

DOI <https://doi.org/10.51647/kelm.2023.1.41>

UPROSZCZONY SYSTEM OPODATKOWANIA, KSIĘGOWOŚCI I SPRAWOZDAWCZOŚCI JAKO SPOSÓB NA OPTYMALIZACJĘ OPODATKOWANIA

Oleksandra Parashchenko

*aspirant Katedry Prawa Finansowego, asystent Katedry Prawa Finansowego Narodowego Uniwersytetu
Prawa imienia Jarosława Mądrego (Charków, Ukraina)
ORCID ID: 0009-0001-0284-0308
asya.parashchenko@gmail.com*

Adnotacja. W przepisach artykułu autor ujawnia treść takiego zjawiska jak optymalizacja opodatkowania. To ostatnie jest przeprowadzane przez autora poprzez analizę treści stosunków podatkowych. Autor zwraca szczególną uwagę na takie elementy treści, jak obowiązki prawne i subiektywne prawa podatników. Biorąc pod uwagę wspomniane podejście, optymalizacja opodatkowania jest definiowana przez autora jako subiektywne prawo podatników. Artykuł podkreśla, że prawo do optymalizacji opodatkowania nie jest wyraźnie przewidziane w przepisach, ale wynika z treści przepisów prawa. Naukowiec w tej pracy ujawnia jeden ze sposobów wdrożenia optymalizacji opodatkowania, a mianowicie uproszczony system opodatkowania, księgowości i sprawozdawczości. Autor argumentuje to stanowisko niskimi stawkami jednolitego podatku oraz uproszczonym prowadzeniem ewidencji i sprawozdawczości, które są nieodłącznie związane z takim specjalnym traktowaniem podatkowym. Badany specjalny system podatkowy, zdaniem autora, jest prawnie przewidzianym sposobem optymalizacji opodatkowania.

Słowa kluczowe: podatnicy, optymalizacja opodatkowania, reżim podatkowy, prawa podmiotowe, obowiązki prawne, sposoby optymalizacji opodatkowania.

SIMPLIFIED TAXATION, ACCOUNTING AND REPORTING SYSTEM AS A WAY TO OPTIMISE TAXATION

Oleksandra Parashchenko

*Postgraduate Student at the Department of Financial Law,
Assistant of the Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University (Kharkiv, Ukraine)
ORCID ID: 0009-0001-0284-0308
asya.parashchenko@gmail.com*

Abstract. In the article, the author reveals the content of such a phenomenon as taxation optimisation. The latter is done by analysing the content of tax legal relations. The author pays special attention to such content elements as legal obligations and subjective rights of taxpayers. Given this approach, the author defines tax optimisation as a subjective right of taxpayers. The article emphasises that the right to tax optimisation is not directly provided for in the legislation, but follows from the content of the legislative provisions. In this paper, the author reveals one of the ways to implement tax optimisation, namely, the simplified system of taxation, accounting and reporting. The author argues that this position is based on the low single tax rates and simplified accounting and reporting inherent in such a special tax regime. In the author's opinion, the special tax regime under study is a legally provided method of taxation optimisation.

Key words: taxpayers, tax optimisation, tax regime, subjective rights, legal obligations, ways of tax optimisation.

СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ЯК СПОСІБ ОПТИМІЗАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ

Олександра Паращенко

*аспірант кафедри фінансового права, асистент кафедри фінансового права Національного
юридичного університету імені Ярослава Мудрого (Харків, Україна)
ORCID ID: 0009-0001-0284-0308
asya.parashchenko@gmail.com*

Анотація. У положеннях статті автор розкриває зміст такого явища як оптимізація оподаткування. Останнє здійснюється автором шляхом аналізу змісту податкових правовідносин. Особливу увагу автор приділяє таким елементам змісту, як юридичні обов'язки та суб'єктивні права платників податків. Ураховуючи вказаний підхід, оптимізація оподаткування визначається автором як суб'єктивне право платників податків. У статті акцентується на тому, що право на оптимізацію оподаткування прямо не передбачено в законодавстві, а витікає із змісту приписів законодавства. Науковець у цій роботі розкриває один із способів реалізації оптимізації оподаткування, а саме: спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Указану позицію автор аргументує низькими ставками

єдиного податку та спрощеним веденням обліку та звітності, які притаманні такому спеціальному податковому режиму. Досліджуваний спеціальний податковий режим, на думку автора, є законно передбаченим способом оптимізації оподаткування.

Ключові слова: платники податків, оптимізація оподаткування, податковий режим, суб'єктивні права, юридичні обов'язки, способи оптимізації оподаткування.

Вступ. Одним із конституційних обов'язків кожного, відповідно до приписів статті 67 Конституції України, є зобов'язання сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (Конституція України, 1996). Із зазначеного очевидним є те, що однією із ознак указанного обов'язку є загальність. Остання ознака є однією із основних засад податкового законодавства України, передбачена підпунктом 4.1.1 пункту 4.1 статті 4 Податкового кодексу України (далі – ПК України) (Податковий кодекс України, 2010). Указана ознака (засада) полягає в тому, що кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені ПК України, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України (Податковий кодекс України, 2010), тим самим розкриваючи зміст статті 67 Основного Закону (Конституція України, 1996). Тому кожен на своєму життєвому шляху стикається із оподаткуванням. Платники податків в Україні мають право виконувати свій конституційний обов'язок застосовуючи загальний або спеціальний податковий режим. Логічно поставити питання: що є загальним податковим режимом, а що спеціальним згідно із національним податковим законодавством?

Звернувшись до приписів ПК України, стає очевидним, що кодекс містить виключно поняття «спеціальний податковий режим». Тому від зворотного можна визначити, що, якщо передбачено спеціальний податковий режим, то все інше, що не належить до такого, є загальним податковим режимом. Відповідно до пункту 11.2 статті 11 ПК України спеціальний податковий режим – це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів (Податковий кодекс України, 2010). Важливо зазначити, що у цій нормі законодавець наголошує на господарюючих суб'єктах як на платниках податків, які можуть застосовувати такий спеціальний податковий режим. Згідно із пунктами 11.1, 11.3-11.4 статті 11 ПК України, такий спеціальний податковий режим встановлюється виключно ПК України та може передбачати особливий порядок визначення елементів податку та збору, звільнення від сплати окремих податків та зборів (Податковий кодекс України, 2010). Станом на 2023 рік в Україні є тільки один спеціальний податковий режим. Останній врегульований главою 1 розділу XIV. Спеціальні податкові режими ПК України та має назву: «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» (Податковий кодекс України, 2010).

Враховуючи вказане вище, вбачається, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності має становити систему заходів, які, своєю чергою, реалізуються через особливі порядки визначення елементів податку чи збору або ж через звільнення від сплати визначених податків чи зборів, та стосуються окремих категорій саме господарюючих суб'єктів (не може застосовуватися до найманих працівників, як платників податків). Акцент на категорії платників податків, що можуть застосовувати такий спеціальний режим не є випадковим та подалі буде згаданий.

Як вже було згадано, оподаткування – це сфера, яка стосується кожного. Платники податків сплачують податки та збори до державного та місцевих бюджетів, розраховуючи на отримання загальносуспільних благ, тим самим відмовляються від частини свого доходу в інтересах суспільства, завдаючи шкоди своїм інтересам. Рівень податкового тиску головний чинник, що зумовлює намагання платників податків в рамках чинного законодавства вживати заходів, спрямованих на оптимізацію свого податкового зобов'язання. Платники податків прагнуть застосувати податкове законодавство шляхом вибору найбільш вигідного із запропонованого (реалізувати диспозитивність в жорстких рамках імперативності). Тобто мова йде про оптимізацію оподаткування.

Невипадковою вище є згадка про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності поряд із оптимізацією оподаткування, що здійснюється, як вбачається, через реалізацію диспозитивності в жорстких рамках імперативності податкового законодавства. Зважаючи на це, метою цієї роботи є дослідження такого явища, як оптимізація оподаткування та способи її здійснення. На підставі вказаного дослідити зазначений спеціальний податковий режим в контексті того, що він вбачається одним із способів оптимізації оподаткування. Для досягнення поставленої мети необхідно буде звернути увагу на: природу такого явища, як оптимізація оподаткування; зміст досліджуваного спеціального податкового режиму; категорії платників податків, що мають право застосовувати такий спеціальний податковий режим. Таким чином важливо визначити, чи можна вважати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності способом оптимізації оподаткування та доцільність такого спеціального податкового режиму як способу оптимізації оподаткування. Треба наголосити, що у цій роботі планується зробити акцент на оптимізації оподаткування, яка не полягає в порушенні податкового законодавства, а є або використанням законодавчо передбачених можливостей, або ж використанням прогалів і колізій законодавства. Звісно, останнє хоча і не є забороненим методом оптимізації оподаткування, проте є досить ризиковим.

Основна частина. Враховуючи поставлену мету цього дослідження, варто вказати методи, за допомогою яких планується досягти визначеної вище мети. Перш за все, для здійснення цього дослідження необхідно застосувати такі емпіричні методи як описання та порівняння. Вказані методи дозволять продемонструвати зміст таких правових явищ, як оптимізація оподаткування та спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Безсумнівно, що для якісного дослідження необхідно застосувати методи структурного

та функціонального аналізу, з метою розчленування об'єктів дослідження на частини для їх дослідження як елементів цілого в статистиці та динаміці. Окрім названих вже методів, незамінними та традиційними є методи вивчення права. Останні, своєю чергою, є спеціальними та використовується завжди: формально-юридичний та логіко-юридичний методи. Використовуючи ці два методи буде досліджено правові норми, що регулюють спрощену систему оподаткування, обліку та звітності як єдиний спеціальний податковий режим, а також приписи податкового і не тільки законодавства, які, своєю чергою, вказують на існування оптимізації оподаткування як суб'єктивного права платників податків, одним із способів реалізації якого є спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Враховуючи поставлені вище мету та методи її досягнення переходимо до дослідження оптимізації оподаткування як правового явища. Для цього звернімо увагу на зміст податкових правовідносин, а саме на юридичні обов'язки та суб'єктивні права як його елементи. Перші є встановлені нормами права мірою належної поведінки, що покладається на зобов'язану особу, яка повинна обрати передбачений правом варіант поведінки – здійснювати певні дії або утримуватись від них (Теорія держави і права, 2014: 239). Вказане характеризується імперативністю та вказує на відсутність можливості відступу від закріпленої норми поведінки з боку зобов'язаних осіб. Це легко пояснюється тим, що сфера оподаткування є публічною сферою відносин, податкове право є публічним правом, основним методом правового регулювання якого – є імперативний метод. Проглянемо цю імперативність крізь норми Основного Закону України. Нормами останньої передбачено таке: обов'язки громадян визначаються виключно законами України, прийняття яких належить до повноважень Верховної Ради України; своєю чергою, система оподаткування, податки і збори встановлюються виключно законами; при цьому щодо законопроектів з питань податків не допускається проведення референдуму (Конституція України, 1996). Тобто проаналізовані загальні норми дають підстави для ствердної характеристики податкових відносин як імперативних, в яких виключена можливість навіть опосередкованого впливу платників податків на встановлення загального обов'язку, який, своєю чергою, є очевидним обмеженням права власності кожного, хто перебуває під юрисдикцією нашої держави. На обмеженні права власності наголошено не випадково, бо для створення суспільного благополуччя кожен повинен йти на визначені законом поступки своїх суб'єктивних прав. Оскільки виконання податкового обов'язку є необхідним обмеженням права власності зобов'язаних осіб, то вбачається, що таке обмеження повинно бути обґрунтованим, розумним, забезпеченим можливістю оскарження та контрольованим з боку безпосереднього власника.

Щодо другого елементу змісту податкових правовідносин, а саме прав, зокрема прав платників податків, то варто зазначити, що останні вбачаються законодавчо встановленими можливостями виконання обов'язків, що ставить їх на друге місце в змісті таких відносин. Зазначене легко прослідковується в нормах Конституції України та ПК України, досить лише звернути увагу на те, що спершу в ПК України закріплені обов'язки платників податків, а потім вже їх права (Податковий кодекс України, 2010). Коли розглянути закріплені статтею 17 ПК України (Податковий кодекс України, 2010) права платників податків, то очевидним є невичерпність їх переліку, а також їх певна технічність. Під словом «технічність» вбачається чітка регламентованість дозволених дій (міри можливої поведінки) в процесі виконання конституційного обов'язку зі сплати податків та зборів, тобто відсутність можливості впливу на формування такого обов'язку, про що й вище було також згадано.

Зазначене є доволі очевидним та передбачуваним з огляду на всі перераховані умови. При цьому навіть у податкових правовідносинах присутня диспозитивність (звісно, що вона має дещо інший зміст, ніж той, що передбачається цивільним законодавством). Яскравими прикладами є можливість вибору системи оподаткування (податкового режиму), методу ведення обліку доходів та витрат, вибору способу взаємодії із контролюючим органом. Але не треба забувати, що ця диспозитивність є чітко регламентованими варіаціями, відступлення від яких неможливе, а передбачає виключно вибір із запропонованого.

Таким чином огляд обов'язків та прав платників податків вказує на те, що виконання перших є нічим іншим як обмеженням права власності кожного платника податків, тому, вбачається, що в зазначених вище умовах абсолютно виправданою є необхідність в оптимізації оподаткування. Акцент на таких елементах змісту правовідносин як обов'язки та права не випадковий, бо це дає змогу аргументовано акцентувати на тому, що набуваючи статусу платника податків та відповідно зобов'язання сплачувати податки та збори, кожен автоматично набуває право на оптимізацію оподаткування. Вбачається, що активна реалізація останньої може забезпечити баланс податкових правовідносин тобто створити суспільне благополуччя в державі та зробити обмеження права власності платників податків розумним, необтяжливим та некритичним для таких. При цьому реалізація права на оптимізацію оподаткування немає полягати в порушенні законодавства або в зловживанні правом. Тому визнання наявності такого права закріпить за платниками податків охоронювану законом можливість обирати кращі та вигідніші умови серед імперативно запропонованих законодавцем.

Для більшого розуміння треба наголосити, що національне податкове законодавство прямо не закріплює право платників податків на оптимізацію оподаткування. При цьому його наявність вбачається очевидною шляхом аналізу змісту окремих приписів ПК України. Тому, повернімося до припису пункту 17.2 статті 17 ПК України, який говорить про невичерпність переліку прав платників податків (Податковий кодекс України, 2010), із аналізу якого можна зробити висновок, що платники податків можуть мати як прямо передбачені в статті 17 ПК України права, так й інші, передбачені законом, а також такі, що виходять із змісту приписів

податкового закону. Одним із прикладів останнього видається й право на оптимізацію оподаткування.

Для подальшого дослідження необхідно звернути увагу на те, як розглядають оптимізацію оподаткування. Останню можуть називати ціллі оподаткування або етапом податкового планування, або елементом управління суб'єктом господарювання, або сукупністю цілеспрямованих правомірних заходів, які дають законну можливість платникам податків зменшувати розмір податкового зобов'язання. Такі думки мають місце бути, але ж більш очевидним вбачається визнання оптимізації оподаткування як права платників податків, яке, своєю чергою, реалізується шляхом застосування певних способів, заходів тощо.

Поряд із поняттям «оптимізація оподаткування» використовують такі поняття, як «податкове планування», «агресивне податкове планування», «обхід оподаткування». М. О. Бондаренко у своїй роботі дає визначення поняттям «податкове планування», «агресивне податкове планування», «обхід оподаткування» так:

«1. Податкове планування – це діяльність платника податків, що полягає в реалізації його інтересу, шляхом розроблення стратегії оподаткування й подальшого її дотримання, для досягнення своєї ділової мети за допомогою дозволених законом методів, без порушення вимог українського й міжнародного податкового законодавства.

2. Агресивне податкове планування – це дії платника податків, що характеризуються використанням останнім правил одночасно декількох податкових юрисдикцій, а також міждержавних угод, результатом яких є отримання неналежної податкової вигоди або несплата податків.

3. Обхід оподаткування – це дії платника податків, що формально відповідають вимогам податкового законодавства, але містять елементи зловживання, обману, невідповідності дійсній діловій меті діяльності для отримання податкової вигоди або зменшення обсягу належного податкового обов'язку». (Бондаренко, 2019: 79).

Щодо співвідношення понять «податкове планування» та «оптимізація оподаткування» також є різні підходи. Як правило, поняття «податкове планування» вважається ширшим за поняття «оптимізація оподаткування», а саме є первинними відносно поняття «оптимізація оподаткування». Своєю чергою, ці два поняття передбачають собою легальне правозастосування, тобто без порушень закону чи зловживань правом. Щодо останніх вчені використовують такі поняття, як «мінімізація податків» та «обхід оподаткування».

М. О. Бондаренко у своїй дисертації вказує, що податкове планування, будучи ширшим за податкову оптимізацію, складається не тільки з сукупності методів останньої (Бондаренко, 2019: 37).

Розглянуті поняття можна поділити на дві групи: 1) в межах закону: «оптимізація оподаткування», «податкове планування»; та 2) поза межами закону: «агресивне податкове планування», «мінімізація оподаткування» та «обхід оподаткування».

Метою наведення думок вчених щодо змісту цих понять є наголошення на тому, що часовий, кількісний та якісний критерії вивчення цих понять, з'ясування їх змісту, а також дискусії щодо їх співвідношення тільки підтверджують наявність такого суб'єктивного права платників податків, яке передбачає можливість останніх оптимізувати процес оподаткування. Вбачається, що зазначена дискусія має місце бути в науковому осередку, проте у сфері правозастосування все має прагнути чіткості та правової визначеності. Аналізуючи думки вчених стає зрозуміло, що і податкове планування, і оптимізація оподаткування мають на меті одне – взаємовигідне виконання обов'язку зі сплати податків та зборів, ефективне та профіцитне ведення господарської діяльності. Тому, коли мова йде про право платників податків на оптимізацію оподаткування, вбачається, що немає потреби дискутувати з приводу того як саме це назвати, головне – це зміст такого права, спосіб його реалізації та захисту.

З огляду на вказане треба констатувати, що наявність права платників податків на оптимізацію оподаткування як факт складно оспорити, але цей факт досі потрібно доводити. Доведення наявності такого права у платників податків можна здійснити шляхом аналізу норм податкового, господарського, цивільного, митного, інвестиційного законодавств, а також практики їх застосування. Тобто це право можна вважати комплексним, яке, своєю чергою, складається із багатьох елементів (способів його реалізації тощо).

Наявність права на оптимізацію оподаткування у платників податків можна чітко прослідкувати через аналіз норм ПК України, а також положень інших нормативно-правових актів, тому перейдемо до такого.

По-перше, стаття 4 ПК України, яка у підпункті 4.1.4 пункту 4.1 встановлює презумпцію правомірності рішень платника податку як одну із засад податкового законодавства. Зазначена засада полягає в такому: в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, то рішення приймається на користь платника податків (Податковий кодекс України, 2010). Таким чином, будь-яке неоднозначне трактування норм через їх колізію чи конкуренцію забезпечує платникам податків прийняття рішення на їх користь, тобто створює більш сприятливий та вигідний варіант вирішення нагальних питань в умовах неякісного законодавства.

По-друге, пункт 7.2. статті 7 ПК України встановлює можливість передбачення податкових пільг для платників податків. Відповідно до пунктів 30.1-30.2 статті 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 (особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер

та суспільне значення здійснюваних ними витрат) (Податковий кодекс України, 2010). Установлення пільг є найяскравішим прикладом податкової оптимізації.

По-третє, Конституцією України у статті 42 гарантується право кожного на підприємницьку діяльність, яка не заборонена законодавством (Конституція України, 1996). Своєю чергою, Господарським кодексом України передбачено принцип свободи підприємницької діяльності, яка не заборонена законом (Господарський кодекс України, 2003). Тобто кожен має право на здійснення своєї підприємницької діяльності як шляхом реєстрації як фізичної особи-підприємця, так і шляхом створення юридичної особи в будь-якій організаційно-правовій формі, що в подальшому вплине на оподаткування такої підприємницької діяльності. То що.

Прослідковуючи, як через приписи національного законодавства проглядається наявність права платників податків на оптимізацію оподаткування, поступово дійшли до питання вибору податкового режиму (системи оподаткування). Відповідно до статті 17 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 року № 755-IV, під час реєстрації юридичної особи разом із усіма необхідними документами особа може подати заяву про обрання спрощеної системи оподаткування та/або реєстраційна заява про добровільну реєстрацію як платника податку на додану вартість, така саме заява може бути подана під час реєстрації фізичної особи-підприємця (Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань, 2003). Як вже зазначалося на початку, в Україні діє спрощена система оподаткування, обліку та звітності як єдиний спеціальний податковий режим. Останній може бути обраний платниками податків для застосування на противагу загальному податковому режиму, але за наявності всіх умов.

Найочевиднішою підставою вважати застосування платниками податків у своїй діяльності спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як способу оптимізації оподаткування є назва такого спеціального податкового режиму. Тобто сама назва говорить про простіші умови оподаткування (нижчі ставки, легше ведення обліку та звітності тощо). Таким чином, уже на етапі реєстрації суб'єкта господарювання платники податків можуть самостійно обрати вигідний та найбільш прийнятний для них податковий режим.

З огляду на вказане більш детально розглянемо зміст спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Остання є особливим механізмом справляння податків і зборів, що передбачає заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (Податковий кодекс України, 2010). Платники єдиного податку звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, податку на майно та рентної плати (Податковий кодекс України, 2010).

Суб'єкти господарювання, які можуть застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на чотири групи платників єдиного податку. Юридична особа / фізична особа-підприємець, яка самостійно обирає спрощену систему оподаткування, обліку та звітності й реєструється платником єдиного податку, повинна відповідати вимогам, встановленим для однієї з таких чотирьох груп (Податковий кодекс України, 2010). До вимог, яким повинні відповідати платники податків, щоб мати змогу застосовувати такий спеціальний податковий режим слід віднести такі:

- 1) платники податків мають бути саме господарюючими суб'єктами (пункт 11.2 статті 11 ПК України);
- 2) застосовувати цей спеціальний податковий режим можуть, як фізичні особи-підприємці, так і юридичні особи залежно від обраної групи;
- 3) також від того, який вид економічної діяльності та, відповідно, групи єдиного податку обраний платником, залежить застосовані до нього обмеження щодо кількості найманих працівників та обсягу доходу;
- 4) не здійснювати вид діяльності, для якого застосування цього спеціального режиму оподаткування є забороненим (проведення азартних ігор, лотерей; обмін іноземної валюти; виробництво, експорт, імпорт, продаж підкацизних товарів тощо), тощо (Податковий кодекс України, 2010).

Досить коротко вказані вимоги до платників податків, що планують застосовувати спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, є ще одним підтвердженням того, що диспозитивність реалізується в жорстких рамках імперативу. Таким чином не всі платники податків мають право бути на спрощеній системі оподаткування та тим самим користуватися законодавчо передбаченою можливістю оптимізації оподаткування. Між тим, треба наголосити на тому, що порівняно із тими платниками податків, які перебувають на загальній системі оподаткування, платники єдиного податку користуються вигіднішими умовами оподаткування.

Указане підтверджується тим, що платники податків на спрощеній системі оподаткування зобов'язані сплачувати лише один податок – єдиний податок. Останній замінює нарахування, сплату та подання податкової звітності з податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, податку на майно та рентної плати (Податковий кодекс України, 2010). Також важливим аспектом, що вказує на оптимізаційний характер цього режиму оподаткування є ставки єдиного податку. Для першої групи платників єдиного податку – не більше 10 відсотків розміру прожиткового мінімуму; для другої групи платників єдиного податку – не більше 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати; для третьої групи платників єдиного податку: 1) 3 відсотки доходу – у разі сплати податку на додану вартість згідно з ПК України; 2) 5 відсотків доходу – у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку (Податковий кодекс України, 2010). Вказані ставки єдиного податку є значно меншим податковим навантаженням на платників податків, що сплачують податок на прибуток (базовою ставкою якого є 18 відсотків

прибутку) або ж податок на доходи фізичних осіб разом із військовим збором (ставка першого є 18 відсотків, а другого – 1,5 відсоток доходу фізичної особи) (Податковий кодекс України, 2010).

Щодо ведення обліку та складання звітності платниками єдиного податку треба вказати таке:

- фізичні особи-підприємці першої та другої груп єдиного податку та платники єдиного податку третьої групи, що не є платниками податку на додану вартість ведуть облік у довільній формі шляхом помісячного відображення отриманих доходів; а платники єдиного податку третьої групи, які є платниками податку на додану вартість, ведуть облік доходів та витрат за типовою формою та в порядку, що встановлені Міністерством фінансів України; тощо;
- облік доходів та витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді, у тому числі через електронний кабінет;
- для юридичних осіб – платників єдиного податку третьої групи передбачене використання даних спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат;
- звітним періодом для платників єдиного податку першої та другої груп є рік, звітність за який відображається в декларації платника єдиного податку;
- звітним періодом для платників єдиного податку третьої групи є квартал, звітність за який відображається в декларації платника єдиного податку;
- реєстратори розрахункових операцій та/або програмні реєстратори розрахункових операцій не застосовуються платниками єдиного податку першої групи (Податковий кодекс України, 2010). Для всіх інших груп такого виключення немає.

Звісно, що вказане не є повною характеристикою спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, не деталізовано умови для четвертої групи платників єдиного податку (сільськогосподарські товаровиробники). Проте вказаного більш ніж достатньо, щоб й далі підтверджувати оптимізаційний характер такого спеціального податкового режиму як спрощена система оподаткування, обліку та звітності.

Ще одним аргументом на користь вказаного вище є те, що в умовах війни, відповідно до Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15.03.2022 р. № 2120-IX та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану» № 2173-IX від 01.04.2022 року було доповнено пункт 9 Підрозділу 8. Особливості справляння єдиного податку та фіксованого податку Розділу ХХ. Перехідні положення ПК України особливостями застосування розділу XIV ПК України (яким врегульовано ЄП) тимчасово з 01.04.2022 року до припинення або скасування воєнного, надзвичайного стану на території України (Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану, 2022), (Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану, 2022).

До таких особливостей належать, наприклад такі, як: звільнення платників єдиного податку першої та другої групи (фізичних осіб-підприємців) від обов'язку сплачувати єдиний податок, відповідно декларація платника єдиного податку за період несплати не заповнюється; до платників єдиного податку третьої групи не застосовуються обмеження щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають з ними в трудових відносинах; введено нову ставку єдиного податку для платників єдиного податку третьої групи у розмірі двох відсотків; таким чином встановлено спрощену систему оподаткування платників єдиного податку третьої групи з особливостями у зв'язку із воєнним станом (яка поширюється і на умови обліку та звітності) (Податковий кодекс України, 2010).

Звісно, що останній вказаний аргумент є викликом часу, відповідно законодавця на економічні трансформації, що постали перед нашою державою в період війни. Проте заперечувати оптимізаційний характер цих змін важко. Указане яскраво підтверджується тим, що, наприклад, перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та стати платником єдиного податку третьої групи, зі ставкою в розмірі двох відсотків від доходу, може платник податків, який до 01.04.2022 року перебував на загальній системі оподаткування (Податковий кодекс України, 2010).

Таким чином спрощена система оподаткування, обліку та звітності як спеціальний податковий режим є способом оптимізації оподаткування. Аргументами до останнього є низькі ставки єдиного податку, спрощений облік та звітність, створення більш сприятливих умов оподаткування під час війни тощо.

При цьому виникають питання: чи є вказаний спосіб оптимізації доцільним та чи немає він недоліків? Про доцільність довго говорити немає сенсу, бо вона підтверджена вище. Однак питання недоліків не оминути. Одним із «кричущих» є категорія платників податків, які можуть застосовувати спрощену систему оподаткування. І у вказаному мові не йде про вимоги щодо виду діяльності, кількості працівників чи обсягу доходу. Зачіпаючи питання категорій, йдеться про те, що оптимізувати таким чином своє оподаткування можуть виключно господарюючі суб'єкти, про що наголошувалося на початку. Це питання вбачається доволі нагальним. І коли ПК України наголошує на тому, що єдиний податок замінює податок на доходи фізичних осіб, то важко із цим погодитися, маючи норму в названому кодексі про самозайнятих осіб.

Про що ж йдеться, а про те, що самозайнятими особами є дві групи платників податків фізичні особи-підприємці та особи, що провадять незалежну професійну діяльність (Податковий кодекс України, 2010). Перші із вказаних можуть бути платниками єдиного податку, а другі – ні. Під незалежною професійною діяльністю розуміють участь фізичної особи у науковій, літературній, артистичній, художній, освітній або

викладацькій діяльності, діяльність лікарів, приватних нотаріусів, приватних виконавців, адвокатів тощо (Податковий кодекс України, 2010). Із вказаного вбачається, що, наприклад художних чи адвокат (що здійснює індивідуальну діяльність) не можуть обрати спрощену систему оподаткування, бо не є фізичними особами-підприємцями.

Платники податків, що провадять незалежну професійну діяльність, сплачують податок на доходи фізичних осіб в порядку, визначеному статтею 178 ПК України за ставкою – вісімнадцять відсотків бази оподаткування, а також ще й військовий збір у розмірі – півтора відсотки від об'єкта оподаткування (Податковий кодекс України, 2010). Окрім вказаного, ще додається єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Останній не входить до системи оподаткування, але є додатковим навантаженням та становить двадцять два відсотки від доходу (Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, 2010).

Чому має місце така ситуація, а тому що незалежну професійну діяльність заздалегідь умовно віднесли до не підприємницької діяльності, особливо акцентуючи увагу саме на діяльності адвокатів, приватних нотаріусів та приватних виконавців. Такий підхід, безсумнівно, є дискримінаційним і породжує низку питань до законодавця та правозастосувачів. Наприклад, чому до двох видів самозайнятих осіб ставляться різні умови? Чому адвокатське об'єднання як юридична особа може бути платником єдиного податку, а адвокат, який провадить індивідуальну практику – ні? Питань дійсно безліч, як, своєю чергою, породили широку дискусію не тільки в наукових колах.

Наведення цього прикладу було навмисним. Для того щоб на протигагу очевидній доцільності спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як способу оптимізації оподаткування показати її не ідеальність, яка випливає із не якісного законодавства та законодавчої техніки. Зазначений приклад, на жаль, не єдиний. До інших буде звернено увагу згодом в інших роботах. Таке дослідження надає більш об'єктивну характеристику спеціального режиму оподаткування, хоча із впливом суб'єктивних висновків.

Висновки. Дані здійсненого дослідження дозволяють зробити висновки про те, що оптимізацію оподаткування варто вважати суб'єктивним правом платників податків. Може виникнути питання про те, чи можна розглядати податкову оптимізацію як суб'єктивне право платників податків за відсутності прямої передбаченості нормами податкового законодавства. Проте вбачається, що не треба піддавати сумніву існування такого права, бо наявність регламентації права в конкретній статті або пункті статті не говорить про його відсутність. Відтак на підставі аналізу зазначених нами норм, можна впевнено стверджувати, що податковим законодавством передбачено ряд прав платників податків, які забезпечують їм реальну можливість зменшувати розмір їх податкового зобов'язання. Поряд із нормами податкового законодавства мають важливу роль для оптимізації оподаткування норми господарського, цивільного, тощо законодавств, планомірне та розумне застосування яких є процесом реалізації права платників податків на оптимізацію оподаткування. При цьому таке право є комплексним. Комплексність останнього полягає у його структурованості на елементи, які чітко визначені у нормах податкового та інших галузей законодавства. Оскільки сплата податків є поступкою своїм правом власності на користь загальносуспільним інтересам, то можна стверджувати, що загальний обов'язок зі сплати податків та зборів може виконуватися платниками податків із використанням ними усіх можливих і наданих законодавством способів (заходів) для зменшення свого податкового зобов'язання як способу захисту свого права власності від надмірних обтяжень з боку держави. У цьому й полягає суб'єктивне право платника податків на оптимізацію оподаткування.

Враховуючи проаналізований зміст оптимізації оподаткування варто наголосити на тому, що одним із її способів є застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Остання наразі є законодавчо встановленою можливістю платників податків зменшувати податковий тиск. Указаний спеціальний податковий режим є спрощеним з точки зору обліку та звітності та необтяжливим з точки зору розміру ставок єдиного податку. Доцільність такої системи оподаткування була проілюстрована в цій роботі так само, як і її не ідеальність. З огляду на вказане, наразі цей спосіб оптимізації оподаткування є тим фіскальним інструментом держави, прерогативи та недоліки якого є предметом дискусій. Причиною цього, як вже вказувалося, є його не ідеальність, але й так само і доцільність. Останнє підтверджується тим, що через свою доцільність – часте та активне застосування такого спеціального податкового режиму, не безпідставно, розглядається контролюючими органами як спосіб уникнення оподаткування. Тобто мова йде про порушення закону.

Тому основними висновками, враховуючи викладене, є те, що оптимізацію оподаткування варто вважати суб'єктивним правом платників податків, одним із законних способів здійснення якої є застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Остання, своєю чергою, має як позитивні, так і негативні сторони. Щодо пропозицій, то вбачається важливим звернути увагу саме на негативні сторони такого спеціального режиму оподаткування (вказані у роботі вище), шляхом дослідження фактичного стану, врахування пропозицій законопроектів та думок фахівців, для подальшого формулювання шляхів вирішення.

Список використаних джерел:

1. Бондаренко М. О. Правове регулювання податкового планування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук. Харків, 2019. 201 с.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 27.03.2023).

3. Конституція України від 28.06.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (дата звернення: 27.03.2023).
4. Петришин О. В., Погребняк С. П., Смородинський В. С. Теорія держави і права: підручник / за ред.: О. В. Петришина. Харків: Право, 2014. 368 с.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519> (дата звернення: 27.03.2023).
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (дата звернення: 27.03.2023).
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (дата звернення: 27.03.2023).
8. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань: Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#top> (дата звернення: 27.03.2023).
9. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (дата звернення: 27.03.2023).

References:

1. Bondarenko M. O. (2019). Pravove rehuliuвання podatkovoho planuvannya v Ukraini [Legal regulation of tax planning in Ukraine]: dys. ... kand. yuryd. nauk. Kharkiv, 2019. 201 p. [in Ukrainian].
2. Hospodarskyi kodeks Ukrainy [The Commercial Code of Ukraine] vid 16.01.2003 r. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (data zvernennia: 27.03.2023). [in Ukrainian].
3. Konstytutsiia Ukrainy [Constitution of Ukraine] vid 28.06.1996 r. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/389-19#Text> (data zvernennia: 27.03.2023). [in Ukrainian].
4. Petryshyn O. V., Pohrebniak S. P., Smorodynskyi V. S. Teoriia derzhavy i prava [Theory of state and law]: pidruchnyk / za red.: O. V. Petryshyna. Kharkiv: Pravo, 2014. 368 p. [in Ukrainian].
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1519> (data zvernennia: 27.03.2023). [in Ukrainian].
6. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo dii norm na period dii voiennoho stanu [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine Regarding the Validity of Norms for the Period of Martial Law]: Zakon Ukrainy vid 15.03.2022 r. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> (data zvernennia: 27.03.2023). [in Ukrainian].
7. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo administruvannya okremykh podatkiv u period voiennoho, nadzvychainoho stanu [On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine on the Administration of Certain Taxes during the Period of Martial Law and State of Emergency]: Zakon Ukrainy vid 01.04.2022 r. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20#Text> (data zvernennia: 27.03.2023). [in Ukrainian].
8. Pro derzhavnu reiestratsiiu yurydychnykh osib, fizychnykh osib-pidpriemtsiv ta hromadskykh formuvan [On state registration of legal entities, individual entrepreneurs and public organisations]: Zakon Ukrainy vid 15.05.2003 r. № 755-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#top> (data zvernennia: 27.03.2023). [in Ukrainian].
9. Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahalnooboviazkove derzhavne sotsialne strakhuvannya [On the collection and accounting of a single contribution for obligatory state social insurance]: Zakon Ukrainy vid 08.07.2010 r. № 2464-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2464-17#Text> (data zvernennia: 27.03.2023). [in Ukrainian].