліку і звітності, проведення фактичних перевірок та огляду приміщень та територій, що використовуються для отримання доходу (прибутку), отримання письмових пояснень від платників податків, податкових агентів, а також в інших формах, передбачених ПК України [176, с. 33].

Платники ЄП несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум ЄП, а також за своєчасність подання податкових декларацій на загальних підставах, встановлених для всіх категорій платників податків (ст. 300 ПК України). За порушення податкового законодавства вони можуть бути притягнуті до фінансової, адміністративної, кримінальної відповідальності (п. 111.1 ст. 111 ПК України [17]). Правові засади притягнення платників податків до відповідальності неодноразово були предметом наукових досліджень. Зокрема, у працях Олійника Ю.І. акцентовано увагу на особливостях відповідальності платників податків, що застосовується податковими органами [177], Терепи С.В. – на проблематиці застосування фінансово-правової відповідальності платників податку [178], та Цибохіна О.М. – на питаннях кримінальної відповідальності за правопорушення у сфері оподаткування [179]. З огляду на достатній рівень наукової розробленості зазначених правових явищ у межах цього дослідження не вбачається доцільним їх детальний аналіз.

Вагоме місце серед процедурних заходів податкового контролю має порядок прийняття контролюючим органом рішення про анулювання реєстрації платника ЄП з мотивів порушення ним умов перебування на ССО. Фактично це

спеціальний різновид юридичної відповідальності, санкція якого полягає у обмежені права на застосування спеціального податкового режиму [3, с. 166]. Актуальність цього питання полягає у неприпустимості позбавлення платника ЄП права на застосування ССО за відсутності належних і достатніх правових підстав, встановлених контролюючим органом у спосіб, передбачений законом.

Особливостями зазначеного порядку анулювання реєстрації платника ЄП є те, що контролюючий орган спочатку повинен провести перевірку платника ЄП на предмет дотримання податкового законодавства та у разі виявлення порушень зафіксувати такі в акті перевірки. І лише на основі відповідного акту перевірки контролюючий орган приймає рішення про виключення суб'єкта господарювання з РПЄП з першого числа місяця, наступного за кварталом, в якому допущено порушення [17].

До 2019 року поширеною була практика контролюючого органу щодо відмови у підтвердженні статусу платника ЄП четвертої групи та, як наслідок, їх виключення з РПЄП лише на основі даних АІС «Податковий блок» чи картки особового рахунку (інтегрованої картки платника податку) без проведення перевірки платників ЄП та складання відповідних актів перевірок. Аналогічним чином податковими органами приймалися рішення про анулювання реєстрації платника ЄП без проведення перевірки його господарської діяльності на предмет відповідності умов застосування ССО. З таким підходом контролюючого органу не погодилися платники ЄП, які звернулися за захистом свої прав до суду. На початковому етапі розгляду відповідної категорії спорів суд касаційної інстанції висловив позицію щодо необов'язковості проведення перевірки для прийняття рішення про анулювання реєстрації платника ЄП [180]. Проте, у 2019 році ВС відступив від цього висновку та сформував правову позицію, відповідно до якої виключення суб'єкта господарювання з РПЄП без проведення перевірки платника та/або без прийняття рішення про анулювання його реєстрації платником ЄП визнається порушенням законодавчо закріпленої процедури анулювання реєстрації платника ЄП [181; 182; 183; 184; 185].

Аналіз актуальної судової практики у податкових спорах щодо обмеження

прав платників податку на застосування ССО вказує, що Верховним Судом сформульовано та послідовно застосовується єдиний підхід у питанні визначення виду податкової перевірки, результати якої можуть слугувати легітимною підставою для прийняття контролюючим органом рішення про анулювання реєстрації платника ЄП. Так, у даній категорії спорів касаційним судом неодноразово було наголошено на тому, що прийняття контролюючим органом рішення про анулювання реєстрації платника ЄП шляхом виключення з РПЄП можливе лише на підставі проведеної документальної перевірки відповідного платника податку та встановлених в ході останньої порушень, відповідно до яких платник податків не може перебувати на ССО. Єдиним законним способом реалізації владних управлінських функцій є проведення документальної перевірки на підставі якої встановлюється, що платник податків не може перебувати на ССО (бути платником ЄП), як наслідок - прийняття рішення про анулювання реєстрації платника ЄП, шляхом виключення з РПЄП (постанова ВС від 18.03.2025 року у справі № 160/21398/24 [186]).

Вказаний підхід касаційного суду видається обґрунтованим, оскільки відповідно до п. 299.11 ст. 299 ПК України [17], який регламентує процедурний порядок контролю дотримання платниками ЄП вимог ССО, анулювання реєстрації платника ЄП проводиться за рішенням такого органу, прийнятим на підставі акту перевірки. Вказана норма має імперативний характер і не передбачає альтернативних способів встановлення фактів порушення умов застосування ССО, які можуть бути підставою для прийняття рішення про анулювання реєстрації платника ЄП. Прийняття контролюючим органом цих рішень поза межами встановленого законом порядку проведення перевірок неминує призводити до порушення прав платників податку на подання пояснень та/або заперечень щодо обставин, які можуть бути кваліфіковані підставою для виключення такого платника з РПЄП.

Водночас, положення абзацу першого п. 299.11 ст. 299 ПК України [17], якими передбачено анулювання реєстрації платника ЄП першої - третьої груп за рішенням контролюючого органу у разі виявлення порушень під час проведення

перевірки, конкретизації виду такої перевірки не містить. Буквальний аналіз цієї норми свідчить, що достатньою підставою для прийняття рішення про анулювання реєстрації платника ЄП першої - третьої груп є встановлення контролюючим органом факту вчинення порушень умов застосування ССО в акті перевірки незалежно від того за результатами якого виду перевірки (камеральної, документальної чи фактичної) такий акт складено. Винятком з цього правила є лише рішення контролюючого органу стосовно платників ЄП четвертої групи, які позбавляються права на застосування ССО виключно у тому випадку, коли факти вчинення ними порушень, несумісних із умовами перебування на ССО, встановлені безпосередньо під час проведення виїзної документальної перевірки. Саме цей вид перевірки прямо зазначено у нормі абзацу другого п. 299.11 ст. 299 ПК України [17], який стосується винятково платників ЄП четвертої групи. Відтак, правову позицію судів касаційної інстанції щодо неприпустимості прийняття контролюючим органом рішень про анулювання реєстрації платника ЄП без проведення перевірки платника ЄП на предмет дотримання ним вимог ССО слід конкретизувати (змінити) шляхом доповнення висновком про те, що стосовно платників ЄП першої - третьої груп такі рішення можуть бути прийняті контролюючим органом за наслідками камеральної, документальної або фактичної перевірки, а щодо платників ЄП четвертої групи – за наслідками виїзної документальної перевірки [187, с. 130-133].

Належним та ефективним способом судового захисту прав платника ЄП, порушених контролюючим органом, внаслідок його виключення з РПЄП без дотримання встановленої законом процедури є, зокрема, вимога про зобов'язання податкового органу поновити реєстрацію платника податків у РПЄП з дати анулювання (п. 17 постанови ВС від 04.11.2018 року у справі № 820/4721/17) [180]. Водночас, аналіз результатів судового оскарження рішень податкових органів за період 2021-2023 років свідчить, що переважна більшість судових спорів вирішуються на користь платників податків (73,7%) [188], що обґрунтовує доцільність звернення платників податків до суду у разі порушення

їхніх прав і законних інтересів протиправними рішеннями чи діями контролюючих органів.

Таким чином, адміністрування ЄП не зводиться виключно до формалізованих управлінських і контрольних процедур з боку контролюючих органів, а охоплює сукупність податкових правовідносин як щодо обрання суб'єктами господарювання ССО, виконання ними податкових обов'язків платників ЄП, здійснення податкового контролю і застосування заходів відповідальності за порушення ними податкової дисципліни, так і щодо забезпечення належного судового контролю за реалізацією контролюючим органом повноважень у цій сфері.

## **Висновки до розділу 2**

У процесі аналізу проблем, які увійшли до розділу 2 дисертації, було зроблено такі висновки:

1) єдиний податок – це консолідований обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, який сплачується платниками податків у межах спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, виконання податкового обов'язку щодо сплати якого детермінує звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з певної сукупності окремих, передбачених законодавством обов'язкових платежів;

2) єдиний податок структурно поділений на чотири окремі групи платників, однак лише стосовно першої та другої груп сільські, селищні, міські ради встановлюють розмір ставок єдиного податку залежно від виду господарської діяльності. Щодо третьої та четвертої груп платників єдиного податку місцеві ради жодної компетенції щодо адміністрування єдиного податку не мають, що викликає обґрунтовані сумніви у коректності віднесення законодавцем єдиного податку до переліку місцевих податків.

3) формулювання «єдиний податок» це не про абсолютну заміну всіх видів податкових платежів на лише один «єдиний» фіскальний платіж у

буквальному сенсі, а про ідею фіскального мінімалізму для визначеної категорії платників податку.

4) види діяльності, які одним із критеріїв диференціації груп платників єдиного податку, мають два рівні: внутрішній та зовнішній рівень.

5) поділ у податковому законодавстві ставок єдиного податку на фіксовані та відсоткові ставки є термінологічно неузгодженим із загальними положеннями національного податкового законодавства щодо класифікації ставок податку та не відповідає істинній правовій природі ставок єдиного податку.

6) особливістю правового регулювання єдиного податку є те, що чинне податкове законодавство не містить уніфікованої норми щодо об'єкта оподаткування для платників першої, другої та третьої груп, водночас об'єкт оподаткування чітко визначений законодавцем для платників єдиного податку четвертої групи.

7) адміністрування єдиного податку – це сукупність податкових правовідносин, що виникають за участі контролюючих органів та суб'єктів господарювання у процесі справляння єдиного податку та застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

8) підстави анулювання реєстрації платником єдиного податку можна диференціювати за критерієм характеру їх виникнення та механізму реалізації на три основні типи: добровільні, умовно-добровільні та обов'язкові.

9) порядок виключення суб'єкта господарювання з реєстру платників єдиного податку з підстав порушення умов застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності передбачає обов'язкове проведення податкової перевірки, у ході якої встановлюється факт невідповідності такого суб'єкта вимогам цього спеціального податкового режиму. Лише за наявності належно оформленого акту, складеного за наслідками такої перевірки, контролюючий орган наділений повноваженнями прийняти рішення про анулювання реєстрації платника єдиного податку та його виключення з реєстру платників єдиного податку.

## **РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ**

### **3.1. Комплексний аналіз переваг та недоліків спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.**

У попередніх розділах було з'ясовано, що ССО займає особливе місце у національній податковій системі України та виконує не лише фіскальну, а й чітко виражену регулятивну та стимулюючу функції, спрямовані на досягнення балансу між публічними і приватними інтересами у сфері оподаткування. Тривале функціонування ССО в умовах постійних податкових реформ актуалізує питання її ефективності у застосуванні та необхідності її збереження для платників у майбутньому. Відповіді на зазначені питання доцільно формувати на основі комплексного аналізу переваг та недоліків практичного застосування ССО, як з точки зору публічних інтересів держави, так і з позиції платників податків, які повинні враховувати правові аспекти ССО під час податкового планування.

Іванов Ю.Б. до переваг ССО з точки зору загальнодержавних інтересів відносить те, що її застосування сприяє розв'язанню низки важливих проблем, як-от:

- виведення істотної частини господарських операцій з тіньового сектору економіки внаслідок зменшення податкового навантаження та спрощення процедур податкового адміністрування у разі застосування альтернативної системи оподаткування;
- формування позитивних структурних змін у валовому національному доході, спрямованих на зростання частки малого бізнесу шляхом стимулювання розвитку діючих суб'єктів господарювання та створення нових;
- зростання конкурентного середовища і стимулювання процесів демонополізації економіки;
- спрощення податкового адміністрування та скорочення витрат контролюючих органів за рахунок зменшення переліку обов'язкових платежів,

які сплачують суб'єкти господарювання, а також зниження чисельності перевірок за окремими напрямками оподаткування, що сприяє підвищенню ефективності справляння податків;

- поліпшення соціально-економічної ситуації шляхом створення додаткових робочих місць і стимулювання розвитку самозайнятості;

- формування передумов для зростання обсягів податкових надходжень шляхом розширення кола платників податків, бази оподаткування, зокрема внаслідок ліквідації пільг стосовно податків, які замінюються альтернативним податком;

- скорочення рівня заборгованості платників податків перед бюджетами різних рівнів та державними цільовими фондами;

- результативне податкове заохочення раціонального використання наявних ресурсів, оскільки ССО виступає єдиним режимом прямого оподаткування, при застосуванні якого ресурсні витрати не впливають на зменшення податкових зобов'язань платників податків;

- скорочення масштабів бартерних операцій, що створює передумови для поліпшення фінансового клімату в країні;

- сприяння утворенню середнього класу, що має наслідком зниження гостроти проблеми соціальної стратифікації суспільства [26, с. 288-289].

Науковцями відзначається, що ССО була створена з метою стимулювання розвитку підприємницьких ініціатив, зокрема за допомогою полегшення обліку та звітності, що сприяло вступу на ринок нових учасників, представників малого бізнесу [3, с. 44; 163; 189]. Саме малий бізнес розширює спектр товарів і послуг, які пропонуються споживачам, підтримує високий рівень конкуренції. Тому його податкове стимулювання, зокрема шляхом застосування ССО є одним із важливих чинників, що забезпечує його стабільний розвиток [190, с. 229]. Практичний досвід використання ССО дає підстави для того, щоб говорити про безсумнівний позитивний вплив, зокрема, стимуляцію режиму оподаткування на сектор малого бізнесу, його поступове розширення та ефективність для держави, яка з-поміж іншого полягає у сприянні насиченню ринку товарами і

послугам [191, с. 166-167].

З огляду на зазначені переваги, з метою забезпечення ефективного насичення внутрішнього ринку України товарами та послугами, а також підтримки економічної стабільності держави в умовах воєнного стану, введеного 24 лютого 2022 року [192], було ухвалено, зокрема, Закон України № 2120-IX від 15.03.2022 року [193], яким тимчасово на період дії воєнного стану на території України було запроваджено ряд новел до правового регулювання ССО.

Першою новелою, яка діяла у період з 01 квітня 2022 року по 01 серпня 2023 року [194] було те, що платники ЄП першої та другої групи мали право не сплачувати ЄП та не подавати декларацію платника ЄП [195]. Однак, покладання необхідності сплачувати ЄП платниками першої та другої групи виключно у залежність від їхньої волі («обов'язок» змінено на «право») негативно впливало на забезпечення доходів бюджету. Адже навіть ті платники, які у період дії воєнного стану продовжували вести активну підприємницьку діяльність та отримували реальні доходи від такої, були звільнені від обов'язку сплачувати ЄП, що давало змогу недобросовісним платникам зловживати цим правом [47, с. 336].

Вказана ситуація частково була виправлена шляхом заміни цієї тимчасової податкової пільги, запровадженої протягом перших днів дії безпрецедентного для України воєнного стану, на нову, подібну за змістом, однак обмежену за територіальною ознакою, податкову пільгу для першої та другої групи платників ЄП. Починаючи з 01 серпня 2023 року платники ЄП першої та другої групи, податкова адреса яких знаходиться на територіях бойових дій або на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України станом на дату початку бойових дій або тимчасової окупації, набули право не сплачувати ЄП та не подавати податкову звітність за період з першого числа місяця, в якому почалися бойові дії на відповідній території, виникла можливість бойових дій або почалася тимчасова окупація такої території, до останнього числа місяця у якому відповідні обставини будуть припинені або завершені (п. 11 підрозділу 8 розділу XX ПК України [17]). Загалом поділяємо підхід законодавця щодо обмеження

права даної категорії платників ЄП на не сплату ЄП за територіальною ознакою. Однак вважаємо запроваджене обмеження податкової пільги виключно за територіальним критерієм недостатньо раціональним, оскільки воно не враховує економічного показника дохідності господарської діяльності платника податку, який опосередковано свідчить про наявність чи відсутність у платника реальної можливості сплатити податки. На нашу думку, обов'язковість сплати ЄП для цих груп платників, окрім територіальної ознаки, додатково слід поставити в залежність від факту отримання ними доходу (за принципом: «є дохід – виникає обов'язок», «немає доходу – відсутній обов'язок») чи певного граничного обсягу доходів (наприклад: «право на несплату єдиного податку зберігається за умови, що обсяг доходу не перевищує встановлений граничний показник»). Встановлення такого додаткового критерію застосування відповідної податкової пільги мінімізувало б ризики зловживань з боку суб'єктів господарювання, які фактично релокували свою діяльність на підконтрольну Україні територію, де успішно здійснюють підприємницьку діяльність, однак не змінюють свою податкову адресу, використовуючи її формальне розташування на територіях бойових дій або тимчасової окупації як підставу для несплати єдиного податку.

Іншим тимчасовим нововведенням було встановлення на період дії воєнного стану, але не пізніше ніж до 01 серпня 2023 року, для платників ЄП ставки 2 відсотків від загального доходу, яку могли обрати ФОП та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми незалежно від обсягу їх доходу та кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах. Ця особлива група платників за своєю суттю була третьою групою платників ЄП зі зниженою ставкою. При цьому, не передбачалося скасування чи тимчасової відміни третьої групи платників ЄП, яка існувала до 01 квітня 2022 року. Так, законодавець у п. 9 підрозділу 8 розділу XX ПК України [17] вживав термін «платники ЄП третьої групи, які використовують особливості оподаткування, встановлені цим пунктом», що вказувало на одночасне існування іншого типу платників ЄП третьої групи, котрі відповідні особливості не використовують та котрі були вправі й надалі займатися своєю

підприємницькою діяльністю зі сплатою ЄП за ставками у розмірі 3 або 5 відсотків доходу, залежно від наявності статусу платника ПДВ.

Суттєвими відмінностями між платниками ЄП третьої групи, які використовували особливості оподаткування у період з 01 квітня 2022 року по 01 серпня 2023 року, та платниками ЄП третьої групи за ставкою 3 та 5 відсотків, були такі критерії:

- для платників ЄП за ставкою 2 відсотки було зменшено обмежувальний перелік за видами діяльності. Цю ставку не могли обрати лише: (1) суб'єкти, які здійснюють: обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів; видобуток, реалізацію корисних копалин; (2) фінансові установи, визначені законом; реєстратори цінних паперів; (3) відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку; та (4) фізичні та юридичні особи - нерезиденти.

- платники ЄП за ставкою 2 відсотки не мали права бути одночасно платниками ПДВ. Це було зумовлено тим, що відповідні платники ЄП звільнялися від обов'язку нараховувати та сплачувати ПДВ за операціями з постачання товарів (робіт, послуг), місце постачання яких розташоване на митній території України. Самі ж операції, здійснені платником ЄП за ставкою 2 відсотки вважалися такими, що не є об'єктом оподаткування ПДВ.

У суб'єктів господарювання, які на час переходу на сплату ЄП зі ставкою 2 відсотки перебували у статусі платника ПДВ, реєстрація платника ПДВ не анулювалась, а призупинялася. З цих причин, обрання ЄП з 2 відсотковою ставкою не тягло за собою для платника ПДВ обов'язку здійснювати умовний продаж товарів/послуг, необоротних активів, згідно п. 184.7 ст. 184 ПК України, за винятком тих, які будуть використані у неоподатковуваних операціях та суми податку по яких були включені до складу податкового кредиту на дату переходу на третю групу зі ставкою 2 відсотки (п. 198.5 ст. 198 ПК України [17]).

- для платників ЄП за ставкою 2 відсотки було встановлено місячний звітний податковий період.

- передбачався гнучкий порядок переходу на сплату ЄП за ставкою 2

відсотки. Суб'єкту господарювання достатньо було подати у паперовій або в електронній формі до контролюючого органу заяву затвердженого зразка про застосування ССО. Подання розрахунку доходу за попередній календарний рік, як це передбачено для переходу на інші групи платників ЄП, ніж за ставкою 2 відсотки, не вимагалось. Статус платника ЄП третьої групи за ставкою 2 відсотки суб'єкт набував з наступного робочого дня після подання заяви.

Право використання описаних особливостей у статусі платника ЄП за ставкою 2 відсотки за суб'єктом господарювання зберігалось до 01 серпня 2023 року [194]. Проте, платники податку не були позбавлені можливості самостійно, достроково відмовитися від статусу платника ЄП за ставкою 2 відсотки з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому прийнято таке рішення. Після закінчення цього особливого періоду оподаткування, що тривав з 01 квітня 2022 року по 01 серпня 2023 року, суб'єкти господарювання, які станом на 31 липня 2023 року оподатковували свої доходи за ставкою 2 відсотки та не відмовилися від її використання самостійно, автоматично були визнані такими, що застосовують систему оподаткування, на якій вони перебували до обрання вищеописаних особливостей оподаткування.

Аналізуючи питання особливостей застосування ССО протягом першого року дії в Україні воєнного стану з'ясовано, що до платників ЄП за ставкою 2 відсотки обмеження щодо обсягу доходу не застосовувалося. При цьому законодавцем було передбачено, що дохід, отриманий у період застосування особливостей застосування ССО в умовах воєнного стану не включається до обсягу доходу, визначеного для відповідної групи платників ЄП, встановленого п. 291.4 ст. 291 ПК України [17; 194].

Варто відзначити, що внаслідок лібералізації протягом першого року дії в Україні воєнного стану умов застосування ССО, відповідний спеціальний режим оподаткування зі зниженою ставкою 2 відсотки був «доступним» великим суб'єктам господарювання, адже такі обмежувальні критерії щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають у трудових відносинах з платником, до цієї категорії платників ЄП не застосовувалися. Водночас, серед податкових

експертів висловлюється позиція стосовно того, що для суб'єктів господарювання з низькою маржинальністю, у яких в обліку фігурує суттєва компонента затрат, ставка 2 відсотки з обороту була непосильним податковим тягарем [196], особливо для суб'єктів господарювання, які спеціалізуються на реалізації товарів власного виробництва, отриманих внаслідок застосування процесів довготривалого виробничого циклу та з високою складовою затрат [47, с. 337-338].

Описані особливості застосування ССО протягом першого року війни підтримали роботу економіки держави у кризовий момент. Переходом на особливі умови застосування ССО за ставкою 2 відсотки введені в умовах воєнного стану скористалися 313 тисяч суб'єктів господарювання (у тому числі 292 тисячі ФОПів та понад 53 тисячі юридичних осіб), що становить близько 15% від загальної кількості суб'єктів господарювання, зареєстрованих в Україні. Дослідивши ССО в Україні в умовах воєнного часу та розглянувши закони, якими вона була введена в дію (зокрема для ССО з ставкою ЄП – 2%), помітно, що держава намагалася підтримати та сприяти продовженню провадження діяльності суб'єктів господарювання в умовах введеного в Україні воєнного стану. Адже підприємства та підприємці, що продовжували та продовжують працювати, забезпечують населення необхідними продуктами та послугами, а також підтримують економіку країни, якій необхідні сумлінні платники податків, що наповнюватимуть державний бюджет сплатою податків та зборів [195, 197].

На нашу думку, у повоєнний час, за умови надання державою можливості застосовувати подібного типу особливості справляння ЄП, ССО могла б сприяти залученню приватних інвестицій в Україну для відновлення розвитку підприємництва на деокупованих територіях, територіях, що зазнали значних руйнувань, чи, у разі замороження військового конфлікту, у прифронтових зонах.

Описані тимчасові заходи з оподаткування, які стосувалися першого року запровадження на території України воєнного стану, це не перший випадок

використання ССО з метою підтримки суб'єктів господарювання. Зокрема, у період поширення на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), держава з метою підтримки малих підприємств певною мірою звільнила платників ЄП від штрафних санкцій за порушення податкового законодавства, а саме:

- за несвоєчасну сплату єдиного внеску;
- за неповну сплату або ж несвоєчасну сплату суми єдиного внеску одночасно з видачею сум виплат, на які нараховується єдиний внесок, тобто авансових платежів;
- за несвоєчасне подання звітності до контролюючих органів.

Також ФОП першої групи були тимчасово звільнені:

- від сплати ЄП за період з грудня 2020 р. по травень 2021 р.;
- від нарахування, обчислення та сплати єдиного внеску, у частині сум, що підлягають нарахуванню, обчисленню та сплаті такими особами за періоди з 1 по 31 грудня 2020 р., з 1 по 31 січня, з 1 по 28 лютого, з 1 по 31 березня, з 1 по 30 квітня та з 1 по 31 травня 2021 року за себе. При цьому, зазначені періоди включаються до страхового стажу та вважається, що страхові суми були сплачені в розмірі мінімального страхового внеску, визначеного законодавством для кожного з таких періодів [190, с. 231-232].

У наукових колах стверджують, що економічний та соціальний ефект функціонування ССО доводить доцільність її подальшого застосування та розвитку у практиці оподаткування суб'єктів малого бізнесу [173, с. 126].

Разом з тим, з точки зору загальнодержавних інтересів, ССО не позбавлена й недоліків. Серед ключових недоліків ССО з позиції інтересів держави Іванов Ю.Б. розглядає:

- порушення принципу рівності в оподаткуванні та втрата цілісності податкової системи країни;
- часткове обмеження дієвості податкового регулювання цього сектору економіки з причин зменшення кількості обов'язкових платежів та, як наслідок, об'єктів оподаткування;

- зниження податкових надходжень, адже перехід на ССО має добровільний характер, а рішення приймається платником податків виключно за умови зменшення рівня податкового навантаження;

- зниження надходжень від штрафних санкцій, з причин скорочення кількості податкових перевірок та зменшення кількості податків, що сплачуються на загальній системі оподаткування;

- відсутність законодавчого врегулювання окремих істотних аспектів застосування ЄП, а також наявність низки внутрішніх колізій у нормативно-правовій базі ССО, що зумовлює множинність трактувань одних і тих самих норм [26, с. 291].

Логвіновська С. І. вважає, що існуючий механізм нарахування і сплати ЄП з суб'єктів господарювання характеризується наявністю істотних недоліків, обумовлених недостатніми фіскальними та регулювальними властивостями цієї податкової форми:

- наявність можливостей фактично легальної податкової оптимізації шляхом використання механізму ЄП великими компаніями;

- застосування у межах однієї групи однакових ставок ЄП для всіх платників без врахування обсягу отриманої ними виручки протягом звітного періоду;

- збереження обов'язку щодо обчислення та сплати значної кількості інших податків;

- використання платниками ЄП лазівок у схемах мінімізації податкових зобов'язань [198].

Тульчинський Р.В., Змієнко М. О. зазначають, що застосування ССО, незважаючи на наявність позитивних факторів (активізація підприємницької активності населення, збільшення кількості робочих місць, заохочення ефективного використання ресурсів, зниження витрат на адміністрування обов'язкових платежів) зумовило виникнення наступних проблем:

- деформація мотивації підприємницької активності, зокрема незаінтересованість платників ЄП у зміні свого статусу, наслідком чого є

стримування їх розвитку та нарощування масштабів діяльності, а також дроблення окремих середніх підприємств;

- формування умов для виникнення схем уникнення оподаткування у зв'язку з нечітким законодавчим регулюванням ССО;

- залучення суб'єктів господарювання, які перебувають на спеціальному режимі оподаткування, до схем мінімізації податкових зобов'язань юридичних осіб, що перебувають на загальній системі оподаткування [199].

Панасюк О.В. звертає увагу, що 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 [200].

Юрій С. І., Крисоватий А. І., Кошук Т. В. відзначають, що в Україні, як і в ЄС, було запроваджено спрощені форми оподаткування малого бізнесу. Проте їхнє функціонування сьогодні пов'язується не стільки з вирішенням макроекономічних завдань, скільки з масовими зловживаннями та фіскальними втратами. Спрощені форми оподаткування малого бізнесу є ефективним «прикриттям» ухилення від сплати податків за розширення економічної діяльності. [14, с. 222, 252]. Мельник В. М. також вважає, що паралельне існування повної та спрощених систем оподаткування дозволяє ефективно ухилятися від сплати шляхом штучної диверсифікації підприємницької діяльності [145, с. 55].

Науковці Пиріжок С.Є. та Олійник Л. Г. зазначають, що основним стримуючим фактором розвитку ССО в Україні визначається низький рівень правової та податкової культури серед платників податків, що призводило до використання малих підприємств у схемах ухилення від оподаткування та викликало відповідну реакцію держави, що проявляється в ускладненні ведення малого бізнесу й гальмуванні його подальшого розвитку [83, с. 249].

У схваленій державою в особі Кабінету Міністрів України Національній стратегії доходів до 2030 року щодо ССО зазначається, що режим спрощеної системи ставить під загрозу податкові надходження, а можливості зниження податкових зобов'язань у поєднанні з практичною відсутністю обліку руху товарів, необов'язковістю документального підтвердження їх походження товарів, що реалізуються через ССО, є сильними стимулами для різних типів платників податків приховувати обсяги оборотів або певні види діяльності під контурами цієї системи з метою реалізації нелегально ввезених (у тому числі контрафактних) або вироблених товарів, а також реальні обсяги готівкових розрахунків з кінцевими споживачами таких товарів. Окрім того, звертається увага на використання статусу самозайнятої особи в рамках ССО замість оформлення стандартних трудових відносин та на практику використання ССО у комбінації із загальною системою оподаткування, за якої внаслідок зміни структури бізнесу його окремі, найбільш прибуткові сегменти переводяться на ССО з метою мінімізації податкового навантаження [139, с. 58-59].

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що в якості основної проблеми ССО з точки зору інтересів держави акцентується увага на використанні цього спеціального режиму оподаткування у схемах мінімізації податкових зобов'язань шляхом штучного дроблення бізнесу.

Механізм дроблення бізнесу полягає у штучному розподілі ведення комерційної діяльності юридичної особи шляхом залучення інших суб'єктів господарювання, переважно ФОП, що застосовують ССО, та характеризуються низкою наступних ознак чи певною їх сукупністю:

- подання однією й тією самою особою до фінансової установи комплексу документів з метою налагодження ділових відносин з юридичною особою і ФОП, у тому числі одночасно;
- місце знаходження юридичної особи і ФОП визначено за однією адресою;
- використання єдиного місця реалізації товарів (послуг), зокрема спільного торговельного об'єкта або інтернет-ресурсу);

- наявність у юридичної особи та/або ФОПів спільних власників, представників, бухгалтерів, уповноважених осіб чи інших пов'язаних осіб;
- відсутність у ФОП ресурсів, необхідних для провадження господарської діяльності, у тому числі у взаємодії з юридичною особою;
- надходження на банківські рахунки ФОП істотних сум коштів від пов'язаної юридичної особи;
- здійснення юридичною особою оплати послуг, наданих ФОП, вартість яких важко оцінити (зокрема оренді, маркетингові, інформаційні послуги, реклама та інші);
- надання юридичною особою фінансової допомоги ФОП;
- істотні розміри фінансових операцій за банківськими рахунками новоствореного ФОП;
- проведення ФОП протягом стислого часового проміжку (два–три місяці) фінансових операцій із сукупним обсягом коштів, який наближається до граничного обсягу річного доходу, встановленого для відповідної групи платників ЄП;
- послідовне провадження декількома ФОП господарської діяльності, охарактеризованій у попередньому абзаці;
- застосування одного й того самого платіжного терміналу, наданого фінансовою установою, одночасно декількома суб'єктами господарювання [201].

Податкові органи розуміють під «дробленням бізнесу» штучний поділ єдиної господарської діяльності між кількома ФОП на ССО для ухилення від сплати податків, пов'язаність між якими підтверджується:

- користуванням одними й тими ж ІР-адресами;
- наявністю спільного місця реєстрації;
- здійсненням діяльності у тих самих торгових точках;
- мають спільних працівників;
- використанням однієї торгової марки [202].

До ознак механізму дроблення бізнесу можна також віднести такі

факультативні ознаки як наявність спільних торгівельних марок, маркетингу, електронних адрес, контактів і тегів у застосунках типу «TrueCaller», «GetContact» чи «NumBuster», що вказують на координацію та централізоване управління їхньої діяльності зі сторони третіх осіб.

Водночас слід зазначити, що можлива наявність у діяльності платника ЄП однієї чи навіть значної сукупності ознак із наведеного переліку сама по собі не повинна розглядатися як безумовний факт залучення відповідного платника ЄП до схем мінімізації податкових зобов'язань. Кожний окремий випадок підлягає всебічному, повному та об'єктивному дослідженню у межах заходів податкового контролю з урахуванням реального змісту господарської діяльності конкретного платника податку. До прикладу, діяльність платника ЄП може базуватися на умовах договору франчайзингу (договору комерційної концесії), за умовами якого такий платник на законних підставах набуває право на використання торговельними марками, промисловими зразками, винаходами, творами, комерційними таємницями, комерційним досвідом та діловою репутацією іншої особи (правовласника) [203]. За таких обставин спільність бренду (у тому числі єдиного інтернет-сайту чи сторінок у мережі інтернет), стандартизовані бізнес-процеси та присутність низки інших з описаних вище ознак у діяльності платника ЄП не можуть автоматично кваліфікуватися як прояв штучного дроблення бізнесу.

У наукових колах, окрім формального дроблення бізнесу, до способів ухилення від сплати податків за допомогою ССО також відносять: використання ССО юридичними особами для переведення коштів у готівку; економія на податку на доходи фізичних осіб та ЄСВ шляхом оформлення найманих працівників як ФОП, що використовують ССО; продаж товарів через суб'єктів господарювання, які використовують ССО, що дозволяє підприємству занизити власну виручку і відповідно зменшити зобов'язання зі сплати ПДВ та податку на прибуток [51, с. 286; 104, с. 761].

На нашу думку, реалізація одним чи кількома суб'єктами господарювання, які перебувають у договірних або інших ділових відносинах між собою,

передбаченого законодавством права на застосування ССО не повинно відразу оцінюватися як зловживання таким правом, а відповідна діяльність не може автоматично кваліфікуватися як протиправна. Адже, як вірно зазначає Я.В. Греца, поведінка, що характеризується ознаками зловживання правом, може виникати за умов належного правового регулювання відносин, коли перевищення меж суб'єктивних прав реалізується через створення штучних схем, з використанням яких суб'єкт намагається обійти встановлений припис всупереч інтересів інших учасників відповідних відносин. Водночас, зловживаючи правом у ситуації недостатнього правового регулювання, існування правових прогалин, колізій, дефектів, допущених самим законодавцем, суб'єкт не маскує свою фактичну поведінку певними штучними зовнішніми конструкціями та не здійснює обхід існуючого припису, отримуючи бажаний результат всупереч встановленій правовій нормі. З огляду на це, попри подібність зовнішніх проявів поведінки суб'єкта та переслідуваної ним мети, такі ситуації не можна ототожнювати із застосуванням до них однакових правових наслідків. У разі виявлення відповідної прогалини у правовому регулюванні, держава чи інший уповноважений суб'єкт насамперед має зосередитися не на покаранні особи, яка у власних інтересах використовує таку прогалину, а на вжитті заходів щодо її усунення та забезпеченні належного регулювання [46, с. 184; 204, с. 311].

З урахуванням наведеного, видається обґрунтованою позиція науковців П.В. Коломієць, В.М. Мельник, В.В. Сідляр та А.М.Іванової, які, в контексті поширення практики дроблення бізнесу та інших способів мінімізації податкового навантаження із використанням ССО, наголошують на необхідності запровадження інституційно обґрунтованих механізмів підвищення аналітичної спроможності контролюючих органів з виявлення випадків умисного «дроблення» діяльності підприємств та контролю за діяльністю суб'єктів господарювання з метою протидії зловживанню ССО. Лише контроль, що інколи переходить рамки, допустимі в умовах розвинених демократій, дозволяє уникнути таких наслідків [171, с. 229; 145, с. 55; 205].

Для ефективного запобігання зловживань ССО доцільно діяти у межах таких трьох парадигм:

1) парадигма примусу правозастосування (збільшення чисельності перевірок та підвищення їх якості; удосконалення механізмів обміну інформацією між компетентними органами; підвищення штрафних санкцій; висвітлення судових рішень стосовно ухилення від сплати податків у засобах масової інформації; розширення компетенції контролюючих органів щодо збирання фінансової інформації та ідентифікації платників з альтернативних джерел);

2) парадигма забезпечення якості сервісу (підвищення рівня фахової обізнаності платників, надання їм допомоги у подачі податкової звітності і обчисленні податків, вдосконалення порядку надання вичерпних консультацій, спрощення податкових форм);

3) парадигма довіри (популяризація сплати податкових платежів як етичної моделі поведінки; висвітлення відомостей щодо шахраїв; формування у членів суспільства усвідомлення причино-наслідкового зв'язку між сплатою податкових платежів і отриманням суспільних благ) [206, с. 32].

Дослідивши переваги та недоліки ССО з позиції фіскальних інтересів держави варто також розглянути відповідні аспекти цього спеціального податкового режиму з точки зору приватних інтересів платників податків.

ССО надає суб'єктам господарювання низку наступних переваг:

- спрощення процедури і порядку реєстрації платника податку (суб'єкти господарювання можуть перейти на сплату ЄП як з початку року, так і з початку будь-якого кварталу);
- значно спрощуються розрахунки, пов'язані з визначенням сум податків;
- спрощується ведення обліку доходів і витрат та форм фінансової звітності, що передбачена Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку;
- замість різноманітних форм податкової звітності за податками та зборами, які заміщуються ЄП, заповнюється одна форма звітності;
- надається право вибору сплати ПДВ;

- потребує мінімальні витрати на ведення облікової діяльності, адже не потрібні фахівці із бухгалтерського обліку та юрист для супроводження податкових спорів;

- не передбачає зміну розміру об'єкта оподаткування через неврахування частини витрат, як може трапитися з податком на доходи фізичних осіб чи з податком на прибуток підприємств;

- полегшення контролю з боку держави за нарахуванням і сплатою податків;

- зменшення кількості порушень платників при нарахуванні та складанні звітності, на відміну від загальної системи [198; 207, с. 184; 208, с. 116; 209, с. 308].

Окрім того, протягом тривалого часу ССО надавала платникам ЄП можливість не використовувати РРО та/або ПРРО. Починаючи з 2022 року така можливість зберігається виключно для першої групи платників ЄП, що становить істотну перевагу цього спеціального податкового режиму для відповідної категорії платників податків.

Найбільш суттєвою перевагою ССО серед наведених є спеціальний порядок обліку та звітності, що звільняє суб'єктів господарювання від сплати багатьох податків і зборів, дає можливість істотно знизити трудомісткість обліково-аналітичних процедур, дозволяє зменшити ризик податкових помилок і відповідних штрафних санкцій [83, с. 251]. Спрощена система обліку та звітності ЄП є важливою перевагою для малих суб'єктів господарювання, з огляду на їх обмежені організаційні та фінансові ресурси, які не дають можливості забезпечувати ведення складного обліку, притаманного великому бізнесу. Нерідко суб'єкти господарювання обирають ЄП саме з мотивів простоти його адміністрування, навіть за умови, що з позиції рівня податкового навантаження відповідний податковий режим не є для них найбільш вигідним [173, с. 126]. Основою вибору платників податку є простота адміністрування й ведення обліку, а також зрозумілі та чіткі правила застосування ССО. Це переваги, які набувають майже першорядного значення в умовах, коли:

більшість суб'єктів, які застосовують ЄП, належать до мікробізнесу; податкове законодавство є нестабільним та часто піддається змінам; наявні колізії у вітчизняному законодавстві й неоднозначне тлумачення норм законів з боку податкових органів, що потребують від платників або високих власних фахових юридичних компетенцій, або істотних витрат на юридичне супроводження податкових спорів; складно обчислювати об'єкти оподаткування в межах загальної системи, особливо при застосуванні жорстких санкцій за виявлені порушення [208, с. 115-116].

Проте, поряд з перевагами ССО, які отримують платники ЄП, існують і певні вади, що стримують розвиток малого підприємництва в Україні, зокрема:

- обмеження обсягів виручки суб'єктів господарювання, які дають право використовувати ССО. Такі обмеження є передумовою виникнення таких негативних наслідків як приховування реального обсягу доходу, щоб залишатися у межах дозволеного ліміту;

- суми ЄП першої та другої групи платників ЄП податку сплачуються авансом за звітний період. При цьому не враховують, чи буде фактично отримано дохід від здійснення такої діяльності за звітний період [198];

- гальмування розвитку зростання суб'єктів господарської діяльності, які наділені правом спрощеного оподаткування і не зацікавлені в зміні свого статусу [210, с. 38-39]. До певної міри ССО створює ризик інституційної пастки, оскільки виникають умови, коли суб'єктам малого підприємництва не вигідно розширювати діяльність [208, с. 116];

- обмеження в можливості використовувати велику кількість найманих працівників [211, с. 63];

- обмежена кількість видів діяльності, які вправі здійснювати платники ЄП;

- наявність необхідності сплачувати інші податки і збори, окрім єдиного податку;

- заборона на здійснення бартерних операцій.

Скрипник С., Лавров Р. та Шепель І. зазначають, що ряд обмежень у

вигляді встановлених граничних показників доходів та кількості працівників, а також обмеження на деякі види діяльності, роблять систему не такою універсальною, як би могло здатися на перший погляд [189].

При прийнятті рішення про вибір системи оподаткування власник бізнесу має виконати певний алгоритм дій, щоб врахувати всі аспекти діяльності:

- проаналізувати вид діяльності стосовно потрапляння до певного переліку обмежень в певній групі ССО;
- проаналізувати необхідність використання в роботі бартерних операцій, взаємозаліків, тощо, які не припустимі для першої, другої та третьої груп платників ЄП;
- проаналізувати необхідність використання найманої праці та її кількості;
- проаналізувати рівень рентабельності підприємства, бо, фактично, ССО є вигідними саме для високорентабельних підприємств, для низкорентабельних вони є більш витратними за загальну систему оподаткування;
- сформулювати прогноз податкового навантаження при кожній із систем оподаткування та порівняти їх [80, с. 160-161].

Разом з тим, на сьогодні ЄП лишається досить поширеним серед суб'єктів господарювання, що дає змогу розглядати його як стабільне й прогнозоване джерело податкових надходжень місцевих бюджетів. Об'єктивна залежність фіскального простору регіону від рівня підприємницької активності громадян і фінансових результатів підприємств перетворює ЄП на інструмент впливу органів місцевої влади, яким вони повинні вміло користуватися для заохочення, підтримки й стимулювання діяльності суб'єктів малого бізнесу залучення їх до процесів розвитку на відповідній території [212, с. 154].

Аналізуючи економічні аспекти зловживань під час використання ССО науковці Данилишин В.І. та Стефанків О.М. висновують, що зловживання таки існують і вони дійсно охоплюють багато тисяч людей. Однак, вони не є фіскально важливими. Що, у свою чергу означає, що найбільш економічно

ефективний спосіб боротьби з ними – це точкові втручання, а не наступ на ССО як таку [51, с. 286]. До того ж в основі зловживань ССО лежить складність та обтяжливість загальної системи оподаткування, що спонукає окремих суб'єктів господарювання шукати шляхи зменшення сум податкових зобов'язань [210, с. 38].

Досконала ССО — не інструмент у схемах мінімізації платежів, а об'єктивно необхідний механізм державної підтримки розвитку малого бізнесу, який має право на своє подальше функціонування з поєднанням інтересів його суб'єктів (держави та платників податків). Усе інше є другорядним і належить до технічних питань, що піддаються регулюванню та контролюванню. Дискусія щодо цього податкового режиму повинна вестися лише у напрямі удосконалення відносин між платниками та податковою службою для створення сприятливих умов ведення бізнесу, підвищення рівня сплати платежів до бюджетів і мінімізації впливу негативних чинників як на їхню величину, так і загалом на податковий процес [213, с. 51].

Дослідження переваг та недоліків ССО, а також особливостей її застосування в умовах пандемії COVID-19 та воєнного стану, свідчить про високу адаптивність цього спеціального податкового режиму як інструменту антикризової підтримки суб'єктів господарювання та національної економіки загалом. Ключова проблема функціонування ССО як з позиції фіскальних інтересів держави, так і з огляду на приватні інтереси суб'єктів господарювання, полягає не у самому факті існування цього податкового режиму, а у недосконалості його правового регулювання та недостатності механізмів податкового контролю за діяльністю платників податків. Відтак, недоліки, виявлені у процесі застосування цього спеціального режиму оподаткування (обмеження видів діяльності; обмеження видів розрахунків грошовою формою; застосування спрощеної системи у схемах мінімізації; тощо), зумовлюють необхідність його удосконалення і реформування [173, с. 126], а не скасування ССО загалом.

### **3.2. Зарубіжний досвід застосування спеціальних податкових режимів та його можливе застосування в Україні**

Створення оптимальної для свого часу системи оподаткування в Україні навряд чи повністю виключить справляння ЄП. Подальший розвиток національної економіки може об'єктивно призвести до зміни пріоритетів економічного зростання, що вимагатиме адекватних змін у сфері застосування ЄП [81, с. 35]. Відповідні зміни варто запроваджувати з урахуванням зарубіжного досвіду застосування спеціальних податкових режимів щодо оподаткування малих та середніх підприємств, урахування якого дає змогу визначити можливі напрями подальшого розвитку правового механізму застосування ССО.

У країнах Європейського Союзу (далі – ЄС) мале підприємництво визначено основою економіки та ключовим джерелом робочих місць і благодатним ґрунтом для бізнесових ідей. Малі підприємства є найчутливішими до всіх змін в умовах підприємницької діяльності та першими страждають, якщо вони переобтяжені надмірною бюрократією. Також вони перші процвітають завдяки ініціативам зі зниження бюрократії й заохочення успіху. Із цієї причини та з метою створення найсприятливішого середовища для малого бізнесу та підприємництва, у Європейській хартії малих підприємств від 19.06.2000 року декларується напрям діяльності, згідно з яким системи оподаткування повинні бути пристосовані так, щоб вони зумовлювали успіх, сприяли започаткуванню нової справи, розширенню економічної діяльності малого бізнесу та створенню робочих місць, а також спрощували створення та наступність малих підприємств. Держави-члени повинні застосовувати найефективніші методи роботи у сфері оподаткування та персональної мотивації [214].

Відповідно до установчих актів ЄС не має повноважень щодо стягнення податків, адже такі повноваження належать його державам-членам, проте на загальносоюзному рівні заохочується підхід щодо спрощення систем оподаткування, обліку та звітності. Такий підхід простежується в низці законодавчих ініціатив у межах ЄС, зокрема щодо ПДВ. Основним

законодавчим актом ЄС щодо ПДВ є Директива Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему ПДВ (далі – Директива 2006/112/ЄС). 1 січня 2025 року до Директиви 2006/112/ЄС були внесені зміни, які стосуються спрощення системи оподаткування, обліку та звітності малих підприємств. Згідно з цими змінами малі підприємства можуть використовувати спеціальний режим для малого бізнесу – так звану SME-схему, яка надає їм низку переваг. Транскордонні постачання товарів та послуг у межах ЄС, які здійснює мале підприємство, зареєстроване в одній із держав-членів, звільняються від сплати ПДВ в інших державах-членах ЄС. Умовами такого звільнення від сплати ПДВ є дотримання як загальносоюзного граничного порогу обороту товарів та послуг (який у ЄС становить не більше ніж 100 000 євро на рік), так і національного річного порогу, встановленого законодавством відповідних держав-членів ЄС, на території яких мале підприємство ЄС хоче застосувати режим звільнення від сплати ПДВ за SME-схемою (не більше ніж 85 000 євро на рік). Відповідно до SME-схеми для малих підприємств, дотримання вимог спрощується завдяки: єдиній реєстрації; єдиним щоквартальним звітам; спрощеним рахункам-фактурам [215, с. 6-8].

Ярмолюк О. Ф. зазначає, що підтримка малого бізнесу є окремою складовою державної політики багатьох країн Європи, що проявляється, насамперед, у можливості вибору альтернативного оподаткування, застосування пільг, спрощенні звітності та обліку, підвищенні інвестиційної активності суб'єктів малого та середнього бізнесу тощо [216, с. 51].

Держави-члени ЄС не застосовують єдиного підходу до оподаткування малих і середніх підприємств, оскільки вони відрізняються за рівнем економічного розвитку, а також за галузевими та регіональними особливостями. Водночас кожна країна має свої фіскальні та економічні потреби, які враховуються під час формування податкової політики підтримки малого підприємництва. Також враховується політична воля кожної країни та її стратегічні цілі в розвитку бізнесу та економіки [217, с. 48].

Панасюк О.В. та Атамас П.Є. відзначають, що міжнародна практика

оподаткування передбачає щодо суб'єктів малого й середнього підприємництва такі основні підходи:

- запровадження в межах стандартної національної податкової системи сукупності податкових пільг для малого підприємництва за окремими податками (переважно по податку на прибуток, рідше по ПДВ);

- запровадження особливих режимів оподаткування малого підприємництва [200].

Музиченко О.В., аналізуючи інструменти податкового стимулювання малого підприємництва у постсоціалістичних країнах, що приєдналися до ЄС, вказує на існування таких податкових пільг:

- у Польщі система податкових пільг щодо індивідуального податку, податку на прибуток підприємств і ПДВ поширюється на суб'єктів малого підприємництва за умови, що їхній обсяг реалізації за попередній календарний рік був у межах 1,2 млн євро. ФОП надано можливість застосовувати знижену ставку податку на доходи фізичних осіб у розмірі 19 % незалежно від отриманого доходу. Водночас граничний рівень ставки становить 32 %. Крім того, малі підприємства, які сплачують корпоративний податок, мають право щорічно знижувати суму податкових зобов'язань до 50 % витрат, понесених на придбання основних засобів;

- у Литві для мікропідприємств передбачено податкові пільги, що реалізуються шляхом зниження ставки податку на прибуток: базовий рівень ставки становить 15 %, тоді як пільговий — 5 %;

- в Угорщині суб'єкти малого підприємства мають право застосовувати як спеціальні податкові пільги, передбачені саме для малого бізнесу, так і пільги загального характеру. Загальні податкові пільги поділяються на три групи, які передбачають надання преференції у галузі інновацій, інвестування та наукових досліджень. Перша група передбачає можливість отримання інвесторами строком до 10 років податкових знижок у межах від 50 до 100 % податкових зобов'язань залежно від розміру інвестицій і території їх розміщення. Найбільший обсяг преференцій встановлюється для вкладень у економічно

відсталі регіони. Друга група надає можливість зменшення податкової бази на повну суму прямих витрат, понесених на науково-дослідні та інноваційні розробки. Третя — спрямована на посилення податкових переваг підприємств, основні активи та/або місцезнаходження яких розміщені у пріоритетних зонах регіонального та промислового розвитку. Окрему, четверту групу становлять пільги, доступні виключно малим підприємствам, яким дозволено скорочувати суму податкового зобов'язання на 40 % заборгованості перед фінансовими установами зі сплати відсотків за кредитами. Граничний розмір такої пільги обмежений 5 млн форинтів у межах одного податкового року;

- у Чеській Республіці малі суб'єкти господарювання (юридичні особи) з незначним рівнем доходів звільняються від обов'язку сплати ПДВ. Крім того, їм надано право застосовувати механізм прискореної амортизації. Також податкові пільги встановлено для малих підприємців, що залучають до праці осіб з інвалідністю [30, с. 59-60].

Щодо особливих режимів оподаткування малих підприємств, то їх у міжнародній практиці виокремлюється два типи: (1) спрощений; (2) поставлений (стягнення єдиного податку на поставлений дохід (imputed income)). Вони адаптовані до умов конкретної країни і можуть утворювати різні модифікації та змішані форми. У чистому вигляді перший із зазначених типів оподаткування передбачає збереження для малих підприємств усіх видів податків при одночасному спрощенні порядку їх розрахунків (включаючи спрощені методи визначення податкової бази й методи здійснення обліку) і стягнення (періодичність, звільнення від авансових платежів). Другий тип, навпаки, допускає проведення оцінки потенційного доходу платника податків за допомогою непрямих методів і встановлення фіксованих платежів у бюджет, що замінюють один або кілька традиційних податків. У податкових системах провідних країн світу застосовується переважно спрощене оподаткування [200].

Як приклади спеціальних податкових режимів, що діють у країнах ЄС можна відзначити:

- річний (патентний) податок у Болгарії, якому притаманні наступні критерії: застосовується для 40 видів підприємницької діяльності; річна вартість патенту – 5600 левів; граничний річний дохід – 100000 левів; облікове відображення доходів і відсутність необхідності ведення товарного обліку; невикористання РРО тільки для вільних професій; авансова щоквартальна сплата патентного податку. Цей вид податку є прикладом режиму патентного оподаткування.

- фіксований податок (податок на заміщення («Forfettario») в Італії, якому притаманні наступні критерії: стосується підприємницьких, професійних та мистецьких видів діяльності; граничний річний дохід – 85000 євро; єдиний податок – 15% з обороту, для новостворених видів бізнесу – пільгове оподаткування за ставкою 5% з обороту протягом 5 років; база оподаткування коригується на показник рентабельності бізнесу; відсутність товарного обліку, обов'язкове використання РРО та виставлення е-рахунків; авансова сплата єдиного податку двічі на рік;

- спрощений режим оподаткування для новостворених суб'єктів бізнесу в Ірландії, якому притаманні наступні критерії: ставка податку на прибуток – 0% у перші 5 років функціонування, надалі 12,5%; база оподаткування визначається як різниця між отриманими доходами та понесеними витратами; загальна система обліку та використання РРО; сплата податку на доходи фізичних осіб за найманих працівників;

- спрощений режим оподаткування в Румунії, якому притаманні наступні критерії: для самозайнятих осіб обмеження в здійсненні не більше 5 видів діяльності та найму – 3 працівників, для товариств – 10 видів діяльності та 8 найманих працівників; граничний річний дохід для юридичних осіб – 500000 євро; для фізичних осіб – податок на доходи фізичних осіб у розмірі 10%, для мікропідприємств – податок на прибуток у розмірі 1% (доходи менші 60000 євро на рік) та 3% (доходи більші 60000 євро на рік); для фізичних осіб – облікове відображення доходів, відсутність необхідності ведення товарного обліку та обов'язкове використання РРО; для юридичних осіб обов'язкове використання

РРО та ведення товарного обліку; для фізичних осіб сплата податку один раз на рік, для юридичних осіб – щоквартально;

- спеціальний режим оподаткування у Франції («Micro-entreprise»), якому притаманні наступні критерії: мікропідприємці, самозайняті працівники та фрілансери, які здійснюють визначені види діяльності в межах граничних річних обсягів отриманих доходів (реміснича діяльність чи надання послуг – менше 77700 євро; продаж товарів чи ресторанний бізнес – 188700 євро); прогресивний характер оподаткування діяльності (у розрахунку на один рік): менше 10000 євро – податок не сплачується; 10001–26000 євро – 11%; 26001–74000 євро – 30%; 74001–160000 євро – 41%; понад 16000 євро – 45%; щомісячна або щоквартальна сплата внесків на соціальне забезпечення, розміри яких становлять 6–22%, залежно від характеру бізнесу [172, с. 285-286].

Також, починаючи з 1 січня 2021 у Чеській Республіці запроваджено спрощену систему оподаткування, що передбачає можливість ФОП перейти на фіксований податок. Цей податок сплачується до 20 числа поточного періоду у вигляді щомісячного платежу, який передбачає відрахування на соціальне страхування, медичне страхування та податок на дохід. Після сплати фіксованого податку ФОП звільняється від інших податкових виплат, а також від обов'язку подавати щорічну податкову декларацію. Цей податковий режим передбачає три групи паушального податку, дотримання яких є обов'язковим для користування режимом фіксованої ставки:

- перша категорія охоплює дохід від самозайнятості в межах таких лімітів: 1) до 1 000 000 чеських крон, незалежно від виду самозайнятої діяльності, з якої отримано дохід; 2) до 1 500 000 чеських крон, якщо щонайменше 75 % такого доходу є таким, до якого можна застосувати правило видатків у розмірі 80% або 60% відповідно до закону про класичне оподаткування; 3) до 2 000 000 чеських крон, якщо щонайменше 75% такого доходу є доходом, до якого можна застосувати правило видатків у розмірі 80% відповідно до закону про класичне оподаткування. Ця категорія режиму фіксованої ставки є вигідною для видів підприємницької діяльності з високим відсотком витрат, зокрема:

сільськогосподарського виробництва, лісового та водного господарства, торгівлі та ремісничої діяльності. Розмір фіксованої ставки у 2024 році становив – 7 498 чеських крон;

- друга категорія режиму фіксованої ставки охоплює дохід від самозайнятої діяльності в таких межах: 1) до 1 500 000 чеських крон, незалежно від виду діяльності, з якої отримано дохід; 2) до 2 000 000 чеських крон, якщо щонайменше 75 % складають доходи, до яких можна застосувати правило видатків у розмірі 80% або 60% відповідно до закону про класичне оподаткування. Розмір фіксованої ставки у 2024 році становив – 16 745 чеських крон;

- третя категорія режиму фіксованої ставки охоплює дохід від самозайнятої діяльності до 2 000 000 чеських крон, незалежно від її виду. На практиці друга та третя категорії режиму фіксованої ставки часто використовуються самозайнятими фахівцями в ІТ-сфері та представниками творчих професій (так званими фрилансерами). Варто зазначити, що обраний діапазон режиму фіксованої ставки не може бути змінений протягом поточного податкового періоду. Розмір фіксованої ставки у 2024 році становив – 27 139 чеських крон [215, с. 13-14; 218].

У Литві функціонує спеціальний режим оподаткування, за якого суб'єкт господарювання отримує ліцензію на провадження комерційної діяльності, плата за яку звільняє його від обов'язку сплати особистого прибуткового податку. Решта податків та зборів підлягають сплаті відповідно до загального порядку. Ліцензійний режим застосовується до ФОП, які не використовують найманих працівників та здійснюють визначені види діяльності, зокрема: у промисловій і комерційній сфері (25 видів діяльності, серед яких виробництво та реалізація одягу, туристична діяльність, народні промисли); торговельна (6 видів, серед яких торгівля з кіосків і на відкритих ринках); у сфері надання послуг населенню (13 видів діяльності, включно з перукарськими й фотографічними послугами); інші види діяльності (професійний спорт, гральний бізнес і грошові перекази). Ліцензія може передбачати надання одному з членів

родини ФОП, який її отримав, права здійснювати аналогічний вид діяльності від імені ліцензіата з використанням тієї самої ліцензії. Водночас розмір фіксованої плати визначається органами місцевого самоврядування окремо на кожен вид діяльності та не може перевищувати граничні норми, визначені податковим законодавством [30, с. 62].

У Польщі малому бізнесу, найпоширенішою формою діяльності якого є індивідуальне підприємництво, доступні, окрім загальної системи оподаткування (використовує прогресивну шкалу: 12% для доходу до 120 000 польських злотих і 32% для суми вище цього порогу, що вигідно для підприємців із невеликими доходами через можливість використання пільг і відрахувань), лінійного податку (становить 19% незалежно від доходу, що зручно для високоприбуткових бізнесів, але не передбачає пільг) та податкової карти (передбачає сплату фіксованої суми, визначеної податковими органами з урахуванням виду діяльності, місця її ведення та кількості працівників, і не вимагає детального обліку, але доступна лише для певних категорій підприємств), паушальне оподаткування (*ryczałt*). Цей вид оподаткування бізнесу є одним із найліберальніших і передбачає одноразову сплату податку з облікованого доходу. Ставки цього податку коливаються від 2% до 17% залежно від виду діяльності (найнижчі ставки діють для виробників і торговців – від 2% до 3%, тоді як сфера послуг обкладається податком у розмірі від 12% до 20%), що є вигідним для суб'єктів бізнесу із низькими витратами, оскільки податок нараховується з усього доходу. Ця система доступна для ФОП, дохід яких у попередньому податковому році не перевищував ліміт у 2 000 000 євро. Розрахунок базується на «середньому курсі євро, оголошеному Національним банком Польщі на перший робочий день жовтня попереднього року» [217, с. 55; 219, с. 46-48; 220, с. 25].

У Німеччині функціонує спеціальний податковий режим «*Kleinunternehmerregelung*» («Регулювання малого бізнесу»), особливістю якого є звільнення малих підприємців від сплати ПДВ за умови, що їхній річний дохід не перевищує 22 000 євро. Якщо підприємець протягом поточного року

перевищить цей ліміт, але його дохід не перевищить 25 000 євро, то він ще зможе користуватися пільговим режимом у наступному податковому році. Такий підхід сприяє розвитку малого бізнесу, оскільки зменшує адміністративне навантаження та витрати на бухгалтерський облік. Система оподаткування для самозайнятих та малих підприємств у Німеччині передбачає застосування прогресивної шкали прибуткового податку, яка починається з 14% і може досягати 42% при доходах понад 62 810 євро на рік. Для осіб із надвисокими доходами понад 277 826 євро діє максимальна ставка 45%. Німецька модель передбачає можливість підприємців зменшувати базу оподаткування за рахунок витрат на оренду офісних приміщень (у середньому від 300 до 1 500 євро на місяць), професійну освіту, а також транспортні витрати, що компенсуються за ставкою 0,30 євро за кожен кілометр. У Німеччині малим підприємцям та самозайнятим особам надається можливість подавати скорочену податкову декларацію, а також функціонує електронна система ELSTER, яка дозволяє автоматизувати процес подачі податкових декларацій та мінімізувати використання паперових документів [220, с. 24-25].

Прогресивна шкала оподаткування доходів малого бізнесу застосовується також у Чорногорії, де для суб'єктів малого бізнесу встановлено податкові ставки 0%, 9% та 15% залежно від рівня доходу. При цьому, відповідному спрощеному режиму оподаткування мікробізнесу притаманні такі особливості: доступний ліміт доходу не повинен перевищувати еквівалент 745,6 тис. грн., платники податку повинні вести книгу обліку операцій, а звільнення від ПДВ передбачено лише для окремих видів діяльності [221, с. 52, 54].

У Словаччині для юридичних осіб із рівнем доходу до 49 790 євро та визначеним переліком видів діяльності доступною є знижена ставка податку на доходи мікропідприємств на рівні 15 % (стандартна ставка – 21%) з одночасним застосуванням режиму «паушальні видатки» («*paušálne výdavky*»). З метою оподаткування застосовується дохід, зменшений на паушальні витрати (фіксований відсоток витрат без необхідності документального підтвердження) в розмірі не більше 60 % доходу та 20 тис. євро на рік. Для юридичних осіб, котрі

визначають об'єкт оподаткування на основі документально підтверджених фактичних видатків, знижена ставка податку 15 % може застосовуватися до доходу до 100 тис. євро [222, с. 45].

У Республіці Молдова, яка у червні 2022 року набула статус кандидата на вступ до ЄС [223], функціонує спеціальний режим оподаткування суб'єктів господарювання — суб'єктів сектору малого та середнього підприємництва. Платниками податків у межах такого режиму можуть бути суб'єкти господарювання, які не зареєстровані платниками ПДВ, за винятком селянських (фермерських) господарств та самозайнятих осіб, які станом на 31 грудня податкового періоду, що передує задекларованому податковому періоду, отримали дохід від операційної діяльності в розмірі до 1,2 млн леїв (еквівалент близько 2,94 млн грн) або не отримали доходу взагалі. Обрання зазначеного спеціального режиму оподаткування здійснюється шляхом його визначення в обліковій політиці суб'єкта господарювання до 25 квітня відповідного податкового періоду, а для нових платників податків — не пізніше 25-го числа місяця, що настає за кварталом державної реєстрації. Податковим періодом у межах цього режиму є календарний рік, за підсумками якого визначається дохід від операційної діяльності, що оподатковується за ставкою 4 відсотки. Обчислення податку здійснюється за підсумками податкового року, а сплата податкових зобов'язань проводиться щоквартально — не пізніше 25-го числа місяця, що настає за відповідним звітним кварталом.

Також з 2016 року в Республіці Молдова запроваджено ЄП для юридичних осіб та ФОП, які відповідають усім умовам, визначеним законодавством про інформаційно-технологічні парки. Об'єктом оподаткування ЄП є дохід від реалізації, який щомісяця відображається в бухгалтерському обліку. Ставка ЄП становить 7 відсотків від об'єкта оподаткування, але не може бути меншою за мінімальний розмір такого податку, що встановлюється щомісяця на кожного працівника і становить 30 відсотків від розміру середньомісячної заробітної плати в економіці, прогнозованої на рік, до якого належить відповідний податковий період — календарний місяць. До складу ЄП включаються такі

податки, збори та обов'язкові платежі: а) податок на прибуток (дохід) від підприємницької діяльності; б) податок на доходи із заробітної плати; в) обов'язкові внески на державне соціальне страхування, що сплачуються працівниками та роботодавцями; г) обов'язкові внески на медичне страхування, що сплачуються працівниками та роботодавцями; д) місцеві збори; е) податок на нерухоме майно; є) плата за користування автомобільними дорогами транспортними засобами, зареєстрованими в Республіці Молдова. До складу єдиного податку не включаються такі податки, збори та обов'язкові платежі: а) ПДВ; б) акцизний податок; в) інші податки, збори та обов'язкові платежі, які прямо не віднесені законодавством до складу ЄП [224, с. 4, 9].

Таким чином, спрощеним режимам оподаткування в країнах ЄС характерні наступні особливості:

- включення податкових платежів спрощеного податкового режиму до сфери місцевого оподаткування, що зумовлює вплив органів місцевого самоврядування на цей податковий механізм;

- надання права на спрощений податковий режим економічним суб'єктам, діяльність яких характеризується незначними обсягами діяльності (ФОП, самозайняті працівники, суб'єкти мікро- та малого підприємництва);

- чіткий перелік видів економічної діяльності, провадження яких дозволяє перебувати на спрощеній системі оподаткування та звітування;

- наявність обмежень щодо чисельності найманих працівників залежно від податкового статусу;

- перебування в системі оподаткування видів діяльності, здійсненню яких непритаманне масштабування без належного залучення додаткових ресурсів, зокрема трудових;

- надання права застосовувати спрощену систему оподаткування новоствореним суб'єктам господарювання (стартапам) та встановлення часового обмеження перебування у сфері її дії;

- закріплення і обґрунтування граничних меж допустимого обсягу річного доходу для визначення права на застосування спрощеного

оподаткування;

- різноманітність підходів до визначення суми податкових зобов'язань (податок з обороту, фіксований податок, патентний податок);

- переважна практика застосування адвалорних податкових ставок, аніж специфічних;

- застосування диференційованих адвалорних податкових ставок для різних видів діяльності;

- використання прогресивних податкових ставок залежно від розмірів одержаних доходів;

- обмеження бізнес-комунікацій та ділових відносин з юридичними особами, нерезидентами чи суб'єктами, що перебувають на загальній системі оподаткування;

- спрощений підхід до ведення обліку, основний акцент робиться на обліковому відображенні отриманих доходів, ведення товарного обліку характерне тільки для окремих груп економічних суб'єктів, зокрема юридичних осіб;

- вимога застосування РРО, за винятком окремих категорій самозайнятих працівників;

- активне використання авансових методів погашення заборгованості з податкових зобов'язань;

- переважне щоквартальне та щорічне звітування [172, с. 286].

Дослідження міжнародної практики свідчить, що відсутні уніфіковані принципи та єдиний алгоритм побудови і використання спеціальних податкових режимів. Водночас можна виокремити чотири підходи до ідентифікації спрощених податкових режимів:

- 1) система, побудована на валовому обороті (характеризується застосуванням диференційованих податкових ставок до єдиної бази оподаткування, встановленням податкових ставок, що змінюються залежно від величини валового обороту, а також єдиної податкової ставки на оборот для всіх платників, які належать до малого бізнесу);

2) система, що ґрунтується на індикативних показниках, у межах якої ключове значення має встановлення індикаторів фактичного доходу суб'єкта господарювання (результативні показники мають відповідати наступним вимогам: легко обліковуватись та перевірятися; характеризуватися мінімальним ризиком фальсифікації; повинні демонструвати стійкий взаємозв'язок із фактичним рівнем доходу. До найбільш поширених показників належать: площі торгових приміщень, кількість найманих працівників, вартість запасів, потужність обладнання, а також тривалість діяльності бізнесу);

3) система, побудована на угодах між суб'єктом господарювання і податковими органами (як-от: метод «Forfait», що певний час застосовувався у Франції, однак був швидко замінений спрощеною системою на основі валового обороту. Система «Forfait» передбачала акумулювання значної кількості даних та оцінки прогнозованого прибутку платника податку фіскальними органами. Суб'єкт господарювання зобов'язаний був здійснювати ведення звітності про закупівлі, продажі, кількість найманих працівників, заробітну плату та чисельність транспортних засобів. Використовуючи зазначену інформацію, податкова адміністрація здійснювала розрахунок чистого прибутку суб'єкта господарювання, який надалі підлягав обговоренню і узгодженню із платником. Узгоджений розмір прибутку до оподаткування у значній кількості випадків виявлявся істотно нижчим у порівнянні із початковою оцінкою, здійсненою податковими органами);

4) патентування [225, с. 143-144].

Таким чином, у фіскальній практиці зарубіжних країн широко застосовуються спеціальні податкові режими, зокрема близькі за податковим механізмом до ССО. Успішне функціонування таких режимів можливе за умов їх простоти, доступності та відповідності потребам бізнесу [220, с. 27]. При цьому, спрощені підходи до оподаткування малого та середнього бізнесу застосовуються не лише у територіально віддалених до України державах, а й у Західній Європі, через що для України необхідно підтримувати конкурентне податкове навантаження для суб'єктів господарювання. Повне скасування ССО

в Україні може мати негативні наслідки у вигляді посилення міграції бізнес-капіталу та людських ресурсів з країни. Враховуючи зарубіжний досвід та з метою мінімізації негативних явищ, що виникають у процесі застосування ССО, видається слушним рухатися шляхом удосконалення правового регулювання ССО [217, с. 55]. Проте, як слушно наголошує Мельник В.М, у питаннях оподаткування просте копіювання чужих кроків не призведе до успіху [145, с. 204], а тому адаптація окремих підходів зарубіжного досвіду до застосування спеціальних податкових режимів з метою удосконалення правового регулювання ССО повинна здійснюватися з урахуванням національних реалій починаючи від рівня економічного розвитку країни та закінчуючи податковою культурою суб'єктів господарювання.

### **3.3. Концептуальні напрями реформування правового регулювання єдиного податку в Україні**

На сучасному етапі практичного застосування норм податкового законодавства спостерігається існування значної кількості судових спорів у сфері оподаткування, що засвідчує недосконалість нормативно-правового регулювання у податкових правовідносинах та наявність системних проблем правозастосування у цій сфері.

Належне правове регулювання податкових відносин має важливе значення для забезпечення виконання податкового обов'язку. Правові засоби регулювання відносин по сплаті податків повинні характеризуватися системністю і мати комплексний вплив, їх сукупність має передбачати існування єдиного механізму. У свою чергу, недосконале правове регулювання суттєво ускладнює забезпечення виконання податкового обов'язку, створює перешкоди як для добровільного, свідомого його виконання платниками податків, так само знижує ефективність податкового контролю та застосування охоронних заходів з боку держави [226, с. 258]. Недоліки правового регулювання системи оподаткування є однією з причин розвитку тіньової економіки, під якою слід розуміти свідому діяльність юридичної чи фізичної особи, зареєстрованої або незареєстрованої як

суб'єкт господарювання, яка розвивається поза державним обліком та контролем й спрямована на отримання основного або додаткового доходу шляхом реалізації товарів, робіт, послуг без документарного оформлення та сплати податків [227, с. 27].

Іванов Ю.Б. зазначає, що активізація протидії тіньовій економіці, так само як і підвищення рівня збирання податків, можлива шляхом застосування адміністративних методів. Але у цьому разі насамперед постраждає та категорія суб'єктів господарювання, яку держава хотіла б підтримати (як-от, представники малого бізнесу). Це свідчить про необхідність оптимізації системи оподаткування. Оптимальна система оподаткування має створювати умови для легалізації підприємствами своєї діяльності та не повинна призводити до суттєвого погіршення фінансового стану тих, хто сумлінно сплачує податки. Податковий потенціал «тіньової економіки» становить значний резерв зростання доходів бюджету, а також, за умови ефективної реалізації заходів податкового характеру щодо виведення економіки «з тіні», сприяє підвищенню ділової активності внаслідок більш справедливого і рівномірного розподілу податкового навантаження, зменшення підприємницьких ризиків та переорієнтації фінансових потоків [26, с. 29].

Сучасна податкова політика переслідує багато цілей та має на меті розробити ефективну систему оподаткування для досягнення бажаних результатів фіскальної політики (розподіл, перерозподіл та стабілізація) найбільш ефективним способом, а саме шляхом обмеження небажаних викривлень, мінімізації витрат на збір податків та сприяння економічному зростанню [228]. Для досягнення цієї мети податкова політика має передбачати як оптимізацію параметрів і механізмів оподаткування (заохочення легального підприємництва), так і спрощення й автоматизацію податкового адміністрування, застосування антикорупційних заходів і підвищення санкцій за порушення податкового законодавства для унеможливлення ухилення від сплати податків. Крім того, вагоме значення має формування у платників податків упевненості в раціональному використанні державою акумульованих від сплати

обов'язкових платежів фінансових ресурсів. Необхідно створювати позитивні прецеденти трансформації оподаткування для «пробудження» фіскальної свідомості [14, с. 273] і зміцненню довіри до державної податкової політики.

Трансформація ССО як складової частини системи оподаткування в країні має бути націлена на створення сприятливих умов для ефективного ведення (із розширенням у перспективі) фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання [14, с. 252], сприяння активізації співпраці за добровільних умов, вимагання сумлінного дотримання законодавства [229, с. 59] та на удосконалення ефективності податкового законодавства [1].

Скоробагач В.І. зазначає, що за умов належного правового регламентування податкового механізму ЄП відбуватиметься декілька важливих процесів:

- створюватимуться передумови для оптимізації податкового тиску на господарюючих суб'єктів, значно підвищуючи їх зацікавленість у збільшенні результатів своєї господарської діяльності;
- зі зменшенням загальної кількості податків, які мають сплачувати конкретні платники, ставатимуть меншими й загальні витрати на податкове адміністрування, тобто повноцінніше буде реалізовуватись принцип економічності оподаткування, закріплений статтею 4 ПК України;
- із більшою прозорістю у застосовуваних податкових режимах зростатиме й інвестиційна привабливість держави в цілому або її окремих регіонів;
- збільшення рівня надходжень від ЄП як податку місцевого закладатиме реальні передумови для належної участі місцевих органів влади при формуванні доходів місцевих бюджетів й вирішенні питань місцевого значення за рахунок власних зусиль, а не за рахунок безініціативного очікування дотаційних або субвенційних коштів із бюджетів вищого рівня [59, с. 140-141].

Дискусії у наукових колах щодо шляхів удосконалення правого регулювання національної податкової системи України, у тому числі ССО, є системними та не припиняються. Дослідження та обговорення цих питань значно

пожвавилось внаслідок ратифікації законодавчим органом України Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС від 27 червня 2014 року (ратифіковано – 16.09.2014), статтею 351 якої передбачено посилення і зміцнення співробітництва, спрямованого на вдосконалення і розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилення потужностей збору і контролю. Як вбачається із додатку XXVIII до глави 4 «Оподаткування» цієї Угоди, Україна взяла на себе зобов'язання поступово наблизити своє законодавство до законодавства ЄС [230]. Ратифікація вказаної Угоди, у поєднанні з фактом набуття Україною у червні 2022 року офіційного статусу країни-кандидата на вступ до ЄС [223], стало підґрунтям для схвалення 27 грудня 2023 року вищим органом виконавчої влади України Національної стратегії доходів до 2030 року [139]. Серед іншого, згадана Стратегія містить в собі заходи щодо реформування податкової політики та податкового адміністрування в Україні [231, с. 219].

Інститут ССО є важливою складовою частиною державної податкової політики, оскільки поєднує, як уже було з'ясовано, низку переваг, спрямованих на стимулювання розвитку підприємницької діяльності в Україні. Водночас притаманні цьому спеціальному податковому режиму недоліки необхідно усувати шляхом послідовних реформ, реалізованих з урахуванням актуальної політичної та соціально-економічної ситуації в державі [232, с. 244] зумовленої, зокрема, але не тільки, умовами воєнного стану та обранням курсу на європеїзацію податкового права України. Під європеїзацією у цьому контексті розуміється процес імплементації європейських цінностей, норм, стандартів, моделей, ідей і доктрин у національну податкову систему [233, с. 10].

Ефективність податкових реформ може бути забезпечена виключно за умови визначення на концептуальному рівні їх цілей, завдань, принципів та механізмів реалізації. Відповідні системні засади повинні бути відображені у концепції податкової реформи, яка має слугувати базовою основою для підготовки законопроектів щодо внесення змін до ПК України [46, с. 277].

Погоджуємося з позицією Швадченка В.О., відповідно до якої розроблення

практичних заходів з удосконалення ССО суб'єктів господарювання має здійснюватися з урахуванням базових принципів її застосування, до яких належать: повне законодавче врегулювання всіх елементів ССО; несуперечність спеціального законодавства з ЄП іншим податковим законам; стимулювання розвитку підприємництва та забезпечення ефективної зайнятості населення; альтернативність; соціально-економічна доцільність застосування альтернативної системи, з точки зору забезпечення загальнодержавних інтересів та інтересів територіальних громад; обґрунтованість обмежень щодо сфери застосування ЄП; спрощеність оподаткування, податкового обліку та звітності суб'єктів господарювання, а також адміністрування ЄП; недопущення подвійного оподаткування при зміні податкової системи; запобігання ухиленню від оподаткування; незмінність системи оподаткування протягом податкового періоду. Використання цих принципів у процесі реформування правового регулювання ССО сприятиме підсилению стимулюючої спрямованості ЄП при забезпеченні реалізації інших функцій оподаткування [234, с. 15-16].

Крім того, процес удосконалення інституту ССО повинен здійснюватися з дотриманням основоположних принципів податкового законодавства, зокрема принципів стабільності, фіскальної достатності, соціальної справедливості, нейтральності оподаткування (п. 4.1 ст. 4 ПК України [17]), а також характеризуватися прозорістю заходів, які заплановано державою реалізувати з метою покращення податкового адміністрування, у тому числі у сфері справляння ЄП. Прозорість, послідовність та зрозумілість таких заходів створюватиме передумови для врахування суб'єктами господарювання майбутніх законодавчих змін та пріоритетних напрямів податкової політики держави під час здійснення податкового планування своєї комерційної діяльності. З одного боку, це сприяє зниженню ризику формування опортуністичних підходів до оптимізації податкового навантаження, що ґрунтуються на витончених формах маніпулятивної поведінки, спрямованої на реалізацію вузьких власних інтересів платника податку [235, с. 47], а з іншого – підвищує рівень довіри представників бізнесу до державного управління у сфері

оподаткування.

Комплекс поглядів та концепт податкової реформи спрямованої на адаптацію податкового законодавства України до законодавства ЄС [236, с. 184], які держава Україна націлена реалізувати у середньостроковій перспективі [237, с. 2] з метою забезпечення економічного зростання України у період повоєнного відновлення та послідовної реалізації європейського курсу розвитку, закріплено у Національній стратегії доходів до 2030 року. Зміст зазначеної Національної стратегії визначає низку стратегічних цілей, досягнення яких держава пов'язує з імплементацією комплексу законодавчих і організаційних заходів у сфері податкової політики. Серед ключових цілей визначено: забезпечення адаптації законодавства України до законодавства ЄС та виконання міжнародних зобов'язань України у частині податкової політики та адміністрування; зміцнення доброчесності та довіри до контролюючих органів через посилення антикорупційних заходів та підвищення прозорості і ефективності процедур управління; підвищення рівня дотримання податкового законодавства платниками податків та контролюючими органами [139, с. 15].

З метою досягнення зазначених стратегічних цілей, схвалена Національна стратегія доходів до 2030 року передбачає, з-поміж іншого, не повне скасування ССО (хоч і істотно звужує коло платників податків, які матимуть право на її застосування), а трансформацію цього особливого режиму оподаткування. Такий підхід здатний забезпечити в Україні інституційний компроміс у суспільстві шляхом тимчасового збереження альтернативної системи оподаткування, що у короткостроковому періоді, сприятиме реалізації економічних, соціальних і фіскальних цілей. Зокрема, йдеться про забезпечення задоволення попиту на товари та послуги у воєнний і повоєнний періоди, стимулювання зайнятості та самозайнятості населення, зростання доходів громадян і розвитку людського капіталу, а також про забезпечення надходжень до бюджетів [238, с. 25]. Тоді як безумовне скасування спрощеного оподаткування для всіх без винятку платників податків, за відсутності достатнього, належного рівня удосконалення правового регулювання загальної системи оподаткування у напрямі зниження

адміністративного навантаження та спрощення податкової звітності, підвищило б ризик настання таких негативних наслідків як: збільшення відсотку тіньового бізнесу, посилення адміністративного тиску на суб'єктів господарювання, тощо [239, с. 74].

Одним із ключових кроків до реформування ССО, імплементацію якого передбачено Національною стратегією доходів до 2030 року, є встановлення заборони застосування цього спеціального податкового режиму для всіх без винятку юридичних осіб, в тому числі сільськогосподарських товаровиробників. Відповідну заборону пропонується реалізувати шляхом передбачення у ПК України трирічного перехідного періоду протягом якого ставки ЄП для юридичних осіб третьої та четвертої груп платників ЄП будуть поступово збільшуватися до значення, яке повинне стати еквівалентним розміру звичайної ставки податку на прибуток підприємств, передбаченої ПК України (18 відсотків від обсягу оподаткованого доходу). Метою такого заходу є заохочення юридичних осіб до поступового протягом трьох років самостійного переходу на загальну систему оподаткування з урахуванням фінансового стану кожного окремого підприємства та його господарських потреб [139, с. 60-61].

У науково-експертному середовищі висловлюється позиція щодо недоцільності скасування ССО для аграрного сектору, оскільки, як вони вважають, це єдина перевага українських товаровиробників, яка компенсувала значні дотації, що надаються аграріям країн ЄС [240]. Однак зазначену позицію складно визнати переконливою за умов чинного правового регулювання, яке не встановлює граничних обсягів доходу для платників єдиного податку четвертої групи. Така законодавча конструкція фактично дозволяє застосовувати ССО не лише малим фермерським господарствам, а й великим аграрним корпораціям, що суперечить первинному функціональному призначенню цього спеціального податкового режиму: стимулюванню розвитку саме малого підприємництва та самозайнятості населення.

Щодо ФОП, які провадять діяльність в межах фермерського господарства, то такі й надалі вправі будуть сплачувати ЄП за ставками, встановленими для

четвертої групи платників ЄП. Однак для цієї групи сільськогосподарських товаровиробників Уряд задекларував розширення бази оподаткування з року, у якому буде запроваджено оподаткування землі на основі її масової оцінки [139, с. 58, 61]. Яким чином (тобто чи матиме місце зміна методу обчислення розміру ставки податку для цієї групи платників ЄП), у межах яких термінів, етапів (тобто чи буде надано певний перехідний період як це передбачено для юридичних осіб) та до якого рівня буде реалізовано заходи з розширення бази оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, що вправі будуть застосовувати ССО, в оприлюдненій Національній стратегії доходів до 2030 року не конкретизовано. Операційний план реалізації цієї стратегії, який з-поміж іншого визначає індикатори виконання заходів з податкового адміністрування та податкової політики [139, с. 121-142], відповіді на окреслені питання в собі не містить [231, с. 220-221].

Задекларована Урядом концепція податкової реформи передбачає збереження права на застосування ССО лише для ФОП, функціонування яких пропонується спростити шляхом скасування інституту реєстрації суб'єктом підприємницької діяльності. Як відомо, наразі фізична особа може набути статус ФОП за умови її державної реєстрації (ч. 2 ст. 50 Цивільного кодексу України [203]) здійсненої одним із двох способів: або шляхом подання відповідної заяви суб'єкту державної реєстрації (п. 14 ч. 1 ст. 1, п. 8 ст. 14, ст. 18 Закону України від 15.05.2003 року № 755-IV [154]), або без участі державного реєстратора, в автоматичному режимі з використанням Єдиного державного вебпорталу електронних послуг, де особа з використанням засобів електронної ідентифікації з високим рівнем довіри проводить державну реєстрацію ФОП [241, с. 266]. Тоді як Національною стратегією доходів до 2030 року запропоновано нову модель автоматичного набуття фізичною особою статусу ФОП за заявочним принципом шляхом відкриття в банківській установі рахунку із статусом «для ведення підприємницької діяльності». Із закриттям такого рахунку, його власник автоматично буде втрачати статус ФОП та право оподатковувати певну частину своїх доходів від ведення бізнесу за правилами та ставками передбаченими для

підприємницької діяльності. Всі доходи фізичних осіб отримані поза межами підприємницької діяльності підлягатимуть оподаткуванню за загальною ставкою податку на доходи фізичних осіб, передбаченою ПК України [139, с. 60]. Запропоновану ініціативу доцільно оцінювати позитивно, оскільки вона має прогресивний характер та сприятиме економії ресурсів (у тому числі часу та організаційних витрат), що витрачаються на процедури реєстрації та припинення підприємницької діяльності фізичних осіб.

Національною стратегією доходів до 2030 року також пропонується суттєво переглянути підхід до оподаткування першої групи платників ЄП. Щодо цієї категорії платників пропонується:

1) переглянути перелік видів діяльності, які платники вправі здійснювати перебуваючи на першій групі платників ЄП, з метою їх скорочення за рахунок високомаржинальних видів бізнесу;

2) встановити для них обов'язок здійснювати облік та документально підтверджувати походження товарів, що знаходяться в реалізації;

3) скасувати фіксований розмір податку, який наразі становить не більше 10 відсотків розміру прожиткового мінімуму (пп. 1 п. 293.2 ст. 293 ПК України [17]) та передбачити для цієї групи платників виключно застосування податку з фактично отриманого доходу;

4) встановити для першої групи платників ЄП, які не застосовуватимуть РРО чи ПРРО, обов'язок застосування максимальних ставок єдиного податку, передбачених для певних видів діяльності [139, с. 60-61].

Запропоновані Національною стратегією доходів до 2030 року підходи до оподаткування першої групи платників ЄП слід оцінити критично, оскільки їх реалізація, насамперед у частині переходу до оподаткування фактично отриманого доходу, з високою ймовірністю стимулюватиме приховування реальних обсягів доходів цією категорією платників, господарська діяльність яких переважно пов'язана з готівковими розрахунками, що дає можливість занижувати фактичні доходи. Крім того, запровадження для платників ЄП першої групи обов'язку ведення обліку та документального підтвердження

походження товарів, що перебувають у реалізації, а також примусова фіскалізація їх розрахункових операцій зумовлюватиме зниження офіційної економічної активності відповідної групи платників ЄП. Зростання фіскального навантаження може спричинити перехід бізнесу в тінь або релокацію підприємств до більш привабливих з точки зору ведення бізнесу країн [163]. На нашу думку, щодо платників ЄП першої групи варто й надалі застосовувати методи презумптивного оподаткування, які передбачають визначення податкових зобов'язань на підставі встановлених законодавством формалізованих показників, що не потребують обліку фактичного здійснюваних ними операцій.

Кузь В. І., зважаючи на європейський досвід для першої групи платників ЄП, пропонує впровадити патентний податок до визначеного переліку видів діяльності, з умовою про те, що виконання інших додаткових операцій, що не відповідають цьому податковому статусу, призводитиме до його втрати. На думку науковця, патентний підхід до спрощення режиму оподаткування не потребує звітування, ведення обліку, що в умовах ускладнення масштабування бізнесу для таких платників єдиного податку мінімізує величину загальногосподарських витрат [172, с. 288]. Із зазначеною позицією не можна погодитися, оскільки практика патентування окремих видів підприємницької діяльності, яка передбачала сплату місцевого збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності та обов'язкове отримання торгових патентів, уже застосовувалася в Україні до 31 грудня 2014 року. Торгові патенти були скасовані у межах податкових реформ спрямованих, зокрема, на спрощення виконання податкового обов'язку малим бізнесом та на зменшення податкового навантаження на малий бізнес [242].

Науковці-економісти Крисоватий А., Валігура В., Горин В., Сидор І., Крамар І. та Шуліченко В. пропонують ЄП для підприємців першої групи обчислювати за методикою, яка використовує середньомісячну номінальну заробітну плату (у цьому разі матиме місце збільшення надходжень до бюджетів у сім разів) або на основі МЗП (у цьому разі матиме місце збільшення

надходжень до бюджетів орієнтовно у 5-6 разів) [217, с. 57]. Вказана пропозиція видається обґрунтованою, оскільки визначення для першої групи платників ЄП бази оподаткування у вигляді середньомісячної або мінімальної заробітної плати здатне нівелювати стимули до приховування трудових відносин, зокрема практику формального оформлення найманих працівників ФОП із застосуванням ставок для першої групи платників ЄП. У такому випадку база оподаткування корелюватиме з рівнем середньомісячної або мінімальної заробітної плати найманого працівника, що, якщо навіть не усуне, то істотно зменшить економічний сенс використання цієї схеми мінімізації податкового навантаження. Водночас, оскільки ССО полягає у спрощенні підходів до обчислення сум ЄП, то більш доречним вбачаємо визначати базу оподаткування для першої групи платників ЄП не із розрахункового показника середньомісячної заробітної плати, а із розміру МЗП, який щорічно встановлюється законом про державний бюджет на відповідний календарний рік (п. 8 ч. 1 ст. 40 БК України [107]).

Поділяючи позицію законодавця щодо необхідності забезпечення належного обліку розрахункових операцій, що здійснюються першою групою платників ЄП, з метою контролю за дотриманням ними граничних обсягів доходів, слід враховувати підвищений ризик заниження (приховування) фактичних обсягів доходу цією категорією платників. З огляду на це, а також з метою запобігання виникненню суспільно-політичної напруги, у даному питанні потрібно рухатися не шляхом імперативного припису про обов'язковість застосування РРО та/або ПРРО, а у спосіб заохочення відповідної групи платників ЄП до фіскалізації розрахункових операцій. Зокрема, обґрунтованим видається запровадження диференційованих ставок ЄП залежно від використання платниками ЄП першої групи РРО та/або ПРРО. Пропонується зберегти чинний максимальний відсотковий розмір ставки (не більше 10 %), що може бути встановлений органом місцевого самоврядування, для першої групи платників ЄП, які здійснюють розрахункові операції із використанням РРО та/або ПРРО. Водночас для платників цієї групи, які не використовують

відповідні засоби фіскалізації, встановити відсотковий розмір ставки, що застосовується ФОП на загальній системі оподаткування (18 %).

Наступним заходом трансформації діючої моделі ССО, передбаченим Національною стратегією доходів до 2030 року, є припинення функціонування другої групи платників ЄП, місячне податкове навантаження яких наразі становить не більше 20 відсотків розміру МЗП (пп. 2 п. 293.2 ст. 293 ПК України [17]), шляхом її об'єднання з третьою групою платників ЄП в одну групу (далі – об'єднана друга група).

Економісти Гайдай Ю., Горюнов Д., Саха Д. та Репко М. відзначають, що аналізуючи масштаби зниження доходів у першій, другій та третій групах платників ЄП та розподіл платників податків за оборотом у кожній з цих груп, найбільшу кількість свідчень зниження доходів виявлено саме у звітності другої групи платників ЄП. Оскільки вказана група платників ЄП є останньою групою з фіксованим розміром податку, то через це багато суб'єктів господарювання намагаються «сховатись» у цій групі, щоб уникнути більш високого податкового тягаря, заснованого на пропорційному оподаткуванні їх справжнього обороту у третій групі платників ЄП. Фіскальні збитки, які завдають суб'єкти роздрібною торгівлі, що належать до другої групи платників ЄП, ймовірно, пов'язані як із зниженням доходів у звітності, так і з продажем «сірого» контрабандного імпорту, за який не було сплачено мита чи ПДВ [243, с. 3].

Науковець-економіст Кузь В. І. також звертає увагу на те, що друга група платників ЄП використовує схему «зниження виручки (обсягів отриманих доходів)», через що підтримує позицію Уряду, висловлену у національній стратегії доходів до 2030 року, щодо необхідності скасування другої групи платників ЄП [172, с. 284, 288].

Аналізуючи доцільність припинення існування «класичної» другої групи платників ЄП з юридичної точки зору, насамперед слід звернути увагу на встановлений для цієї групи платників ЄП значний граничний обсяг доходу, який визначається у розмірі 834 розмірів МЗП (у 2025 році – 6 672 000 грн [244]) та є суттєво наближеним до граничного показника доходу, передбаченого для

третьої групи платників ЄП (1167 розмірів МЗП, що у 2025 році становить 9 336 000 грн.). Вказане зумовлює горизонтальну та вертикальну «несправедливість» оподаткування суб'єктів господарювання, які застосовують ССО перебуваючи на третій групі платників ЄП, а саме:

- платники податків з однаковими рівнями доходів можуть сплачувати податки, що досить суттєво відрізняються за їх величиною [245, с. 189]. Наприклад, за умови отримання у 2025 році доходу в розмірі 6 500 000,00 грн. платник ЄП другої групи сукупно, без урахування ЄСВ повинен сплатити до бюджету лише 28 800,00 грн. (у тому числі 19 200,00 грн. ЄП та 9600 грн. військового збору). Натомість платник ЄП третьої групи, який застосовує ставку 5%, за аналогічного обсягу доходу повинен сплатити вже 390 000,00 грн. (у тому числі 325 000,00 грн. ЄП та 65 000,00 грн військового збору), що перевищує податкове навантаження платника другої групи більш ніж у десять разів.

- платники податків з високими доходами можуть сплачувати менші суми податків, ніж платники податків з низькими доходами [245, с. 189]. Наприклад, за умови сплати протягом 2025 року до бюджету однакової сукупної суми обов'язкових платежів у розмірі 28 800,00 грн. (у тому числі ЄП та військовий збір, без урахування ЄСВ), платник ЄП другої групи має можливість отримати дохід у розмірі до 6 672 000,00 грн. Натомість платник ЄП третьої групи, який застосовує ставку 5%, сплачує аналогічний обсяг обов'язкових платежів лише за умови отримання доходу в розмірі 480 000,00 грн. Таким чином, за однакового рівня податкового навантаження (без урахування ЄСВ) обсяг доходу платника ЄП другої групи може перевищувати відповідний показник платника ЄП третьої групи майже у чотирнадцять разів.

Наведені обставини створюють об'єктивні передумови для використання другої групи платників ЄП у межах податкового планування, зокрема не лише для легальної оптимізації, а й для реалізації схем ухилення від сплати податків. У цьому контексті можна виокремити теоретично змодельовані наступні форми залучення відповідної групи платників ЄП до схем мінімізації податкових зобов'язань:

- ФОП та юридичні особи незалежно від обраної ними системи оподаткування можуть залучати платників ЄП другої групи до ланцюга постачання товарів кінцевому споживачу. У межах такої конфігурації платник ЄП другої групи придбаває товар за заниженою ціною у пов'язаної юридичної особи чи іншого підконтрольного ФОП та реалізує його кінцевому споживачу за істотно вищою ціною. Як наслідок, пов'язані суб'єкти господарювання декларують мінімальні обсяги доходу, які, як правило, кореспондують сумам понесених витрат протягом відповідного звітного періоду, що призводить до штучного заниження об'єктів оподаткування. Водночас, підконтрольний платник ЄП другої групи, який здійснює реалізацію товарів з високою націнкою, знімає грошові кошти з банківських рахунків, унаслідок чого відповідні суми в готівковій формі фактично виводяться за межі належного податкового контролю;

- ФОП та юридичні особи, які перебувають на ССО, можуть залучати платників ЄП другої групи з метою приховування фактичних трудових відносин. У межах такої моделі особа, яка виконує обов'язки найманого працівника, без оформлення трудового договору, реєструється як платник ЄП другої групи та під формальним прикриттям надання послуг пов'язаним суб'єктам господарювання, які перебувають на ССО, здійснює трудову діяльність, виконуючи функції найманого працівника. Наслідком такого приховування фактичних трудових відносин є те, що відповідні суб'єкти господарювання, які де-факто є роботодавцями, по-перше, уникають сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору та ЄСВ при виплаті «заробітної плати», а, по-друге, позбавляють осіб, які виконують обов'язки найманих працівників, соціальних гарантій та трудових прав, передбачених законодавством про працю;

- юридичні особи, які перебувають на ССО, можуть залучати платників ЄП другої групи з метою виведення готівкових коштів на протипагу виплати дивідендів засновникам фізичним особам. У межах такої схеми відповідна юридична особа здійснює придбання у підконтрольного платника ЄП другої групи за фіктивними договорами послуги, реальність та фактичний обсяг

надання яких складно перевірити для цілей податкового контролю (наприклад, послуги з клінінгу, маркетингу, консалтингу, бухгалтерського супроводу, тощо). Як наслідок, юридична особа, яка перебуває на ССО, по-перше, забезпечує виведення грошових коштів у готівкову форму через підконтрольного платника ЄП другої групи, а по-друге, уникає оподаткування доходів, які виникають при розподілі прибутку шляхом виплати дивідендів, зокрема щодо нарахування податку на доходи фізичних осіб за ставкою 9% та військового збору за ставкою 5%;

- платники ЄП другої групи також можуть залучатися до штучного дроблення великого бізнесу, коли де-юре операції з придбання товарів та їх реалізації кінцевим споживачам оформляються кількома платниками ЄП другої групи як самостійна, не пов'язана між собою господарська діяльність, тоді як де-факто вся сукупність таких операцій перебуває під єдиним управлінням та контролем однієї особи чи групи пов'язаних осіб. У результаті створюються передумови для уникнення переходу на застосування підвищених ставок ЄП, передбачених для третьої групи платників ЄП, та/або на загальну систему оподаткування.

Кожна з теоретико змодельованих та наведених вище форм залучення платників ЄП другої групи до схем мінімізації податкових зобов'язань може бути реалізована на практиці як самостійна модель, так і в різних комбінаціях між собою залежно від цілей та вихідних даних для податкового планування. З цих мотивів видається слушним внесення змін до податкового законодавства щодо припинення функціонування «класичної» другої групи платників ЄП, оскільки остання в умовах чинного правового регулювання створює підвищені ризики зловживань.

З урахуванням принципу стабільності, закріпленого у п. 4.1.9 ст. 4 ПК України, 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 [17], імплементація відповідних законодавчих змін має здійснюватися шляхом запровадження щонайменше

шестимісячного перехідного періоду до початку бюджетного періоду, з якого припиняється існування «класичної» другої групи платників ЄП. Водночас зазначеній категорії платників доцільно надати право на самостійне визначення майбутнього режиму оподаткування шляхом переходу на сплату ЄП, встановленого для першої, третьої груп платників ЄП (за умови дотримання вимог, встановлених ПК України для обраної ним групи) або шляхом переходу на загальну систему оподаткування. Реалізація такого вибору має здійснюватися у спосіб подання відповідної заяви до контролюючого органу не пізніше ніж за 15 календарних днів до календарного року, в якому набирають чинності нові правила оподаткування. Крім того, обґрунтованим видається нормативне закріплення положення, відповідно до якого платники ЄП другої групи, які станом на 31 грудня календарного року, що передуює початку дії нових правил оподаткування, не відмовилися від оподаткування доходів за ставкою, встановленою для другої групи платників ЄП, з 01 січня календарного року, в якому набирають чинності нові правила оподаткування, вважаються такими, що застосовують ставки ЄП, встановлені для реформованої третьої групи платників ЄП («об'єднаної другої групи»).

Національною стратегією доходів до 2030 року пропонується для «об'єднаної другої групи» платників ЄП передбачити сплату податку залежно від обсягу отриманого доходу на основі диференційованої шкали ставок: у розмірі 3 відсотки для торговельної діяльності та прогресивне підвищення ставок до розміру 17 відсотків для низки послуг. [139, с. 60]. На основі оцінки польського досвіду спрощеного оподаткування, який базується на встановленні персональних адвалорних ставок відносно конкретних видів діяльності, можна стверджувати про життєздатність новацій, пов'язаних із введенням диференційованої шкали ставок для платників ЄП [172, с. 288]. Крім того, введенням для платників ЄП «об'єднаної другої групи» диференційованої шкали ставок від 3 до 17 відсотків залежно від здійснюваного ними виду діяльності сприятиме досягненню відповідності нормативній рівносправедливості (платоспроможності) при визначенні податкових зобов'язань за різними

системами оподаткування. Згідно з цим принципом частки фіскальних вилучень у виручці (або доходах) суб'єктів господарювання при застосуванні загальної чи ССО не повинні істотно різнитися між собою. Основна різниця між загальною системою оподаткування та ССО повинна полягати не у сукупному кількісному показнику податкового навантаження, а лише в ступенях складності податкового обліку та звітності та у витратах на забезпечення дотримання податкових процедур. При дотриманні цієї норми ті суб'єкти господарювання, які з об'єктивних причин не можуть перейти на ССО, знаходяться в однакових умовах з платниками ЄП. Такий підхід знизить стимули великого і середнього бізнесу до розробки важкоконтрольованих схем мінімізації податкового навантаження із застосуванням ССО [246, с. 53-54].

Наступним кроком з реформування ССО, який передбачено Національною стратегією доходів до 2030 року, є прийняття рішення щодо обов'язкової реєстрації всіх платників ЄП в системі оподаткування ПДВ у разі досягнення порогу реєстрації платником ПДВ, який пропонується підвищити [139, с. 5, 58, 61]. Впровадження цього обов'язку до національного податкового законодавства загалом сприятиме його конвергенції із нормативними актами ЄС, адже Договір про заснування ЄС прямо обмежує можливість звільнення від сплати податків на споживання, якщо вони не пов'язані з експортом. Оскільки застосований в Україні ЄП передбачає можливість саме такого звільнення (ПДВ), цей режим оподаткування може розглядатися в ЄС як дискримінаційний і такий, що порушує правила конкуренції [247, с. 142]. Натомість, закріплення у національному законодавстві обов'язку реєструватися платником ПДВ за настання певних умов всіх без винятку платників, у тому числі платників ЄП, вказуватиме на дотримання Україною євроінтеграційного вектору під час реалізації податкових реформ [231, с. 221].

Разом з цим слід підкреслити, що чинна форма податкової звітності з ПДВ є доволі складною, з огляду на значну кількість додатків, які підлягають обов'язковому заповненню при складанні відповідних податкових декларацій [248, с. 60]. Формування податкової звітності з ПДВ, так само як складання

податкових накладних та їх реєстрація в Єдиному реєстрі податкових накладних, вимагає наявності спеціальних знань і практичних навичок у сфері податкового обліку ПДВ. Вказані обставини зумовлюватимуть необхідність залучення платниками ЄП додаткового кваліфікованого персоналу для ведення бухгалтерського обліку та формування податкової звітності, що, по-перше, призведе до зростання адміністративних витрат платників ЄП, а, по-друге, істотно ускладнить порядок оподаткування, обліку та звітності, що не відповідає первинному призначенню ССО.

Таким чином, поширення на всіх без винятку платників ЄП обов'язку з реєстрації як платник ПДВ у разі досягнення законодавчо встановленого порогу реєстрації, який згідно з чинним правовим регулюванням становить 1 000 000,00 грн. (п. 181.1 ст. 181 ПК України [17]) підвищує ризики: збільшення тіньової економіки, дроблення та закриття значної кількості ФОП з причини значного зростання адміністративних витрат на ведення повноцінного бухгалтерського обліку; повільного відновлення регіонів (прифронтових, деокупованих) – ускладнення у провадженні діяльності на фоні складних зовнішніх умов; відтоку певної кількості громадян з активною підприємницькою позицією за кордон та збільшення кадрового дефіциту в Україні [249].

Ініціатива щодо покладання на всіх без винятку платників податків обов'язку з реєстрації у системі оподаткування ПДВ при досягненні порогу реєстрації знаходить підтримку серед науковців та експертів у сфері економіки, на думку яких, обов'язкова участь у ПДВ дозволить зменшити продажі контрабандних товарів роздрібними компаніями, адже адміністрування ПДВ вимагає документування закупівлі товарів у спосіб, який можна відстежувати [243, с. 4]. Повною мірою з даним твердженням погодитися не можемо, оскільки, як вірно зазначили Олейнікова Л. Г. та Точиліна І. В., спроба поставити під контроль товарні потоки є намаганням виявляти товари, які нелегально перетнули кордон країни. Проте такі кроки фактично перекладають інституційну неспроможність забезпечити нормальну роботу митної служби на суб'єктів господарювання, наслідком чого буде збільшення витрат суб'єктів малого

бізнесу на дотримання податкового законодавства [208, с. 117-118].

Науковці-економісти Крисоватий А., Валігура В., Горин В., Сидор І., Крамар І. та Шуліченко В. зазначають, що звільнення платників ЄП від обов'язку реєстрації платником ПДВ саме по собі не суперечить положенням законодавства ЄС. Однак сума граничного доходу, яка дозволяє суб'єктам господарювання перебувати на ССО та не реєструватися платником ПДВ, не відповідає європейським тенденціям. Так, у 2025 році ФОП та юридичні особи з обсягом доходу до 9 336 000 грн (1 167 МЗП, встановлених станом на 1 січня звітного року) можуть перебувати на третій групі платників ЄП без обов'язку реєстрації платником ПДВ. У перерахунку на євро станом на 1 січня 2025 року це становить 213 709,4 євро. Жодна з держав-членів ЄС не передбачає можливості звільнення суб'єктів господарювання від обов'язку реєстрації платником ПДВ за такого високого рівня річного доходу. Найвищі граничні показники для обов'язкової реєстрації малого бізнесу як платника ПДВ встановлено, зокрема, у Чеській Республіці (155 039 доларів США), Французькій Республіці (134 921 долар США) та Італійській Республіці (134 921 долар США) [217, с. 53-55]. З урахуванням наведеного, а також беручи до уваги, що в Україні чинний поріг обов'язкової реєстрації платників ПДВ встановлено на рівні 1 000 000,00 грн (ця сума станом на 1 січня 2025 року еквівалентна 23 793 долларам США), видається обґрунтованим поєднання поширення обов'язку реєстрації платником ПДВ на платників ЄП з одночасним переглядом зазначеного реєстраційного порогу у бік його підвищення. Такий підхід є доцільним з огляду на те, що чинний розмір порогу реєстрації платником ПДВ востаннє переглядався у 2014 році [42] та протягом останніх десяти років жодного разу не змінювався та не підлягав індексації попри суттєві інфляційні процеси у національній економіці країни.

18 грудня 2025 року Міністерство фінансів України на виконання положень Національної стратегії доходів до 2030 року оприлюднило для громадського обговорення законопроект, яким передбачається внесення змін до ПК України щодо реєстрації платників ЄП (крім е-резидентів) платниками ПДВ,

починаючи з 01 січня 2027 року [250]. Ключові положення цієї законодавчої ініціативи полягають у запровадженні обов'язку для платників ЄП першої, другої, третьої груп (за винятком е-резидентів) реєструватися платниками ПДВ у разі якщо загальна сума від здійснення ними операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню ПДВ, сукупно перевищує 1 000 000 грн. При цьому для платників ЄП третьої групи передбачено коригування податкового навантаження шляхом переходу зі ставки 5 відсотків на ставку 3 відсотки у разі набуття статусу платника ПДВ, що частково компенсує зростання їх податкових зобов'язань. Водночас для платників ЄП першої та другої груп коригування ставок у зв'язку з реєстрацією платником ПДВ законопроектом не передбачено, що об'єктивно призводить до істотного збільшення податкового навантаження на цю категорію платників. Суттєвим недоліком запропонованих змін є також відсутність у законопроекті положень щодо перегляду чинного розміру реєстраційного порогу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ у бік його підвищення, а також відсутність будь-яких перехідних положень, спрямованих на поетапну адаптацію платників ЄП до необхідності здійснення податкового адміністрування ПДВ.

Під час дослідження елементів правового механізму ЄП було акцентовано увагу на невідповідність назви «Фіксовані ставки» правовій природі ставок для першої та другої груп платників ЄП, які встановлюються у відсотках до розмірів прожиткового мінімуму для працездатних осіб та МЗП відповідно. Зокрема з'ясовано, що згідно з теорією податкового права ставки для цих двох груп, як власне і для третьої та четвертої групи платників ЄП, класифікуються як відносні та належать до підвиду «процентні (адвалорні)».

Відтак, з метою усунення вказаного недоліку правового регулювання ЄП, слід переглянути назву фіксованої податкової ставки, що діє для платників ЄП першої та другої груп, оскільки вона встановлена у відсотках, а не в абсолютній сумі. До того ж, компетентні органи місцевого самоврядування для кожних видів діяльності мають можливість визначати різні її величини (відсотки) для платників ЄП першої та другої груп. Це додатково свідчить про те, що відповідна

податкова ставка не фіксується та не встановлюється у твердій (абсолютній) сумі, а застосовується у відсотках, нехай навіть до прожиткового мінімуму та МЗП. У зв'язку з цим у неї повинна бути й відповідна назва. Актуальність цього питання зумовлюється також тим, що механізм визначення ставок оподаткування у відсотках до МЗП використовується у податковій системі України й щодо інших місцевих податків і зборів (на кшталт: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, туристичний збір). Сукупність наведених аргументів підтверджує необхідність дотримання уніфікованих підходів до назви податкових ставок незалежно від виду податку, що унеможливило б викривлення їхньої сутності і забезпечувало б термінологічну коректність [126, с. 96].

Для вирішення цієї правової проблеми Синчак В.П. пропонує рухатися шляхом «поглиблення змісту податкової ставки з наведенням її визначення у податковому законодавстві» та обґрунтовує доцільність розширення змісту поняття відсоткової податкової ставки, під якою пропонує розуміти законодавчо визначену у відсотковому вираженні частку від податкової бази та/або іншого показника, вираженого у грошовій формі, що використовується для обчислення податку. Науковець вважає, що таке «поглиблення» забезпечує можливість її коректного використання не тільки до бази оподаткування, а й до іншого нормативного показника, який наразі застосовується у формі прожиткового мінімуму і МЗП для обчислення ЄП платниками першої та другої групи [126, с. 96]. Загалом підхід щодо необхідності поглиблення у податковому законодавстві змісту поняття відносної ставки податку поділяємо. Водночас, запропонований науковцем варіант уточнення відповідного терміну видається дискусійним. Введення категорії «показник грошового вираження» як альтернативи категорії «база оподаткування» є методологічно необґрунтованим, адже база оподаткування за своєю правовою природою є ширшим поняттям, яке вже включає грошове (вартісне) вираження об'єкта оподаткування, що прямо впливає із змісту ст. 23 та п. 135.1, п. 135.2 ст. 135 ПК України [17]. Таким чином, запропоноване науковцем уточнення не вирішує досліджувану правову

проблему, суть якої полягає не у відсутності належного визначення відносної ставки податку, а у некоректному називанні ставки, яка за правовою природою є адвалорною, назвою «фіксована ставка».

Порівняльно-правовий аналіз змісту норм податкового законодавства, що регулюють порядок встановлення ставок ЄП, свідчить про те, що основною практичною причиною використання законодавцем щодо ставок першої та другої груп платників ЄП терміну «фіксовані ставки» є необхідність їх узагальненого, нормативного відмежування від ставок третьої групи платників ЄП, з метою закріплення особливого порядку визначення конкретних розмірів таких ставок для відповідних груп.

Вважаємо, що наявну у ПК України термінологічну неузгодженість, пов'язану з ототожненням відносної податкової ставки з фіксованою, доцільно усунути шляхом введення у податкове законодавство терміну «диференційовані ставки». У теорії податкового права цим поняттям називається вид ставок податку, застосування яких створює різні умови оподаткування для окремих категорій платників податків (підвиди: базова, знижена та підвищена ставки [89, с. 78]). Обґрунтованість цієї пропозиції полягає у тому, що для першої та другої груп платників ЄП місцеві ради наділені повноваженнями встановлювати різні розміри ставок залежно від територіальної приналежності платників ЄП та здійснюваних ними видів діяльності. Такий механізм встановлення різних відсоткових ставок у межах відповідних груп платників ЄП цілком відповідає категорії диференційовані ставки у її доктринальному розумінні, що використовується під час класифікації ставок залежно від рівня податкового тиску (податкового тягаря) на платників податків. Водночас, застосування назви «диференційовані ставки» щодо ставок, встановлених для першої та другої груп платників ЄП, не суперечитиме їх класифікації за іншими критеріями, зокрема за методом їх встановлення. При цьому, з метою узгодження зміни назви «фіксовані ставки» на «диференційовані ставки» із загальними положеннями податкового законодавства доцільним є поглиблення закріпленого у ПК України змісту відсоткової ставки шляхом доповнення ст. 23 цього Кодексу нормою,

відповідно до якої відносні (адвалорні) ставки податків, конкретні розміри яких встановлюються рішеннями відповідних сільських, селищних та міських рад у порядку та в межах, визначених цим Кодексом, належать до диференційованих ставок.

Крім того, під час аналізу видів діяльності, які суб'єкт господарювання має право здійснювати при застосуванні ССО та які підлягають реєстрації у РПЄП, з'ясовано, що податкове законодавство покладає на платників ЄП обов'язок перейти на загальну систему оподаткування, зокрема у разі здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати ССО, а також у разі здійснення видів діяльності, не зазначених у РПЄП. Відтак, обов'язок переходу на загальну систему оподаткування у платника ЄП виникає лише з самого факту отримання останнім доходів від не зазначеного у РПЄП виду діяльності, незалежно від того, чи загалом дозволено платникам ЄП здійснювати такий вид діяльності згідно зі ст. 291 ПК України [17]. Проте, позбавлення платника ЄП права на застосування ССО лише з причин здійснення ним дозволеного для платників ЄП, але не зазначеного у РПЄП виду діяльності, ускладнює ведення бізнесу та суперечить сутності ССО, яка, з-поміж іншого, полягає у зменшенні регуляторного тиску. Така підстава анулювання реєстрації платника ЄП має бюрократичний характер, що покладає на платників ЄП обов'язок дотримуватися формальностей шляхом внесення до РПЄП здійснюваних видів діяльності. Недотримання цих технічних формальностей (здійснення дозволеного, але не зазначеного у РПЄП виду діяльності) тягне для платника ЄП такі ж негативні наслідки, як і у випадку здійснення видів діяльності, які взагалі не дають права застосовувати ССО [251, с. 119-220].

Існування цієї підстави для анулювання реєстрації платника ЄП не є об'єктивно необхідним, оскільки, по-перше, ця підстава не стосується критеріїв, яким платник повинен відповідати для можливості обрання ним ССО. По-друге, чинне законодавство передбачає таку підставу анулювання реєстрації платником ЄП як «здійснення видів діяльності, які не дають права застосовувати спрощену систему оподаткування» (пп. 5 пп. 298.2.3 п. 298.2 ст. 298 ПК України [17]), що

є ширшим поняттям і охоплює поняття «здійснення видів діяльності, не зазначених у РПЄП». З огляду на це, видається доречним виключити з переліку підстав, з якими пов'язується виникнення у платника ЄП обов'язку перейти на сплату інших податків та зборів, такої підстави як «здійснення видів діяльності, не зазначених у РПЄП» [251, с. 220].

Під час аналізу критеріїв, за якими платники ЄП класифікуються на окремі групи, встановлено, що стосовно платників ЄП першої та другої груп законодавством передбачено обмеження щодо кількості найманих осіб, праця яких може використовуватися у процесі здійснення господарської діяльності. Перша група платників ЄП взагалі не мають права використовувати працю найманих осіб, а друга група платників ЄП – не більше 10 найманих працівників. Встановлення відповідних обмежень ставить платників ЄП першої та другої груп у нерівні умови порівняно з іншими категоріями платників податків у частині можливостей розвитку бізнесу та його масштабування за рахунок залучення додаткових найманих працівників. Кількісні обмеження щодо використання праці найманих осіб не сприяють підвищенню прозорості здійснення господарської діяльності платниками ЄП першої та другої груп [81, с. 67-68], а також створює передумови для приховування фактичних трудових відносин, особливо платниками ЄП першої групи.

Рядінська В.О., Проценко Т.О. та Кузнецова О.В. відзначають, що встановлення обмеження кількості найманих працівників як критерію, що надає суб'єктам господарювання право на обрання ССО, має такі негативні наслідки:

1) створює умови для стримування залучення платниками ЄП до роботи найманих працівників (платники ЄП не укладають договори (принаймні, офіційно) з більшою кількістю осіб, ніж це передбачено критеріями, визначеними у податковому законодавстві);

2) платники ЄП вдаються до приховування справжньої кількості найманих працівників, побоюючись втратити право на застосування ССО або свою групу в цій системі;

3) не використовується потенціал платників ЄП для вирішення питань безробіття в Україні [252, с. 147-148].

Дьякон Ю.Г. зазначає, що кількість працівників, зайнятих у сфері малого підприємництва, не повинна використовуватися як кваліфікаційний критерій для переходу на ССО, оскільки відповідний критерій виступає фактором гальмування вирішення проблеми зайнятості населення [245, с. 154, 195, 212].

Греца Я.В. також вважає, що запровадження кількісних обмежень для платників ЄП щодо використання найманої праці є недоцільним і невиправданим, адже залучення найманих працівників платниками ЄП не створює негативних наслідків для інтересів держави у сфері оподаткування. В той же час, існування відповідного обмеження гальмує розвиток малого підприємництва, не стимулює створення нових робочих місць, зумовлює податкові втрати через ненадходження податків з доходів найманих працівників, а також з причин приховування трудових відносин. З цих мотивів науковець пропонує усунути відповідне обмеження шляхом внесення необхідних змін до ПК України [173, с. 126]. Вказана пропозиція щодо необхідності усунення для платників ЄП обмежень щодо кількості найманих осіб, яких такі платники податків мають право залучити до здійснення господарської діяльності при застосуванні ССО, видається слушною, оскільки це сприятиме: підвищенню рівня зайнятості населення; розширенню можливостей легального масштабування малого бізнесу внаслідок залучення додаткових найманих осіб; зменшенню ризику приховування фактичних трудових відносин, особливо платниками ЄП першої групи; зростанню надходжень до бюджетів та цільових фондів за рахунок оподаткування доходів найманих працівників; дотриманню принципу нейтральності оподаткування (обмеження щодо допустимої кількості найманих працівників не впливатиме на конкурентоздатність платників податків).

Поряд із скасуванням обмежень для платників ЄП щодо кількості найманих працівників слушною видається пропозиція Іванишиної О.С. та Деміденко Л.С. щодо посилення відповідальності платників ЄП за використання

праці найманих працівників без оформлення трудового договору [5], що має на меті підвищення рівня дотримання трудового законодавства.

У підсумку слід констатувати, що ефективність подальшої трансформації ССО залежить від концептуально виваженого підходу до її реформування, який, зокрема, має ґрунтуватися на принципах правової визначеності та стабільності податкового законодавства з поетапною адаптацією платників ЄП до запроваджуваних змін, забезпечуючи тим самим баланс між фіскальними інтересами держави та потребами відповідних суб'єктів господарювання.

### **Висновки до розділу 3**

У процесі аналізу проблем, які увійшли до розділу 3 дисертації, було зроблено такі висновки:

1) переваги діючої в Україні спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, які підтвердилися практикою її багаторічного застосування, слугували підґрунтям для невідкладної адаптації цього спеціального режиму оподаткування спочатку до умов карантинних обмежень, а далі до умов воєнного стану, як ефективного механізму забезпечення безперебійної роботи економіки держави у період економічних випробувань.

2) обґрунтованою видається необхідність удосконалення правового регулювання застосування податкової пільги зі звільнення від обов'язку сплати єдиного податку та подання податкової звітності платниками єдиного податку першої та другої груп, податкові адреси яких розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України, шляхом запровадження додаткового критерію її застосування. Такий критерій доцільно визначити або у формі залежності від факту отримання платником доходу (за принципом: «є дохід – виникає обов'язок», «немає доходу – відсутній обов'язок»), або у формі встановлення граничного обсягу доходів, за умови недосягнення якого зберігається право на несплату єдиного податку (наприклад, «право на несплату єдиного податку зберігається за умови, що обсяг доходу не перевищує встановлений законом

граничний показник»). Відповідні зміни потрібно внести до пункту 11 підрозділу 8 розділу XX Податкового кодексу України.

3) використання суб'єктами господарювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з метою мінімізації податкових зобов'язань у межах чинного законодавства, тобто без прямого порушення законодавчого припису, не може кваліфікуватися як протиправна поведінка, навіть за наявності окремих ознак потенційного зловживання, а недоліки, що проявилися у процесі застосування цього спеціального податкового режиму, зумовлюють необхідність подальшого удосконалення його правового регулювання.

4) зарубіжний досвід свідчить про підтримку суб'єктів малого підприємництва, зокрема, у спосіб оподаткування їх доходів за правилами особливих (спеціальних) податкових режимів. Така практика має місце не лише у територіально віддалених до України державах, а й у Західній Європі. Для України це зумовлює необхідність збереження конкурентного податкового навантаження та відмову від радикального скасування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, яке може спричинити відтік бізнес-капіталу. Оптимальним напрямом розвитку є послідовне удосконалення правового регулювання цього спеціального податкового режиму з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду, без його механічного копіювання, з обов'язковою адаптацією до національних економічних умов і рівня податкової культури суб'єктів господарювання.

5) підходи щодо європеїзації національного податкового законодавства України, закріплені у Національній стратегії доходів до 2030 року, передбачають комплекс заходів з реформування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, ключовим наслідком яких є позбавлення юридичних осіб права на застосування цього спеціального податкового режиму, а також збільшення податкового тягаря для платників єдиного податку (фізичних осіб) до рівня, який їх стимулюватиме до добровільного переходу на загальну систему оподаткування.

б) зменшення випадків негативних практик формального оформлення найманих працівників в якості окремих суб'єктів господарювання із оподаткуванням їх доходів за ставками, встановленими для першої групи платників єдиного податку, можливе шляхом визначення бази оподаткування на рівні мінімальної заробітної плати, затвердженої законом про Державний бюджет України на відповідний рік.

7) з метою посилення контролю за дотриманням платниками єдиного податку першої групи встановлених граничних обсягів доходів доцільно стимулювати бажання останніх добровільно застосовувати класичні РРО та/або програмні РРО шляхом диференціації ставок єдиного податку: збереження чинної максимальної ставки (до 10 %) для платників, що використовують РРО та/або ПРРО, та застосування ставки для фізичних осіб-підприємців на загальній системі оподаткування (18 %) для тієї частини платників, які не здійснюють фіскалізацію своїх розрахункових операцій.

8) друга група платників єдиного податку, передбачена чинним податковим законодавством, створює підвищені ризики використання її у схемах мінімізації податкових зобов'язань та нерівні умови оподаткування порівняно з платниками єдиного податку третьої групи, що обґрунтовує доцільність припинення її функціонування. Імплементация відповідних законодавчих змін має відбуватися з дотриманням принципу стабільності податкового законодавства шляхом запровадження перехідного періоду, строк якого повинен становити щонайменше шість місяців.

9) поширення на суб'єктів господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, обов'язку з реєстрації платником податку на додану вартість у разі досягнення встановленого реєстраційного порогу має здійснюватися у поєднанні з одночасним переглядом його розміру у бік підвищення.

10) допустимим способом усунення недоліку правового регулювання механізму єдиного податку, пов'язаного з ототожненням відносної ставки з фіксованою, є введення у податкове законодавство терміну диференційовані

ставки на заміну застосованої щодо ставок, встановлених для першої та другої груп платників єдиного податку, назви «фіксовані ставки».

11) з метою зменшення регуляторного тиску на платників єдиного податку доцільно скасувати положення законодавства про виникнення у них обов'язку перейти на сплату інших податків і зборів, визначених законом, у разі здійснення видів діяльності, не зазначених у Реєстрі платників єдиного податку.

12) Обмеження платників єдиного податку щодо кількості найманих осіб, залучення яких допускається під час застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, зумовлює низку не виправданих негативних наслідків, зокрема призводить до підвищення ризику приховування фактичних трудових відносин, до недоотримання бюджетами та цільовими фондами податкових надходжень із доходів найманих працівників та стримує розвиток господарської діяльності таких платників податків.

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведено комплексний теоретико-правовий аналіз правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як самостійного спеціального податкового режиму, з'ясовано його правову природу, визначено роль та місце у національній податковій системі України. За результатами проведеного дослідження сформульовано наукові погляди, підходи, висновки та пропозиції до найбільш дискусійних теоретичних питань, пов'язаних із застосуванням спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Основні з них наведено нижче.

1. Визначено, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це спеціальний податковий режим, встановлений державою з метою зниження фіскального та адміністративного навантаження на суб'єктів господарювання, який передбачає особливий механізм справляння окремих, визначених законом податків і зборів шляхом їх заміни на сплату єдиного податку, з одночасним встановленням спрощених правил ведення обліку та подання звітності.

Цей спеціальний податковий режим займає структурно відокремлене від загального податкового режиму місце в національній податковій системі України та ґрунтується на базових засадах (принципах) податкового законодавства, які поширюються як на загальний податковий режим, так і на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

2. З'ясовано, що поняття «альтернативні системи оподаткування» не має нормативного визначення у Податковому кодексі України, натомість використовується у науковій доктрині як узагальнена категорія для виокремлення податкових режимів, що за своїм механізмом справляння податків відрізняються від загального податкового режиму. Ця категорія охоплює нормативно визначене поняття «спеціальні податкові режими», однак не зводиться виключно до нього. Водночас, чинна структура Податкового кодексу України відносить до спеціальних податкових режимів лише спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, проте ця обставина не може слугувати

підставою для безумовного ототожнення цих двох понять, оскільки «спеціальний податковий режим» за своєю правовою природою є ширшою категорією, яка, окрім спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, потенційно може включати інші податкові режими.

3. Доведено помилковість ототожнення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з інститутом податкових пільг, оскільки правовий механізм цього спеціального податкового режиму не охоплюється нормативним визначенням податкової пільги та не узгоджується з класичними видами і формами податкових пільг. Водночас, безпосередньо у межах спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності встановлюються окремі податкові пільги зі сплати єдиного податку за територіальною ознакою (зокрема щодо платників, податкова адреса яких зареєстрована на території активних бойових дій або тимчасово окупованих територій), що додатково ставить під сумнів можливість розглядати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності як різновид чи форму податкової пільги.

Виокремлено критерії, що унеможливають ототожнення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з інститутом податкових пільг, а саме: (а) невідповідність правового механізму спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності нормативному визначенню категорії «податкова пільга»; (б) відмінність їх правової природи, оскільки спрощена система оподаткування, обліку та звітності є спеціальним податковим режимом, тоді як податкова пільга становить один із елементів правового механізму конкретного податку; (в) податкова пільга за своєю сутністю є певною «перевагою» у межах загальної схеми справляння конкретного виду податку, натомість спрощена система оподаткування, обліку та звітності щодо загальної системи оподаткування виступає альтернативним податковим режимом; (г) неузгодженість правового механізму спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з видами та формами податкових пільг, що традиційно виокремлюються у теорії податкового права.

4. Запропоновано під категорією «єдиний податок» розуміти консолідований обов'язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, який сплачується платниками податків у межах спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, виконання податкового обов'язку щодо сплати якого детермінує звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з певної сукупності окремих, передбачених законодавством обов'язкових платежів.

5. З'ясовано, що правова природа єдиного податку та його багатокомпонентний характер, який виявляється у поєднанні ознак, притаманних як місцевим, так і загальнодержавним податкам, викликає науковий дискурс щодо обґрунтованості віднесення цього обов'язкового платежу саме до переліку місцевих податків та зумовлюють необхідність подальших доктринальних досліджень, спрямованих на визначення його місця у структурі податкової системи України.

6. Запропоновано поділяти види діяльності, які є критеріями диференціації груп платників єдиного податку, на два рівні: (а) внутрішній рівень, що включає види діяльності, які слугують критерієм розмежування платників єдиного податку на окремі групи у межах одного податкового режиму – спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності; (б) зовнішній рівень, що включає види діяльності, здійснення яких обумовлює саму можливість застосування платником податку спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, тобто безпосередньо впливають на виникнення та/або припинення у платника права на застосування відповідного спеціального податкового режиму.

7. З'ясовано, що особливістю правового регулювання єдиного податку є відсутність уніфікованої норми про об'єкт оподаткування для першої, другої та третьої груп платників єдиного податку. Законодавець чітко закріпив об'єкт оподаткування лише для четвертої групи платників єдиного податку, визначивши його як площу сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у їх власності чи користуванні. Системне тлумачення податкового закону у взаємозв'язку з аналізом теорії податкового права

вказують, що об'єктом оподаткування для платників єдиного податку першої та другої груп є їх фактична діяльність протягом звітного періоду у відповідному статусі, а для платників єдиного податку третьої групи – дохід, що визначається відповідно до положень статті 292 Податкового кодексу України.

8. Доведено, що формальний поділ у статті 293 Податкового кодексу України ставок єдиного податку на фіксовані та відсоткові ставки не узгоджується із загальними положеннями цього Кодексу щодо класифікації ставок податку та їх значення, а також не співвідноситься із справжньою їх правовою природою. Ставки єдиного податку для всіх без винятку груп платників єдиного податку встановлюються у відсотках, тому згідно з теорією податкового права вони належать до виду «відносні», підвид «процентні (адвалорні)».

Усунення вказаного недоліку правового регулювання, пов'язаного з ототожненням відносної ставки податку з фіксованою ставкою податку, можливе шляхом внесення змін до Податкового кодексу України, а саме:

- у пунктах 293.1 та 293.2 статті 293 слово «фіксовані» замінити словом «диференційовані»;

- статтю 28 доповнити пунктом 28.3 такого змісту: «28.3. Відносні (адвалорні) ставки податків, конкретні розміри яких устанавлюються рішеннями відповідних сільських, селищних та міських рад у порядку та в межах, визначених цим Кодексом, належать до диференційованих ставок».

9. Запропоновано підстави виключення суб'єкта господарювання, який перебуває на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, з реєстру платників єдиного податку поділяти за характером їх виникнення та механізмом реалізації на: добровільні підстави (ґрунтуються на власному рішенні платника єдиного податку, яке обґрунтовано виключно його внутрішнім переконанням та яке не є пов'язаним з недотриманням встановлених законом умов перебування на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності), умовно-добровільні підстави (формально реалізуються за ініціативою платника єдиного податку та на основі поданої ним заяви, однак подання відповідної заяви зумовлено

виникненням обставин, що свідчать про невідповідність платника єдиного податку вимог перебування на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності) та обов'язкові підстави (реалізуються за рішенням контролюючого органу, яке прийнято у зв'язку із виявленням факту порушення умов застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності платником єдиного податку, який самостійно перехід на сплату інших податків і зборів, визначених податковим законом, не ініціював).

10. Доведено, що у реформуванні спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні простежується реалізація податкової політики поступового, імпліцитного збільшення податкового навантаження на платників єдиного податку шляхом: (а) скорочення переліку податків і зборів від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з яких звільняються платники єдиного податку; (б) запровадження винятків за яких звільнення щодо їх сплати не поширюється на платників єдиного податку; (г) запровадження для цієї категорії платників нових видів фіскальних платежів.

11. З'ясовано, що реалізація суб'єктами господарювання права на застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності з метою мінімізації податкових зобов'язань в умовах недостатнього правового регулювання, навіть за наявності окремих ознак можливого зловживання цим правом, не може визнаватися протиправною поведінкою у випадках, коли відповідні суб'єкти господарювання не здійснюють обходу існуючого законодавчого припису та діють у межах і способами, визначені чинними правовими нормами. Водночас, дослідження переваг та недоліків спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності свідчить про необхідність удосконалення правового регулювання цього спеціального податкового режиму, в тому числі у напрямі посилення заходів податкового контролю.

Удосконалення правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності повинно здійснюватися з урахуванням позитивного зарубіжного досвіду, без його механічного копіювання, з

обов'язковою адаптацією до національних економічних умов і рівня податкової культури суб'єктів господарювання.

12. Запропоновано удосконалити, визначене пунктом 11 підрозділу 8 розділу XX Податкового кодексу України, правове регулювання застосування податкової пільги зі звільнення від обов'язку сплати єдиного податку та подання податкової звітності платниками єдиного податку першої та другої груп, податкові адреси яких розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України, шляхом встановлення додаткового критерію: або у вигляді залежності права на пільгу від факту відсутності у платника доходу (за принципом: «немає доходу – відсутній обов'язок», «є дохід – виникає обов'язок»), або умови, що обсяг доходу не перевищує встановлений законом граничний показник».

13. З'ясовано, що покладання на платників єдиного податку обов'язку щодо реєстрації платником податку на додану вартість у разі досягнення визначеного податковим законодавством реєстраційного порогу має здійснюватися лише за умови одночасного перегляду його розміру у бік підвищення, з огляду на те, що чинний поріг обов'язкової реєстрації платником податку на додану вартість був визначений у 2014 році та відтоді не коригувався і не індексувався.

14. Запропоновано шляхом внесення відповідних законодавчих змін:

- ставки єдиного податку для платників першої групи встановлювати у відсотках до мінімальної заробітної плати, затвердженої законом про Державний бюджет України на відповідний рік, що з одного боку збільшить надходження до бюджетів без надмірного посилення податкового тягаря для платників податку відповідної групи, а з іншого – сприятиме зменшенню випадків негативних практик формального оформлення найманих працівників як окремих суб'єктів господарювання із оподаткуванням їх доходів за ставками, встановленими для першої групи платників єдиного податку;

- для платників єдиного податку першої групи, які здійснюють розрахункові операції із використанням РРО та/або ПРРО, зберегти чинний

максимальний відсотковий розмір ставки (не більше 10 %), що може бути встановлений органом місцевого самоврядування, натомість для іншої частини платників єдиного податку цієї групи, які не застосовують РРО та/або ПРРО, встановити ставку у розмірі 18 відсотків. Вказане стимулюватиме відповідну групу платників єдиного податку до добровільного застосування РРО та/або ПРРО;

- виключити норми щодо другої групи платників єдиного податку як таку, що в умовах чинного правового регулювання створює підвищені ризики зловживань та несправедливі умови оподаткування порівняно з платниками єдиного податку третьої групи. Імплементация відповідних законодавчих змін має відбуватися шляхом запровадження перехідного періоду протягом якого платникам єдиного податку другої групи буде надано право на самостійне визначення майбутнього режиму оподаткування;

- з причин виключення норм щодо другої групи платників єдиного податку змінити найменування третьої та четвертої груп платників єдиного податку на другу та третю групи відповідно без внесення змін до змісту їх чинного правового регулювання;

- скасувати положення законодавства про виникнення у платників єдиного податку обов'язку перейти на сплату інших податків і зборів, визначених законом, у разі здійснення видів діяльності, не зазначених у Реєстрі платників єдиного податку;

- скасувати законодавчо встановлені для платників єдиного податку обмеження щодо кількості найманих осіб, залучення яких допускається під час застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, що сприятиме зменшенню ризиків приховування фактичних трудових відносин, а також створить додаткові можливості для розвитку господарської діяльності таких платників податків.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Тітенко З.М., Ворона А.В. Аналіз податкових надходжень в системі доходів бюджету України. *Економіка та суспільство*. 2021. № 33. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-33-58> (дата звернення: 01.10.2023).
2. Нездойминога О.Є. Податки – основний важіль макроекономічного регулювання. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С. 142-146. URL: [https://economyandsociety.in.ua/journals/2\\_ukr/26.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://economyandsociety.in.ua/journals/2_ukr/26.pdf?utm_source=chatgpt.com) (дата звернення: 01.10.2023).
3. Податкова система: Навчальний посібник / [Волохова І. С., Дубовик О. Ю., Слатвінська М. О. та ін.]; за заг. ред. І. С. Волохової, О. Ю. Дубовик. Харків: Видавництво «Діса плюс», 2019. 402 с.
4. Даніелян С.А. Правове регулювання єдиного податку: Дис. канд. юрид. наук. Харків, 2014. 200 с.
5. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ від 03 липня 1998 р. № 727/98 / Президент України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98/ed19980703#Text> (дата звернення: 01.10.2024).
6. Іванишина О.С., Деміденко Л. С. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: сучасний стан та напрями її вдосконалення. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5\\_2020/89.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2020/89.pdf) (дата звернення: 01.10.2024).
7. Задорожня Л., Маршалок Т. Прогресивне оподаткування: перспективи повернення до добре забутого. URL: [https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3850313-progresivne-opodatкування-perspektivi-povernenna-do-dobre-zabutogo.html?utm\\_source=chatgpt.com](https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3850313-progresivne-opodatкування-perspektivi-povernenna-do-dobre-zabutogo.html?utm_source=chatgpt.com) (дата звернення: 01.10.2024).
8. Про податок на прибуток підприємств і організацій : Декрет від 26 грудня 1992 р. № 12-92 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/12-92/ed20061004#top> (дата звернення: 01.10.2024).

9. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР / Верховна Рада України URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/334/94-вр/ed20101012#top> (дата звернення: 01.10.2024).

10. Ігнатенко С.С. Єдиний податок для суб'єктів спрощеної системи оподаткування не є «єдиним». *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 6. Ч 2. С. 289-294. DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.06.2.46>.

11. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування / Т. І. Єфименко, С. Л. Лондар, Ю. Б. Іванов [та ін.]; ДННУ «Акад. фін. Управління». К., 2011. 246 с.

12. Покатаєва О.В. Спрощена система оподаткування в контексті Податкового кодексу України. *Право і Безпека*. 2011. № 1. С. 216-222. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib\\_2011\\_1\\_49](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2011_1_49) (дата звернення: 01.10.2025).

13. Юшко С.В. Спрощена система оподаткування для фізичних осіб – підприємців: історія й перспективи застосування. *Фінанси України*. 2011. № 4. С. 38-46. URL: [http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis\\_nbuv/cgiirbis\\_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD=1&Image\\_file\\_name=PDF/Fu\\_2011\\_4\\_4.pdf](http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Fu_2011_4_4.pdf) (дата звернення: 01.10.2023).

14. Юрій С.І., Крисоватий А. І., Кошук Т. В. Сучасні тенденції розвитку європейського оподаткування та новітня парадигма податкової політики в Україні: Монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2010. 292 с.

15. Чирва О.В. Розвиток системи непрямого оподаткування як механізм забезпечення економічної безпеки України: дис. д-ра філософії: 051 / Олександр Васильович Чирва; наук. керівник Швабій К. І.; Мін-во фінансів України, Державний податковий ун-т. Ірпінь, 2025. 208 с.

16. Бетлій О., Бураковський І., Кравчук К. Спрощена система оподаткування в Україні: оцінка в контексті сучасних реалій. Київ. 2015. 38 с. URL: [http://www.ier.com.ua/files/publications/Books/SSO\\_IER.pdf](http://www.ier.com.ua/files/publications/Books/SSO_IER.pdf) (дата звернення: 01.10.2024).

17. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 01.10.2024).
18. Сороколат І. Правовий режим оподаткування: сутність, ознаки та види. *Право та інноваційне суспільство*. 2024. № 2(23). С. 71–78. URL: <https://apir.org.ua/lais/uk/article/view/448/377> (дата звернення: 01.10.2025).
19. Теремецький В.І. Спеціальні податкові режими в Україні: адміністративно-правовий аспект. *Право і безпека*. 2011. № 5 (42). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib\\_2011\\_5\\_23](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pib_2011_5_23) (дата звернення: 01.10.2025).
20. Шаптала Є.Ю. Стимули у податково-правовому регулюванні : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.07. Ірпінь, 2019. 221 с.
21. Пилявець Т.В. Сутність та ознаки спеціальних податкових режимів. *Сучасний стан та перспективи розвитку фінансової системи України*. 2015. С. 197-204. URL: <http://www.vtei.com.ua/doc/5555.pdf> (дата звернення: 01.10.2025).
22. Іванов Ю.Б., Петросянц К. В. Альтернативні системи оподаткування: Навчальний посібник. Х: ВД «ІНЖЕК», 2007. 272 с.
23. Андрієвський К.В. Спеціальний податково-правовий режим: поняття, ознаки. *Проблеми законності*. Х.: Нац. юрид. акад. України ім. Я. Мудрого. 2009. № 102. С. 248-254. URL: <https://dspace.nlu.edu.ua/handle/123456789/2408> (дата звернення: 01.10.2025).
24. Сарана С.В. Склад спеціальних податкових режимів: законодавчий та науково-практичний аспекти. *Право та управління*. 2011. № 2. С. 305-315.
25. Сідляр В.В. Теоретичні аспекти використання спеціальних податкових режимів. *Тенденції та перспективи розвитку податкової системи України*: матеріали наук.-практ. конф. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України. 2008. С. 204-207. URL: <https://api.dspace.wunu.edu.ua/api/core/bitstreams/8edb7b8e-99e9-44d7-8e8b-7da6954430c0/content> (дата звернення: 01.10.2025).
26. Іванов Ю.Б. Регулятивний потенціал податкової системи України. Монографія / За заг. ред. докт. екон. наук, професора Ю. Б. Іванова. Харків: ХНЕУ, 2009. 400 с.

27. Сарана С.В. До питання поняття спеціального податкового режиму. *Фінансове право*. 2011. № 4. С. 15–18.
28. Пунда О.О., Когут О.В. Альтернативні системи оподаткування: ефективність їх застосування та нормативно-правової трансформації. *Юридичний електронний науковий журнал*. 2022. №12. С. 309-312. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2022-12/72> (дата звернення: 01.10.2025).
29. Коломієць П.В. Правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2013. 270 с.
30. Музиченко О.В. Інструменти податкового стимулювання малого підприємництва в податкових системах постсоціалістичних країн Європейського Союзу. *Агросвіт*. 2015. № 20. С. 57–65. URL: [http://www.agrosvit.info/pdf/20\\_2015/11.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/20_2015/11.pdf) (дата звернення: 01.10.2025).
31. Ягмур К.А., Мещерякова І.С. Особливості визначення спеціальних податкових режимів. *Наук. інтернет-конф. Дніпропетр. нац. ун-ту «Дні науки - 2009. Економічні науки»*. URL: [https://www.rusnauka.com/8\\_DNI\\_2009/Economics/43591.doc.htm](https://www.rusnauka.com/8_DNI_2009/Economics/43591.doc.htm) (дата звернення: 01.10.2025).
32. Сарана С.В. До питання удосконалення правового регулювання податкових режимів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2016. № 2 (36). С. 62-65.
33. Мартинів А.І. Правова природа спеціальних податкових режимів. *Право і громадянське суспільство*. 2016. №2(14). URL: [lcslaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/2-14-2016/item/277-pravova-pryroda-spetsialnykh-podatkovykh-rezhymiv-martyniv-a-i](http://lcslaw.knu.ua/index.php/arkhiv-nomeriv/2-14-2016/item/277-pravova-pryroda-spetsialnykh-podatkovykh-rezhymiv-martyniv-a-i) (дата звернення: 01.10.2025).
34. Слатвінська М.О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія. Одеса: ОНЕУ, 2012. 252 с.
35. Кузнецова О.В. Правова природа спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2020. № 3-2. DOI: <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2020.3-2.22> (дата звернення: 02.10.2025).

36. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування: монографія. Харків : ХДЕУ-Торнадо, 2003. 517 с.

37. Глух М.В., Бойко-Слобожан О.О. Теоретико-правові аспекти альтернативних систем оподаткування юридичних осіб. *Актуальні проблеми правознавства*. 2023. № 2. С. 113-119. URL: <https://ir.dpu.edu.ua/handle/123456789/4993> (дата звернення: 01.10.2025).

38. Коротун В.І., Панасюк О.В. Альтернативні системи оподаткування: теоретичні засади і практика застосування. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2012. № 5(1). С. 32-36. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu\\_2012\\_5%281%29\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2012_5%281%29_9) (дата звернення: 01.10.2025).

39. Костенко О.О. Правове регулювання альтернативних систем оподаткування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Донецьк, 2008. 235 с.

40. Солдусова А.В. Правове забезпечення альтернативних систем оподаткування юридичних осіб: дис. доктора філософії: 081. Ірпінь, 2023. 195 с.

41. Синчак В.П. Альтернативні системи оподаткування у сільському господарстві: сутність і зміст. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11–12 (32–33). С. 194-198. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/alternativni-sistemi-opodatkuвання-u-sil'skomu-gospodarstvi-sutnist-i-zmist.html> (дата звернення: 01.10.2025).

42. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : Закону України від 28 грудня 2014 р. № 71-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20251126#Text> (дата звернення: 26.11.2025).

43. Податкова система: Навчальний посібник / [Баранова В.Г., Дубовик О.Ю., Хомутенко В.П. та ін.]; за ред. В.Г. Баранової. Одеса: ВМВ, 2014. 344 с.

44. Постанова від 19 серпня 2022 р. у справі № 826/10853/16 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/105825051> (дата звернення: 18.01.2023).

45. Постанова від 28 березня 2024 р. у справі № 640/2766/20 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/117974568> (дата звернення: 18.10.2025).

46. Греца Я.В. Зміст, правові засоби та межі податкового планування: зарубіжний досвід та українська практика: монографія. Ужгород: ТОВ «РІК-У», 2020. 420 с.

47. Ігнатенко С.С. Особливості спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 1. С. 334-339. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.01.54> (дата звернення: 01.10.2025).

48. Турянський Ю.І. Податкові ставки і методика їх встановлення. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. № 19.11. С. 231-236. URL: [https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2009/19\\_11/231\\_Turianski\\_19\\_11.pdf](https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2009/19_11/231_Turianski_19_11.pdf) (дата звернення: 01.10.2025).

49. Браславець О.Ю. Державне регулювання економічними інтересами учасників податкового процесу в національному господарстві: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.03. Київ, 2021. 254 с.

50. Смичок Є.М. Юридичні презумпції в податково-правовому регулюванні: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 190 с.

51. Данилишин В.І. та Стефанків О.М. Можливості зловживання спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності та напрями їх мінімізації. *Інфраструктура ринку*. 2017. № 7. С. 285-290. URL: <https://api.dspace.wunu.edu.ua/api/core/bitstreams/66cd2716-0215-45e0-94f7-b11747eb92e4/content> (дата звернення: 01.10.2025).

52. Мірошниченко М.В. Презумптивне оподаткування: тенденції та перспективи розвитку. *Митна справа*. 2015. № 2(2.2). С. 188-193. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms\\_2015\\_2\(2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Ms_2015_2(2) (дата звернення: 01.10.2025).

53. Словник фінансово-правових термінів / [за заг. ред. д.ю.н., проф. Л.К. Воронової]. 2-ге вид. , переробл. і доповн. К.: Алерта, 2011. 558 с.

54. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов; за заг. ред. М.Я. Азарова. К.: Видавничий дім «Комп'ютерпрес», 2004. 240 с.

55. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. № 254к/96-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 02.10.2025).

56. Котенко А. Податкові режими: зміст і види. *Право України*. 2024. № 4. С. 41-50. URL: <https://doi.org/10.33498/louu-2024-04-041> (дата звернення: 02.10.2025).

57. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: Підручник. К.: Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

58. Пабат О.В. Складові елементи податкової системи України та їх організаційно-правові зв'язки. *ПРАВО І БЕЗПЕКА*. 2015. № 4 (59). С. 47-50. URL: <https://dspace.univd.edu.ua/server/api/core/bitstreams/5b11ecc4-0591-4a1f-bb8c-2fb866a3e279/content> (дата звернення: 02.10.2025).

59. Скоробагач В.І. Правове регулювання місцевих податків та зборів: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків, 2015. 207 с.

60. Орлюк О.П. Фінансове право. Академічний курс: підручник / О. П. Орлюк. К. : Юрінком Інтер, 2010. 808 с.

61. Данілов О.Д. Податкова система та шляхи її реформування: навчальний посібник / О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. К. : Парламентське вид-во, 2001. 216 с.

62. Податкова система: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / [Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.]; За ред. І. О. Лютого. К.: Центр учбової літератури, 2009. 456 с.

63. Рябуш Л.А. Правове регулювання оподаткування доходу, отриманого з продажу (обміну) об'єктів нерухомого та рухомого майна: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 200 с.

64. Паращенко О.К. Регулювання податкових режимів в Україні: термінологічний аспект. *Юридичний науковий електронний журнал*. №8/2021. С. 250-250. URL: [http://lsej.org.ua/8\\_2021/58.pdf](http://lsej.org.ua/8_2021/58.pdf) (дата звернення: 02.10.2025).

65. Маріхін К.В. Класифікація податкових режимів. *Держава та регіони. Серія: Право*. 2015. № 1 (47). С. 25-32. URL: [http://law.stateandregions.zp.ua/archive/1\\_2015/8.pdf](http://law.stateandregions.zp.ua/archive/1_2015/8.pdf) (дата звернення: 02.10.2025).

66. Теремецький В.І. Поняття та види податково-правового режиму. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2011. № 4. С. 295-304. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs\\_2011\\_4\\_43](http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKhnuvs_2011_4_43) (дата звернення: 02.10.2025).

67. Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ від 14 квітня 2015 р. № 435 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0460-15/ed20220101#Text> (дата звернення: 02.10.2025).

68. Постанова від 18 червня 2025 р. у справі № 520/31296/24 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/128225571> (дата звернення: 14.11.2025).

69. Постанова від 10 липня 2025 р. у справі № 240/2350/25 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/128776348> (дата звернення: 14.11.2025).

70. Постанова від 18 вересня 2025 р. у справі № 380/25395/24 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130328945> (дата звернення: 14.11.2025).

71. Постанова від 29 вересня 2025 р. у справі № 380/21347/24 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130587282> (дата звернення: 14.11.2025).

72. Постанова від 09 жовтня 2025 р. у справі № 200/192/25 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130870561> (дата звернення: 14.11.2025).

73. Постанова від 12 листопада 2025 р. у справі № 320/60813/24 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131747332> (дата звернення: 14.11.2025).

74. Томнюк Т. Л. Податкова система: навчальний посібник. Чернівці: ЧТЕІ ДТЕУ, 2022. 324 с.

75. Андрієвський К.В. Спеціальні податкові режими: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2009. 20 с.

76. Сарана С.В. Загальний податковий режим: співвідношення з іншими податковими режимами. *Право і суспільство*. 2016. № 1. Ч. 2. URL: [http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2016/1\\_2016/part\\_2/21.pdf](http://www.pravoisuspilstvo.org.ua/archive/2016/1_2016/part_2/21.pdf) (дата звернення: 02.10.2025).

77. Слатвінська М.О. Альтернативні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва: автореф. дис. ... к. е. н.: 08.00.08. Київ, 2011. 23 с.

78. Скорнякова Ю.Б. Єдиний податок юридичних осіб: питання відображення в обліку та фінансовій звітності. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2019. Т. 30(69), № 4(2). С. 146-153. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU\\_econ\\_2019\\_30\(69\)\\_4\(2\)\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/UZTNU_econ_2019_30(69)_4(2)_26) (дата звернення: 02.10.2025).

79. Податкове право України : навч. посіб. / [Сопільник Р. Л., Ковалів М. В., Проць І.М. та ін.]. Львів : СПОЛОМ, 2023. 362 с.

80. Онісіфорова В.Ю., Сідельнікова В.К. Спрощена система оподаткування: сучасний стан, переваги, недоліки та перспективи. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2019. № 2. С. 158-166. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprpr\\_2019\\_2\\_16](http://nbuv.gov.ua/UJRN/piprpr_2019_2_16) (дата звернення: 02.10.2025).

81. Пожидаєва М.А. Правове регулювання єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2005. 204 с.
82. Башняк О.С. Принципи оподаткування та їх реалізація у податковому законодавстві України: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Х., 2005. 191 с.
83. Пиріжок С.Є., Олійник Л.Г. Переваги та недоліки спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу: обліковий вимір. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 3(33). С. 240-258. URL: [https://doi.org/10.26642/pbo-2015-3\(33\)-240-258](https://doi.org/10.26642/pbo-2015-3(33)-240-258) (дата звернення: 02.10.2025).
84. Рева Д.М. Актуальні питання податкового стимулювання. *Право та інновації*. 2015. № 3 (11). С. 72-77. URL: [ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2015/09/Reva11.pdf](http://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2015/09/Reva11.pdf) (дата звернення: 02.10.2025).
85. Шаптала Є.Ю. Стимули у податковому праві: поняття, ознаки та функції. *Право та інноваційне суспільство*. 2017. № 2 (9). С. 74-80. URL: <https://apir.org.ua/lais/uk/article/view/188/169> (дата звернення: 02.10.2025).
86. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. К.: Алерта, 2012. 222 с.
87. Форсюк В.Л. Теоретичні проблеми реалізації принципів оподаткування: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2021. 298с.
88. Проць І.М., Скриньковський Р.М., Петков В.П. Поняття податкових пільг за законодавством України. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 03. Ч. 2. С. 213-219. DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.03.2.35> (дата звернення: 02.10.2025).
89. Податкове право: Навч. посіб. / Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.; За ред. проф. М. П. Кучерявенка. К.: Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

90. Вишемирський М.І. Податкові пільги за податковим законодавством України: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь, 2015. 205 с.
91. Криницький І.Є. Податкова пільга як елемент правового механізму податкового платежу. *Фінансове право*. 2012. № 3. С. 16-19. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp\\_2012\\_3\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fp_2012_3_7) (дата звернення: 02.10.2025).
92. Дмитрик О.О., Токарева К.О. Податкові пільги як форма державної допомоги суб'єктам підприємництва. *Право та інноваційне суспільство*: електрон. наук. вид. 2019. № 1 (12). URL: [https://apir.org.ua/lais/uk/article/view/dmytryk\\_tokareva12/72](https://apir.org.ua/lais/uk/article/view/dmytryk_tokareva12/72) (дата звернення: 02.10.2025).
93. Пархоменко-Цироцяниц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Одеса, 2005. 18 с.
94. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням Акціонерного товариства «Страхова компанія «Аванте» щодо офіційного тлумачення положень частини другої статті 1 Закону України «Про систему оподаткування», статті 15 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 16 лютого 2010 р. № 15-рп/2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-10#top> (дата звернення: 16.10.2025).
95. Липко О.Ю. Правове регулювання механізму податку: зміст та складові: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07. Харків, 2013. 207 с.
96. Дубовик О.Ю. Пільги як інструмент державного податкового регулювання. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. № 3. С. 61-66. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed\\_2011\\_3\\_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2011_3_10) (дата звернення: 02.10.2025).
97. Апостолук О.Ю. Напрями вдосконалення оподаткування малого підприємництва в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 7. С. 93–97. URL: [http://www.investplan.com.ua/pdf/7\\_2016/17.pdf](http://www.investplan.com.ua/pdf/7_2016/17.pdf) (дата звернення: 02.10.2025).
98. Деякі питання формування переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією :

Постанова від 06 грудня 2022 р. № 1364 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1364-2022-%D0%BF#n25> (дата звернення: 02.10.2025).

99. Онищенко В., Бондаренко О. Спрощена система оподаткування: переваги та недоліки. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7121-sproshchena-sistema-opodatkuвання> (дата звернення: 02.10.2025).

100. Балтремус О.М., Малушенко О.С. Особливості нарахування та сплати єдиного податку сільськогосподарськими товаровиробниками. *Проблеми економічного, облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством*: матеріали I Всеукр. наук.- практич. конф. молод. науковців, 14-15 квітня 2016 року. Вінниця, ВНАУ, 2016. С. 11-14. URL: <https://repository.vsau.org/getfile.php/10616.pdf> (дата звернення: 02.10.2025).

101. Лубкей Н.П. Особливості запровадження та справляння місцевих податків та зборів в Україні. С. 38-43. URL: <https://api.dspace.wunu.edu.ua/api/core/bitstreams/84922b4b-6c46-4f4c-8322-d3c68e7bffc9/content> (дата звернення: 02.10.2025).

102. Музика-Стефанчук О.А., Якимчук Н.Я. Сучасне фінансове право. Право публічних фінансів: підручник. Київ: АртЕк, 2024. 656 с.

103. Великий енциклопедичний юридичний словник / За редакцією акад. НАН України Ю. С. Шемшученка. К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2007. 992 с.

104. Ткачик Л.П., Бешко О.Я. Спрощена система оподаткування як інструмент агресивного податкового планування. *Молодий вчений*. 2018. № 2(2). С. 758-763. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv\\_2018\\_2\(2\)\\_75](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_2(2)_75) (дата звернення: 02.10.2025).

105. Чижова Т.В. Єдиний податок та його роль в сучасному підприємницькому просторі. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2022. № 41. С. 131-136. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg\\_2022\\_41\\_26](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2022_41_26) (дата звернення: 02.10.2025).

106. Боксгорн А.В. Адміністрування місцевих податків і зборів як об'єкт правового регулювання: дис. ... доктора філософії: 081. Одеса, 2021. 230 с.

107. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 року № 2456-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17#top> (дата звернення: 05.10.2025).

108. Федоров В.В. Удосконалення механізмів державного управління податковою системою України: дис. ... канд. наук з держ. управл.: 25.00.02. К., 2015. 204 с.

109. Дем'янишин В. Податковий механізм формування доходів бюджету: концептуальні засади теорії та напрями модернізації. *Світ фінансів*. 2017. № 2(51)/2017. URL: <http://sf.wunu.edu.ua/index.php/sf/article/view/999> (дата звернення: 16.10.2025).

110. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності) підпунктів 3.5, 3.6 пункту 3 статті 3 «Прикінцеві положення» Закону України «Про Митний тариф України», абзацу восьмою частини другої статті 9 Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» (справа про тимчасову надбавку до діючих ставок ввізного мита) від 23 вересня 2009 р. № 15-рп/2009. URL: <https://ccu.gov.ua/docs/575> (дата звернення: 16.10.2025).

111. Кучерявенко М. Правовий механізм податку. *Вісник Академії правових наук України*. 2002р. №4 (31). - Х. : Право, 2002. С. 112-115. URL: [https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/4704/1/Kucheryavenko\\_112.pdf](https://dspace.nlu.edu.ua/bitstream/123456789/4704/1/Kucheryavenko_112.pdf) (дата звернення: 16.10.2025).

112. Деякі питання діяльності електронних резидентів (е-резидентів) та ведення інформаційної системи «Е-резидент» : Постанова від 05 вересня 2023 р. № 970 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/970-2023-%D0%BF#Text> (дата звернення: 16.10.2025).

113. Голоядова Т.О., Латковський П.П. Податкове право: навчальний посібник (для здобувачів вищої освіти денної форми навчання). 2019. 167 с.

114. Індивідуальна податкова консультація від 07 липня 2025 р. № 3660/ПК/99-00-24-03-03 / Державна податкова служба України. URL: <https://cabinet.tax.gov.ua/registers/ipk> (дата звернення: 16.10.2025).

115. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законів України щодо особливостей оподаткування підприємницької діяльності електронних резидентів : Закон України від 06 жовтня 2022 р. № 2654-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2654-20/ed20251226#Text> (дата звернення: 16.10.2025).

116. Астахов Д.С. Роль електронного резидентства на шляху до становлення України як інвестиційно привабливої держави у світі. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції* № 1. 2023. С. 92-98. DOI: <https://doi.org/10.32782/39221436> (дата звернення: 16.10.2025).

117. Демченко К. «Е-резидентство: що дає іноземцям та як отримати статус?». URL: <https://smartsolutions.ua/e-rezidentstvo-shho-daie-inozemcjam-ta-jak-otrimati-status/> (дата звернення: 16.10.2025).

118. Про затвердження Порядку встановлення переліку держав, громадяни або резиденти яких можуть набути статус електронного резидента (е-резидента) : Постанова від 26 травня 2023 р. № 534 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/534-2023-%D0%BF/ed20251226#n8> (дата звернення: 16.10.2025).

119. Лист від 14 червня 2023 р. № 2054/810-06-8 / Державна служба фінансового моніторингу України.

120. Коваль Ю.А. Співвідношення концепцій електронного і податкового резидентства: перспективи оподаткування доходів е-резидентів в Україні. *Право та державне управління*. 2022. № 1. С. 104-111. DOI: <https://doi.org/10.32840/pdu.2022.1.15> (дата звернення: 16.10.2025).

121. Головін Д.В., Мазалов А.М. Об'єкт оподаткування і його роль у правовому механізмі податку. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. № 1, том 1. С. 180-183. URL: [http://www.nvppp.in.ua/vip/2018/1/tom\\_1/38.pdf](http://www.nvppp.in.ua/vip/2018/1/tom_1/38.pdf) (дата звернення: 16.10.2025).

122. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно : Закон України від 11 квітня 2023 р. № 3050-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/3050-20> (дата звернення: 16.10.2025).

123. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ від 29 листопада 1999 р. № 290 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 16.10.2025).

124. Нагірняк М.Ф. Обліково-аналітичні інструменти попередження фактів приховування об'єктів оподаткування: дис. ... доктора філософії: 071. Житомир, 2025. 317 с.

125. Головін Д.В., Мазалов А.М. Податкова ставка як основний обов'язковий елемент правового механізму податку. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2016. № 6. С. 61-64. URL: [http://apnl.dnu.in.ua/6\\_1\\_2016/17.pdf](http://apnl.dnu.in.ua/6_1_2016/17.pdf) (дата звернення: 16.10.2025).

126. Синчак В.П. Ставки єдиного податку як елементи спрощеної системи оподаткування в податковому регулюванні розвитку малого підприємництва України. *Наука й економіка*. 2015. № 1 (37). С. 90-98.

127. Словник української мови у 20 т. Том 4. Д — Ж / Наук. кер. проекту В. А. Широков. К.: Наукова думка, 2013. 1010 с.

128. Магопець О.А. Визначення сутності поняття «податок» з урахуванням його змістовних характеристик. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*: зб. наук. пр. - Кропивницький: ЦНТУ. 2017. № 32. С. 160-171. URL: <https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/6211996a-1b00-4b66-adb4-a206d8b9f570/content> (дата звернення: 16.10.2025).

129. Гогой І.Ю. Спрощена система оподаткування: переваги та недоліки. «Управління розвитком», № 5 (168) 2014. С. 78-80.

130. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва від 19.08.2005 року № 7069. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v7069563-05#Text> (дата звернення: 04.11.2025).

131. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#top> (дата звернення: 04.11.2025).

132. Коба О.В. Порівняльний аналіз загальної та спрощеної системи оподаткування: особливості застосування, проблеми та напрями їх вирішення / О. В. Коба, Ю. Л. Шинкар // *Науковий вісник Ужгородського національного університету*: серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М. М. Палінчак. Ужгород, 2019. № 25. Ч. 1. С. 116-120. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/25655> (дата звернення: 04.11.2025).

133. Постанова від 22 квітня 2024 р. у справі № 560/2530/22 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/118566599> (дата звернення: 06.11.2025).

134. Про затвердження Методики проведення перевірки достовірності, повноти нарахування та сплати інших податків і зборів, контроль за справлянням яких покладено на податкові органи : Наказ від 18 березня 2024 року № 231 / Державна податкова служба України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0231912-24#Text> (дата звернення: 19.11.2025).

135. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України : Закон України від 31 липня 2014 р. № 1621-VII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1621-18/ed20250101#Text> (дата звернення: 06.11.2025).

136. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у період дії воєнного стану : Закон України від 10 жовтня 2024 р. № 4015-IX / Верховна Рада

України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4015-20#Text> (дата звернення: 06.11.2025).

137. Пояснювальна записка від 02.04.2024 року до проєкту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» від 30.08.2024 року 11416-д. URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/CardByRn?regNum=11416-%D0%B4&conv=9> (дата звернення: 06.11.2025).

138. Військовий збір для ФОПів: чому він руйнує логіку «спрощенки», опубліковано 28.04.2025 року. URL: <https://minfin.com.ua/ua/2025/04/28/149857514/> (дата звернення: 06.11.2025).

139. Про схвалення Національної стратегії доходів до 2030 року : Розпорядження від 27 грудня 2023 р. № 1218-р / Кабінет Міністрів України. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-skhvalennia-natsionalnoi-stratehii-dokhodiv-do-2030-s1218-271223> (дата звернення: 06.11.2025).

140. Теорія держави та права : навч. посіб. / [Є. В. Білозьоров, В. П. Власенко, О. Б. Горова, А. М. Завальний, Н. В. Заяць та ін.] ; за заг. ред. С. Д. Гусарева, О. Д. Тихомирова. К. : НАВС, Освіта України, 2017. 320 с.

141. Сороколат І.Ю. До питання про функції правового режиму оподаткування. *Прикарпатський юридичний вісник*. 2025. № 2 (61). С. 104-108. DOI: <https://doi.org/10.32782/ryuv.v2.2025.19> (дата звернення 10.11.2025).

142. Славкова А.А., Ватаманюк О.С. Адміністрування податків і сервіс платників: відмінності та взаємозв'язок. *Економічний форум*. 2016. № 1. С. 328-335. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor\\_2016\\_1\\_48](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2016_1_48) (дата звернення: 10.11.2024).

143. Греца С.М. Теоретичні аспекти визначення поняття адміністрування ПДВ. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція»*. 2014. № 8. С. 74-77. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/39317> (дата звернення: 10.11.2024).

144. Проскура К.П. Особливості адміністрування податків в Україні. *Економічний часопис-XXI*. 2012. № 3-4. С. 53-55. URL: <https://nasplib.isofts.kiev.ua/handle/123456789/48214> (дата звернення 10.11.2025).

145. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія. К.: Комп'ютерпрес, 2006. 277 с.

146. Крисоватий А.І., Томнюк Т.Л. Адміністрування податків в Україні: організація та напрями трансформації : монографія. Тернопіль : ВПЦ, «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 212 с.

147. Правове регулювання адміністрування податку на додану вартість в Україні: монографія / С.М. Греца, Ю.М. Бисага, В.І. Ярема та ін. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2016. 200 с.

148. Шалімова Н.С., Магопець О.А. Сутність та загальні принципи адміністрування податків. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*: зб. наук. пр. Кіровоград: КНТУ, 2007. № 12. Ч. 2. С. 358-368. URI: <https://dspace.kntu.kr.ua/handle/123456789/2400> (дата звернення 11.11.2025).

149. Кравцова Т.М. Адміністрування податків як системоутворюючий правовий інструмент оподаткування в Україні. *Приватне та публічне право*. 2017. № 1. С. 64-67. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/prpulaw\\_2017\\_1\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/prpulaw_2017_1_15) (дата звернення 11.11.2025).

150. Про затвердження Порядку функціонування Електронного кабінету : Наказ від 14 липня 2017 р. № 637 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0942-17#top> (дата звернення 11.11.2025).

151. Про затвердження форм заяви про застосування спрощеної системи оподаткування, розрахунку доходу за попередній календарний рік, запиту про отримання витягу з реєстру платників єдиного податку та витягу з реєстру платників єдиного податку : Наказ від 16 липня 2019 р. № 308 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-19#n29> (дата звернення 11.11.2025).

152. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22 травня 2003 р. № 851-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення 11.11.2025).

153. Про електронну ідентифікацію та електронні довірчі послуги : Закон України від 05 жовтня 2017 р. № 2155-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення 11.11.2025).

154. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань : Закон України від 15 травня 2003 № 755-IV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text> (дата звернення 11.11.2025).

155. З якого часу мають право зареєструватись платниками ЄП четвертої групи новоутворені сільськогосподарські товаровиробники – ЮО? / ДПС України // «ЗіР» /// Категорія 108.02.01. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=32430> (дата звернення 11.11.2025).

156. Як визначається дохід за попередній календарний рік, у разі прийняття підприємцем рішення про застосування спрощеної системи оподаткування з 1 січня наступного року? / ГУ ДПС в Івано-Франківській області // опубліковано 30.11.2022. URL: <https://if.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/print-635805.html> (дата звернення 11.11.2025).

157. Чи є підставою для відмови у реєстрації платником ЄП ФОП наявність податкового боргу з податків, за якими контролюючий орган визначив податкові зобов'язання такій особі як не СГ? // «ЗіР» /// Категорія 107.01.08. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=41488> (дата звернення 11.11.2025).

158. Чи є підставою для анулювання реєстрації платника ЄП першої – третьої груп – ФОП наявність податкового боргу з податків, за якими контролюючий орган визначив податкові зобов'язання такій особі як не СГ? / «ЗіР» // Категорія 107.01.08. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=36370> (дата звернення 11.11.2025).

159. Проект Закону України «Про внесення зміни до статті 298 Податкового кодексу України щодо уточнення підстав для примусового

анулювання реєстрації платника єдиного податку» від 03.11.2025 р. № 14178.  
URL: <https://itd.rada.gov.ua/billinfo/Bills/Card/58608> (дата звернення 11.12.2025).

160. Про організацію роботи з адміністрування єдиного податку для юридичних осіб : Лист від 25.11.2014 року № 11686/7/99-99-15-03-01-17 / Державна фіскальна служба України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1168872-14#Text> (дата звернення 12.11.2025).

161. Про санкції : Закон України від 14 серпня 2014 р. № 1644-VII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1644-18#Text> (дата звернення 12.11.2025).

162. Як платниками ЄП другої та третьої груп (крім е-резидентів), у податковій декларації платника ЄП – ФОП заповнюється поле «Фактична чисельність найманих працівників у звітному періоді (осіб)», якщо кожного місяця кварталу чисельність найманих осіб або осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, була різною? / ДПС України // «ЗіР» /// Категорія 107.01.07. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=38213> (дата звернення 12.11.2025).

163. Добрунік Т. Спрощена система оподаткування: фіскальна значимість та пріоритети розвитку. *Економіка та суспільство*. 2024. № 60. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-10> (дата звернення 12.11.2025).

164. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо функціонування електронного кабінету та спрощення роботи фізичних осіб – підприємців : Закон України від 14 липня 2020 року № 786-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/786-20#Text> (дата звернення 12.11.2025).

165. Лист від 01 серпня 2025 р. № 832/2/99-00-24-01-03-02 / Державна податкова служба України. URL: [https://storage.dtkr.ua/files/Niko2025/Slides/IPK832\\_2\\_99\\_00\\_24\\_01\\_03\\_02.pdf](https://storage.dtkr.ua/files/Niko2025/Slides/IPK832_2_99_00_24_01_03_02.pdf) (дата звернення 12.11.2025).

166. Про затвердження типової форми, за якою здійснюється облік доходів і витрат фізичними особами - підприємцями - платниками єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, та Порядку її ведення : Наказ від 30 листопада 2022 р. № 405 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1596-22#Text> (дата звернення 13.11.2025).

167. Яким чином ЮО – платники ЄП третьої групи ведуть облік доходів і витрат? / «ЗіР» // Категорія 108.02.01. URL: <https://zir.tax.gov.ua/main/bz/view/?src=ques&id=42861> (дата звернення 13.11.2025).

168. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 06 липня 1995 р. № 265/95-ВР / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80/ed20241230#Text> (дата звернення 14.11.2025).

169. Про платіжні послуги : Закон України від 30 червня 2021 р. № 1591-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1591-20/ed20241115#Text> (дата звернення 14.11.2025).

170. Про встановлення строків, до настання яких торговці повинні забезпечити можливість здійснення безготівкових розрахунків (у тому числі з використанням електронних платіжних засобів, платіжних застосунків або платіжних пристроїв) за продані ними товари (надані послуги) : Постанова від 29 липня 2022 р. № 894 / Кабінет Міністрів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/894-2022-%D0%BF#top> (дата звернення 14.11.2025).

171. Коломієць П.В. Правове регулювання податкової безпеки України: дис. ... докт. юрид. наук. Ірпінь, 2024. 525 с.

172. Кузь В.І. Реформування спрощеної системи оподаткування в Україні: досвід країн Європейського Союзу. *Проблеми економіки* № 3 (65), 2025.

С. 283-290. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2025-3-283-290> (дата звернення 14.12.2025).

173. Греца Я.В. Правові аспекти застосування спрощеної системи оподаткування під час здійснення податкового планування. *Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: юридичні науки*. 2020. Том 31 (70) № 1. С.124-128.

174. Васюк Ю.М. Механізми реалізації податкового контролю в Україні: державно-управлінський аспект: дис. ... канд. екон. Наук: 25.00.02. Київ, 2015. 254 с.

175. Податкове право : навч. посіб. / Я. В. Греца, В.І. Ярема, Ю.М. Бисага, М.В. Сідак. К. : Знання, 2012. 389 с.

176. Пухальський В.В. Теоретичні аспекти податкового контролю. *«Молодий вчений»*. 2022. № 1 (101). С. 32-36. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2022-1-101-7> (дата звернення 14.11.2025).

177. Олійник Ю.І. Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів щодо притягнення до відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства: дис. ... доктора філософії: 081. Тернопіль, 2025. 231 с.

178. Терепя С.В. Фінансово-правова відповідальність за правопорушення у сфері оподаткування: дис. ... доктора філософії: 081. Ірпінь, 2025. 167 с.

179. Цибохін О.М. Кримінальні правопорушення у сфері оподаткування: кримінально-правова характеристика: дис. ... доктора філософії: 081. Одеса, 2024. 202 с.

180. Постанова від 06 листопада 2018 р. у справі № 820/4721/17 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/77696049> (дата звернення: 20.11.2025).

181. Постанова від 26 лютого 2019 р. у справі №805/1396/17-а / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/80234726> (дата звернення: 20.11.2025).

182. Постанова від 05 лютого 2019 р. у справі №805/206/17-а / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79698855> (дата звернення: 20.11.2025).

183. Постанова від 24 січня 2019 р. у справі №813/1346/18 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/79411126> (дата звернення: 20.11.2025).

184. Постанова від 05 червня 2018 р. у справі №813/4266/17 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74512889> (дата звернення: 20.11.2025).

185. Постанова від 06 травня 2020 р. у справі № 812/1137/16 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89111217> (дата звернення: 20.11.2025).

186. Постанова від 18 березня 2025 р. у справі № 160/21398/24 / Верховний Суд. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/125932922> (дата звернення: 01.12.2025).

187. Ігнатенко С.С. Окремі аспекти судового оскарження рішень про анулювання реєстрації платника єдиного податку. *Правова система, держава та суспільство в умовах сучасного законодавства: матеріали науково-практичної конференції* (м. Рівне, 5-6 грудня 2025 р.). Одеса: Видавництво «Молодий вчений», 2025. С. 130-134.

188. Звіт про результати аудиту ефективності на тему «Оскарження рішень ДПС: вплив на економічну активність платників податків», затверджений рішенням Рахункової палати від 22.10.2024 року № 49-1. URL: [https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2024/49-1\\_2024/Zvit\\_49-1\\_2024.pdf](https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Collegium/2024/49-1_2024/Zvit_49-1_2024.pdf) (дата звернення: 01.12.2025).

189. Скрипник С., Лавров Р., Шепель І. Облік і оподаткування суб'єктів малого підприємництва. *Економіка та суспільство*. 2023. № 52. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-61> (дата звернення: 02.12.2025).

190. Лобода Н.О., Чабанюк О.М., Мосолова Ю.О. Спрощена система оподаткування як мікроекономічний фіскальний регулятор. *Бізнес Інформ*. 2021.

№ 4. С. 228–234. [https://www.business-inform.net/export\\_pdf/business-inform-2021-4\\_0-pages-228\\_234.pdf](https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2021-4_0-pages-228_234.pdf) (дата звернення: 01.10.2025).

191. Борзенкова О.Д. Податкове стимулювання малого бізнесу в Україні в контексті податкових реформ. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. С. 166-170. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/12-2015/38.pdf> (дата звернення: 02.12.2025).

192. Про введення воєнного стану в Україні : Указ від 24 лютого 2022 р. № 64/2022 / Президент України. URL: <https://www.president.gov.ua/documents/642022-41397> (дата звернення: 01.10.2025).

193. 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 р. № 2120-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 01.10.2025).

194. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану : Закон України від 30 червня 2023 р. № 3219-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3219-20#Text> (дата звернення: 01.10.2025).

195. Тучак Т.В. Спрощена система оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи реформування. *Ефективна економіка*. 2024. № 5. DOI: <http://doi.org/10.32702/2307-2105.2024.5.75> (дата звернення: 01.10.2025).

196. Бачило В. Оновлена «нова спрощенка»: зміни, переваги та недоліки. *Електронний ресурс «ЛІГА.net»*. 2022. URL: <https://blog.liga.net/amp/user/vbachylo/article/44180> (дата звернення: 01.10.2025).

197. Парфенюк Т.В., Яструбський М.Я. Особливості застосування спрощеної системи оподаткування в Україні в умовах воєнного часу. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-27> (дата звернення: 01.10.2025).

198. Логвіновська С.І. Концептуальні підходи до спрощеної системи оподаткування в Україні. *Економічний форум*. 2013. № 3. С. 180-185. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor\\_2013\\_3\\_32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2013_3_32) (дата звернення: 01.10.2025).
199. Тульчинський Р.В., Змієнко М.О. Податкова система України, її недоліки та шляхи реформування. URL: [https://economy.kpi.ua/files/files/83\\_kpi\\_2009.pdf](https://economy.kpi.ua/files/files/83_kpi_2009.pdf) (дата звернення: 03.12.2025).
200. Панасюк О.В. Перспективи удосконалення альтернативних режимів оподаткування в Україні. *Ефективна економіка*. 2015. № 5. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek\\_2015\\_5\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_5_15) (дата звернення: 01.10.2025).
201. Про рекомендації з питань здійснення фінансового моніторингу : Лист від 01 листопада 2024 р.у № 25-0005/82615 / Національний банк України. URL: [https://bank.gov.ua/ua/legislation/Notice\\_01112024\\_82615](https://bank.gov.ua/ua/legislation/Notice_01112024_82615) (дата звернення: 03.12.2025).
202. Дроблення бізнесу» - свідоме ухилення від сплати податків / ГУ ДПС в Житомирській області. 2025. URL: <https://zt.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/958743.html> (дата звернення 11.12.2025).
203. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV / Верховна Рада України. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 40-44. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 04.12.2025).
204. Греца Я.В. Феномен зловживання правом: «штучна правомірність» чи «прихована протиправність»? / *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: «Право»*. 2022. № 70. С. 309-312. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2022.70.48> (дата звернення: 04.12.2025).
205. Сідляр В., Іванова А. Фіскальна значимість спрощеної системи оподаткування в Україні. *Економіка та суспільство*. 2025. № 73. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2025-73-79> (дата звернення: 04.12.2025).
206. Яворський П. Інструменти попередження зловживання спрощеною системою оподаткування в Україні: міжнародний досвід та рекомендації. *Центру досліджень міжнародної торгівлі Trade+*. 2020. 37 с. URL:

[https://kse.ua/wp-content/uploads/2020/10/Trade-Mizhnirodniy-dosvid-vikoristannya-SSO-1.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://kse.ua/wp-content/uploads/2020/10/Trade-Mizhnirodniy-dosvid-vikoristannya-SSO-1.pdf?utm_source=chatgpt.com) (дата звернення: 04.12.2025).

207. Аністратенко Ю.І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: переваги та недоліки. *Наше право*. 2013. № 12. С. 180-184. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp\\_2013\\_12\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nashp_2013_12_30) (дата звернення: 04.12.2025).

208. Олейнікова Л.Г., Точиліна І.В. Спрощена система оподаткування малого бізнесу в Україні як форма державної підтримки. *Наукові праці НДФІ*. 2019. № 4. С. 108-124. DOI: <https://doi.org/10.33763/npndfi2019.04.108> (дата звернення: 04.12.2025).

209. Тучак Т.В., Лінник О.П. Напрями реформування спрощеної системи оподаткування в Україні. *Бізнес Інформ*. 2020. №3. С. 306–311. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-3-306-311> (дата звернення: 04.12.2025).

210. Фурсін О.О., Ляшко М.В. Провідні шляхи реформування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2014. № 3 (78). С. 37-41. URL: [http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2014/3\\_2014/8.pdf](http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2014/3_2014/8.pdf) (дата звернення: 04.12.2025).

211. Бобков Д.І. Актуальні проблеми та напрями реформування спрощеної системи оподаткування в Україні. «*Наука. Релігія. Суспільство*». 2011. № 1. С. 61-64. URL: <https://nasplib.isofts.kiev.ua/handle/123456789/85437> (дата звернення: 04.12.2025).

212. Цимбалюк І. Фіскальний простір інклюзивного розвитку регіону в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика: монографія. Луцьк : Вежа-Друк, 2022. 500 с.

213. Синчак В.П. Формування спрощеної системи оподаткування у контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення. *Облік і фінанси*. 2012. № 4. С. 50-58. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif\\_apk\\_2012\\_4\\_12](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2012_4_12) (дата звернення: 04.12.2025).

214. Європейська хартія малих підприємств від 19.06.2000. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994\\_860#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_860#Text) (дата звернення: 05.12.2025).

215. Парламентське дослідження щодо використання спрощеної системи оподаткування та особливостей оподаткування цифрових послуг у Європейському Союзі та в Україні. URL: <https://research.rada.gov.ua/uploads/documents/33751.pdf> (дата звернення: 05.12.2025).

216. Ярмолюк О. Ф. Розвиток малого підприємництва в Україні: облік та оподаткування. *Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Економіка, фінанси, облік та право: аналіз тенденцій та перспектив розвитку»*. С. 50-52. URL: [http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/12003/1/EFOTPATPR\\_2020\\_3\\_50-52.pdf](http://ir.polissiauniver.edu.ua/bitstream/123456789/12003/1/EFOTPATPR_2020_3_50-52.pdf) (дата звернення: 05.12.2025).

217. Крисоватий А., Валігура В., Горин В., Сидор І., Крамар І., Шуліченко В. Спрощені режими оподаткування малих і середніх підприємств: досвід країн ЄС і трансформація в Україні. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2025. № 4(63), С. 47–62. DOI: <https://doi.org/10.55643/fcaptr.4.63.2025.4784> (дата звернення: 05.12.2025).

218. Голобродська М. Єдиний податок (паушальний) для ФОПів — реєстрація до 10 січня. URL: <https://proukrainu.blesk.cz/yedynyi-podatok-paushalniyi-dlia-fopiv-reiestratsiia-do-10-sichnia/> (дата звернення: 05.12.2025).

219. Спрощені системи оподаткування, обліку та звітності: досвід України, Польщі та Франції. *Економічний журнал Волинського національного університету імені Лесі Українки*. 2, 42 (липень 2025), 42–50. DOI: <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2025-02-42-50> (дата звернення: 05.12.2025).

220. Тучак Т., Купріянова А. Спрощене оподаткування в країнах ЄС: що варто перейняти Україні. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. 2025. № 3 (328). URL: <https://doi.org/10.32680/2409-9260-2025-3-328-22-29> (дата звернення: 06.12.2025).

221. Травін В.В., Гудзюк Є.О. Досвід країн ЄС та світу у застосуванні спрощених податкових систем для мікро- та малого бізнесу. *Проблеми теорії та*

методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2024. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/123456789/8796> (дата звернення: 06.12.2025).

222. Олейнікова Л.Г. Трансформація оподаткування малого бізнесу - уроки для України: вивчення досвіду країн ЄС з перехідною економікою. *Фінанси України*. 2024. № 6. С. 34-53. URL: <https://doi.org/10.33763/finukr2024.06.034> (дата звернення: 06.12.2025).

223. European Council meeting (23 and 24 June 2022) – Conclusions. URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-24-2022-INIT/en/pdf> (дата звернення: 07.12.2025).

224. Babin I., Vakaryuk L. Features of legal regulation of the simplified taxation system in Ukraine, Romania and Moldova. *European Journal of Law and Public Administration* 2019, Volume 6, Issue 1, pp. 1-11. DOI: <https://doi.org/10.18662/eljpa/59> (дата звернення: 07.12.2025).

225. Харчук Ю.Ю., Танчин А.І. Перспективи розвитку суб'єктів господарювання малого бізнесу України в контексті нововведень у спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал*. – Острог : Видавництво НУ«ОА», травень 2016. № 1(29). С. 140–145. URL: [https://ecj.oa.edu.ua/assets/files/ZN\\_Vyp\\_29.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://ecj.oa.edu.ua/assets/files/ZN_Vyp_29.pdf?utm_source=chatgpt.com) (дата звернення: 05.12.2025).

226. Греца С.М., Греца Я.В. Механізм правового регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: «Право»*. 2022. № 69. С. 255-259. DOI <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2021.69.43> (дата звернення: 07.12.2025).

227. Шапуров О.О. Економічні аспекти тіньової економіки. *Економіка та держава*. 2011. № 10. С. 27–28. URL: [http://www.economy.in.ua/pdf/10\\_2011/8.pdf](http://www.economy.in.ua/pdf/10_2011/8.pdf) (дата звернення 07.12.2025).

228. Stoilova D., Patonov N. «An Empirical Evidence for the Impact of Taxation on Economic Growth in the European Union». 2013. URL:

[https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4788887.pdf?utm\\_source=chatgpt.com](https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4788887.pdf?utm_source=chatgpt.com)

(дата звернення: 18.12.2025).

229. Дмитрук Б., Германенко Л. Спрощена система оподаткування малого підприємництва в умовах пандемії covid-19. *Науковий вісник Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича. Серія Економіка*. 2021. № 834. С. 54–60. URL: <https://journals.chnu.chernivtsi.ua/index.php/econom/article/view/137> (дата звернення 07.12.2025).

230. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони, ратифікованої Законом України від 16 вересня 2014 р. № 1678-VII. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text) (дата звернення: 07.12.2025).

231. Ігнатенко С.С. Єдиний податок в Україні: реформувати не можна скасувати. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: «Право»*. 2024. № 83. Ч. 2. С. 218-223. DOI: <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.83.2.31> (дата звернення: 07.12.2025).

232. Козинець І.Г., Кравченко О.В. Спрощена система оподаткування в Україні: переваги та недоліки. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2020. № 3/2020. С. 242-245. DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-3/58> (дата звернення: 07.12.2025).

233. Радишевська О.Р. Європеїзація права та інші концепти правового дискурсу: співвідношення понять. *Вісник Пенітенціарної асоціації України*. 2019. № 4. С. 5–13. DOI: [10.34015/2523-4552.2019.4.01](https://doi.org/10.34015/2523-4552.2019.4.01) (дата звернення: 07.12.2025).

234. Швадченко В.О. Податкове стимулювання розвитку малих підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.01. Х., 2003. 21 с.

235. Williamson, O. E. *The Economic Institutions of Capitalism*, New York: Free Press. 1985. URL:

[https://books.google.com.ua/books?id=MUPVLuiy9uQC&newbks=1&newbks\\_redir=0&lpg=PP1&pg=PA45#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.ua/books?id=MUPVLuiy9uQC&newbks=1&newbks_redir=0&lpg=PP1&pg=PA45#v=onepage&q&f=false) (дата звернення: 07.12.2025).

236. Приб К.А., Федько В.І. Податкова система України: термінологія і формулювання основних положень : навчальний посібник. К.: Цент учбової літератури, 2007. 320 с.

237. Середньострокове бюджетне планування (міжнародний досвід). Інформаційна довідка, підготовлена Європейським інформаційно-дослідницьким центром на запит Комітету Верховної Ради України. URL: <https://infocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/29131.pdf> (дата звернення: 07.12.2025).

238. Левін В.І. Еволюція концепцій оподаткування малого та середнього бізнесу в контексті євроінтеграційного вектору розвитку України. *Наукові праці НДФІ*. 2016. № 1. С. 16-35. URL: [https://npndfi.org.ua/docs/NP\\_16\\_01\\_016\\_uk.pdf](https://npndfi.org.ua/docs/NP_16_01_016_uk.pdf) (дата звернення: 07.12.2025).

239. Лещенко Р.М., Наум А.А. Напрями вдосконалення оподаткування малого підприємництва: євроінтеграційний аспект. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Право*. 2017. № 43(2). С. 72-75. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/server/api/core/bitstreams/368a5150-a772-4098-b8fb-65d9079703c7/content> (дата звернення: 07.12.2025).

240. Оцінка аналітичними центрами Нацстратегії доходів 2030. URL: <https://economics.org.ua/index.php/blog/400-nsd2030> (дата звернення: 08.12.2025).

241. Михальнюк О.В. Правовий статус фізичної особи як підприємця в Україні. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2024. № 6. С. 264-269. DOI: <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.06.42> (дата звернення: 08.12.2025).

242. Пояснювальна записка від 22 грудня 2014 р. до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)» від 22 грудня 2014 р. № 1578. URL: <https://w2.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=53072&pf35401=320674> (дата звернення: 08.12.2025).

243. Gaidai Y., Goriunov D., Saha D., Repko M. Combating revenue underreporting in the simplified tax system: Analysis and recommendations. 2021. URL: <https://ces.org.ua/wp-content/uploads/2021/11/How-to-restrict-abuse-of-the-simplified-tax-system.pdf> (дата звернення: 08.12.2025).

244. Про Державний бюджет України на 2025 рік : Закон України від 19 листопада 2024 р. № 4059-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4059-20#Text> (дата звернення: 08.12.2025).

245. Дьякон Ю.Г. Оподаткування суб'єктів малого підприємництва за спрощеною системою: дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01. Київ, 2002. 224 с.

246. Квасовський О.Р. Реформована спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. *Світ Фінансів*. 1/2012. С. 51-57. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/14190> (дата звернення: 08.12.2025).

247. Левін В.І. Транспарентність оподаткування малого і середнього бізнесу в контексті євроінтеграційного вектору розвитку України. *Наукові праці НДФІ*. 2015. № 1. С. 138–149. URL: [https://npndfi.org.ua/docs/NP\\_15\\_01\\_138\\_uk.pdf](https://npndfi.org.ua/docs/NP_15_01_138_uk.pdf) (дата звернення: 08.12.2025).

248. Греца С.М. Причини та фактори, які ускладнюють забезпечення виконання конституційного обов'язку по сплаті податків. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2021. Issue 6. С. 58-63. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/47890> (дата звернення: 09.12.2025).

249. Бізнес закликає переглянути пункт Меморандуму з МВФ щодо порогу ПДВ для спрощеної системи оподаткування. 2025. URL: <https://uccr.org.ua/press-center/uccr-news/biznes-zaklikaie-pereglianuti-punkt-memorandumu-z-mvf-shchodo-porogu-pdv-dlia-sproshchenoyi-sistemi-opodatkuvannia> (дата звернення: 15.12.2025).

250. Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо реєстрації платників єдиного податку платниками податку на додану вартість», оприлюднений 18 грудня 2025 р. / Міністерство фінансів України. URL: [https://mof.gov.ua/uk/draft\\_regulatory\\_acts\\_for\\_discussion\\_in\\_2025-819](https://mof.gov.ua/uk/draft_regulatory_acts_for_discussion_in_2025-819) (дата звернення: 25.12.2025).

251. Ігнатенко С.С. Здійснення платником єдиного податку незареєстрованого виду господарської діяльності. *Розвиток правової системи України в контексті євроінтеграційних прагнень*: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, присвяченої тижню права. (Луцьк, 10 грудня 2025 р.) / Луцький національний технічний університет; [редкол.: Л.Л. Ковальчук та ін.]. Луцьк, 2025. С. 117-121.

252. Рядінська В.О., Проценко Т.О., Кузнецова О.В. Шляхи удосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в Україні. *Наука і правоохорона*. 2021. № 1. С. 142–154. URL: [http://naukaipravoohorona.com/journal/ukr/2021\\_1.pdf](http://naukaipravoohorona.com/journal/ukr/2021_1.pdf) (дата звернення: 08.12.2025).

## ДОДАТКИ

Додаток А

### СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Ігнатенко С.С. Особливості спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану. *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2023. № 1. С. 334-339. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2023.01.54>

2. Ігнатенко С.С. Єдиний податок в Україні: реформувати не можна скасувати. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: «Право»*. 2024. № 83. Ч. 2. С. 218-223. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2024.83.2.31>

3. Ігнатенко С.С. Єдиний податок для суб'єктів спрощеної системи оподаткування не є «єдиним». *Аналітично-порівняльне правознавство*. 2025. № 06. Ч. 2. С. 289-294. <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.06.2.46>

*Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

4. Ігнатенко С.С. Окремі аспекти судового оскарження рішень про анулювання реєстрації платника єдиного податку. *Правова система, держава та суспільство в умовах сучасного законодавства: матеріали науково-практичної конференції (м. Рівне, 5-6 грудня 2025 р.)*. Одеса: Видавництво «Молодий вчений», 2025. С. 130-134 (форма участі – дистанційна).

5. Ігнатенко С.С. Здійснення платником єдиного податку незареєстрованого виду господарської діяльності. *Розвиток правової системи України в контексті євроінтеграційних прагнень: матеріали I Всеукраїнської науково-практичної конференції з міжнародною участю, присвяченої тижню права. (Луцьк, 10 грудня 2025 р.)* / Луцький національний технічний університет; [редкол.: Л.Л. Ковальчук та ін.]. Луцьк, 2026. С. 160-165 (форма участі – онлайн).