

# ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>4</b>
<b>Розділ 1 ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ В УКРАЇНІ</b> .....	<b>7</b>
1.1 Характеристика правового статусу фізичних осіб-підприємців як особливих суб'єктів податкових правовідносин .....	<b>7</b>
1.2 Генезис правового регулювання формування систем оподаткування фізичних осіб-підприємців в Україні .....	<b>32</b>
Висновки до розділу 1 .....	<b>55</b>
<b>Розділ 2 ПРАВОВА ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ В УКРАЇНІ</b> .....	<b>59</b>
2.1 Загальна система оподаткування щодо фізичних осіб-підприємців .....	<b>59</b>
2.2 Спрощена система оподаткування, обліку і звітності для фізичних осіб-підприємців та її правова природа .....	<b>78</b>
Висновки до розділу 2 .....	<b>92</b>
<b>Розділ 3 ОСОБЛИВОСТІ СПРОЩЕНОЇ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ ДЛЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ В УКРАЇНІ</b> .....	<b>94</b>
3.1 Мета запровадження спрощеної системи, оподаткування, обліку та звітності та її трансформація на сучасному етапі .....	<b>94</b>
3.2 Критерії, що надають фізичним особам-підприємцям право на обрання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності .....	<b>107</b>
Висновки до розділу 3 .....	<b>143</b>
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	<b>148</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>156</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Фізичні особи-підприємці на сучасному етапі є одними з найбільш розповсюджених суб'єктів господарської діяльності. За інформацією Державної податкової служби України, на початок 2020 року кількість зареєстрованих фізичних осіб-підприємців в Україні становила 1876 604 осіб [1], що актуалізує питання дослідження правового регулювання оподаткування їх доходів.

Формування системи оподаткування доходів громадян, які здійснювали підприємницьку діяльність без створення юридичної особи, відбувалося наприкінці 80-х – початку 90-х років ХХ ст., в умовах панування комуністичної ідеології та відсутності розробленої стратегії податкової політики оподаткування суб'єктів господарювання. Унаслідок цього створена система оподаткування набула яскраво вираженого фіскального спрямування, що призвело до проблем у співвідношенні приватних та публічних інтересів при оподаткуванні й, як наслідок, масового відходу малих підприємств «в тінь».

Для детінізації економіки та легалізації малого бізнесу в податкову систему України в 1998 році було запроваджено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, яка являла собою спеціальний податковий режим для суб'єктів малого підприємництва, який передбачав заміну ряду податків і зборів єдиним податком та ведення спрощеного податкового обліку та звітності за умови, що суб'єкт відповідав встановленим у законодавстві критеріям. Відтоді в податковій системі України паралельно застосовуються два податкових режими – загальний (загальна система оподаткування) та спеціальний (спрощена система оподаткування, обліку та звітності).

Спрощена система оподаткування, обліку та звітності набула значного розповсюдження (на початок 2020 року з 1876 604 фізичних осіб-підприємців, зареєстрованих у Україні, 1500 000 обрали саме спрощену систему оподаткування, обліку та звітності)

і досягла мети, яка ставилася державою при її запровадженні (виведення суб'єктів малого підприємництва з «тіні»), а отже, на сучасному етапі доцільною була б відмова від використання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності в податковій системі України. Проте спроби скасування цього податкового режиму наразилися на протидію суспільства та соціальні протести. Головною причиною цього став той факт, що загальна система оподаткування щодо суб'єктів малого підприємництва взагалі та фізичних осіб-підприємців зокрема за роки свого функціонування так і не набула зрозумілості, чіткості та прозорості. Про її неефективність та обтяжливість свідчить у тому числі й те, що переведення на загальну систему оподаткування є своєрідним засобом покарання для тих суб'єктів, які порушили вимоги спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Проблеми правового регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності неодноразово ставали предметом наукових пошуків: їм присвятили свій доробок Ю. Аністратенко, С. Береславський, Г. Бех, М. Весельський, О. Дмитрик, Ю. Іванов, Д. Кобильник, Ю. Кононенко, О. Костенко, М. Коцурпатий, С. Пархоменко-Цироцианц, М. Пожидаєва, О. Покатаєва, Н. Пришва, О. Свєчнікова, С. Сегеда, В. Сенчукова, М. Слатвінська, А. Соколовська, І. Шевчук, С. Юрій та інші.

Загальна система оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців досліджувалася у працях В. Білоуса, П. Бутка, Л. Вдовіченої, Л. Воронової, М. Гетьманцева, О. Головашевича, М. Карліна, Ю. Костенко, І. Кучерова, М. Кучерявенка, А. Крисоватого, Є. Маринчака, О. Музики-Стефанчук, Ю. Пацурківського С. Пепеляєвої, Т. Проценка, В. Рядінської та інших.

Проте співвідношенню спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та загальної системи оподаткування щодо фізичних осіб-підприємців присвячено недостатньо уваги, проблемні питання загальної системи їх оподаткування дотепер загалом майже не розглядалися, а аналізувалися проблеми правових механізмів окремих податків та зборів, котрі сплачують фізичні особи-підприємці на загальній системі оподаткування як платники цих податків у тому числі, не досліджувалися проблеми розмежування

статусу фізичних осіб-підприємців (як фізичних осіб і як суб'єктів господарювання) та майна, що належить фізичній особі на праві приватної власності й використовується в господарській діяльності. Не порушувалися питання формулювання нової мети спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності і реформування правового механізму єдиного податку та критеріїв визначення суб'єктів господарювання, які можуть скористатися цим спеціальним податковим режимом відповідно до мети його запровадження.

З'ясуванню проблемних питань оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців та окресленню шляхів їх розв'язання задля досягнення всіх цілей правового регулювання в зазначеній галузі сприятиме проведення комплексного дослідження правового регулювання оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців, що й обумовлює актуальність теми монографії.

Монографія може бути корисною для науковців, викладачів, аспірантів, студентів юридичних вищих навчальних закладів, а також для всіх, хто цікавиться та небайдужий до проблем правового регулювання справляння податків з фізичних осіб взагалі та фізичних осіб-підприємців.

# Розділ 1

## **ЗАГАЛЬНОТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ФІЗИЧНИХ ОСІБ-ПІДПРИЄМЦІВ В УКРАЇНІ**

### **1.1 Характеристика правового статусу фізичних осіб-підприємців як особливих суб'єктів податкових правовідносин**

Відповідно до ст. 67 Конституції України, кожен зобов'язаний сплачувати податки та збори у порядку та розмірах, встановлених законом) [2].

Згідно зі ст. 15 Податкового кодексу України, платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з цим Кодексом [3].

Відповідно до загальнотеоретичного підходу щодо визначення фізичної особи як платника податків, ним є людина, на яку відповідно до податкового законодавства покладено обов'язки з нарахування та сплати відповідних податків і зборів та виконання ними дій з податкового обліку і звітності [4, с. 55; 5, с. 21; 6, с. 148; 7, с. 254]. С. Пепеляєв щодо цього слушно зазначає, що підґрунтям правового статусу платника податків є конституційний обов'язок сплатити податки і збори, передбачені Конституцією [8, с. 189].

Проте серед платників податків-фізичних осіб є специфічна категорія, правовий статус якої відрізняється від всіх інших платників, оскільки вони є одночасно і фізичними особами, і суб'єктами господарювання-підприємцями. Такими особами є фізичні

особи-підприємці, які набувають статусу платника податків лише після набуття ними статусу суб'єкта господарювання-підприємця. Статус фізичної особи-підприємця як суб'єкта господарювання фізичні особи отримують у випадку виконання умов, встановлених державою, для того, щоб діяльність, якою вони прагнуть займатися, набула законних підстав.

Процес підтвердження, визнання законності визначається як легітимізація [9, с. 48]. Правовим аспектам легітимізації фізичних осіб-підприємців як суб'єктів господарювання присвячували свої роботи А. Андрусенко [10, с. 53], О. Бігняк [11, с. 11], І. Бутков [12, с. 72], І. Басова, В. Клец, О. Вінник [13, с. 253], О. Демьяненко [14, с. 20], Д. Жоравович [15, с. 84], О. Коломоєць [16, с. 523], О. Квасницька [17, с. 250], А. Ластовецький [18, с. 18], Р. Майданик [19], В. Ротань [20, с. 64], Н. Саніахметова [21, с. 146], С. Степанов [22, с. 22] та інші, проте суттєве оновлення законодавства вплинуло на часткову втрату актуальності попередніх досліджень.

До основних умов легітимізації фізичної особи-підприємця як суб'єкта господарської діяльності передовсім належить наявність цивільної правоздатності фізичної особи. Відповідно до ст. 24 Цивільного кодексу України, фізичною особою є людина як учасник цивільних відносин, а згідно зі ст. 50 цього ж нормативного акта фізична особа може набути статусу фізичної особи-підприємця за умови: 1) наявності повної цивільної дієздатності; 2) відсутності обмеження права фізичної особи на здійснення підприємницькою діяльністю, установленого Конституцією України; 3) здійснення державної реєстрації в порядку, установленому законом [23].

Згідно зі ст. 50 Цивільного кодексу України, право на здійснення підприємницькою діяльністю має особа з повною цивільною дієздатністю. У ст. 34, 35 цього ж нормативного акта зазначається, що повну цивільну дієздатність мають: 1) фізичні особи, які досягли вісімнадцяти років (повноліття); 2) фізичні особи, які не досягли повноліття, з моменту реєстрації їх шлюбу; 3) фізичні особи, які досягли шістнадцяти років і працюють за трудовим договором; 4) неповнолітні фізичні особи, які записані матір'ю або батьком дитини; 5) фізичні особи, які досягли шістнадцяти років і бажають

займатися підприємницькою діяльністю (з моменту державної реєстрації такої як підприємця) [23].

Відповідно до ч. 5 ст. 6 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань» від 15 травня 2003 року № 755-IV, перевірка цивільної правоздатності та дієздатності фізичної особи-громадянина України здійснюється шляхом отримання відомостей про таку особу з Державного реєстру актів цивільного стану громадян, а перевірка правоздатності та дієздатності фізичної особи-іноземця або особи без громадянства здійснюється на підставі документа, що встановлює його особу й є підставою для перебування в Україні [24]. У випадку, якщо підприємницькою діяльністю виявляє бажання займатися фізична особа, якій виповнилося 16 років, то необхідна письмова згода на це батьків (усиновлювачів), піклувальника або органу опіки та піклування, наявність якої створює підстави для набуття такою особою повної цивільної дієздатності і можливість її реєстрації як підприємця [23; 24].

У Конституції України передбачається право кожному здійснювати підприємницьку діяльність, яка не заборонена законом (ст. 42) [2]. Підприємництвом, згідно зі ст. 42 Господарського кодексу України, є самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку (ч. 1 ст. 3 Господарського кодексу України) [25]. Водночас законодавець передбачає випадки, коли право особи на здійснення підприємницької діяльності може бути заборонене або обмежене.

Заборона на здійснення підприємницької діяльності встановлюється для осіб, що не мають повної дієздатності.

Обмеження щодо здійснення підприємницькою діяльністю, а також перелік видів діяльності, у яких забороняється підприємництво, відповідно до ч. 4 ст. 12 Господарського кодексу України, встановлюються Конституцією України та законом [25]. У ст. 64 Конституції України зазначається, що права і свободи людини та громадянина не можуть бути обмежені, крім випадків, передбачених

нею [2]. Згідно з ч. 1 ст. 42 Основного закону, обмежується законом підприємницька діяльність депутатів, посадових і службових осіб органів державної влади та органів місцевого самоврядування; у ст. 78 зазначається, що народні депутати України не можуть здійснювати підприємницьку діяльність, входити до складу керівного органу чи наглядової ради підприємства або організації, що має на меті одержання прибутку; у ч. 3 ст. 103 закріплюється, що Президент України не може займатися підприємницькою діяльністю; відповідно до ст. 120 обмежується підприємницька діяльність членів Кабінету Міністрів України, керівників центральних та місцевих органів виконавчої влади [2]. Отже, у Конституції України закріплено обмеження щодо здійснення підприємницької діяльності для депутатів, посадових і службових осіб органів державної влади та органів місцевого самоврядування, Президента України, членів Кабінету Міністрів України, керівників центральних та місцевих органів виконавчої влади. Зазначені обмеження було внесено в Конституцію на підставі Закону України «Про відновлення дії окремих положень Конституції України» від 21 лютого 2014 року № 742-VII [26]. Основною метою внесення цих змін було конституційне закріплення вимог, спрямованих на запобігання корупції.

У ст. 1, 7 Закону України «Про основи національної безпеки України» від 19 червня 2003 року № 946-IV корупція була визнана як загроза національній безпеці України та стабільності в суспільстві [27], у зв'язку з чим боротьба з нею стала належати до пріоритетних завдань держави, для реалізації яких українським законодавцем було розроблено Антикорупційну стратегію (засади державної антикорупційної політики на 2014–2017 роки), що була затверджена Законом України № 1699-VII від 14 жовтня 2014 року [28], Стратегію комунікацій у сфері запобігання та протидії корупції, схвалену розпорядженням Кабінету Міністрів України № 635-р від 5 вересня 2018 року [29]. Реалізація завдань, передбачених у цих документах, вимагала суттєвого реформування антикорупційного законодавства, яке і було здійснено в 2014 році, – замість Закону України «Про засади запобігання і протидії корупції» від 07 квітня 2011 року № 1506-VI [30] було прийнято Закон України «Про запобігання

корупції» від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII [31] та пакет змін до ряду нормативно-правових актів.

Нове антикорупційне законодавство України, розроблене з урахуванням норм низки міжнародних нормативних актів, спрямованих на боротьбу з корупцією (Міжнародного кодексу поведінки державних посадових осіб [32], Декларації ООН «Про боротьбу з корупцією та хабарництвом в міжнародних комерційних операціях» [33], Конвенції з боротьби з підкупом посадових осіб іноземних держав у разі проведення міжнародних ділових операцій, прийнятої Організацією економічного співробітництва та розвитку у 1997 році [34], Конвенції проти корупції, ухваленої Генеральною Асамблеєю ООН у 2003 році [35], Резолюції (97) 24 Комітету міністрів Ради Європи «Про двадцять принципів боротьби з корупцією» [36], Кримінальної Конвенції Ради Європи «Про боротьбу з корупцією» [37], Цивільної Конвенції Ради Європи про боротьбу з корупцією [38], Рекомендацій № R (2000) 10 Комітету Міністрів державам-членам Ради Європи щодо кодексів поведінки державних службовців [39], Модельного кодексу поведінки державних службовців, затвердженого Комітетом Міністрів Ради Європи у 2000 році [40] тощо), запровадило в національну правову систему поняття конфлікту інтересів – реального (як суперечності між приватним інтересом особи та її службовими чи представницькими повноваженнями, що впливає на об'єктивність або неупередженість прийняття рішень, або на вчинення чи невчинення дій під час виконання зазначених повноважень) та потенційного (як наявності в особи приватного інтересу у сфері, у якій вона виконує свої службові чи представницькі повноваження, що може вплинути на об'єктивність чи неупередженість прийняття нею рішень або на вчинення чи невчинення дій під час виконання зазначених повноважень) (ст. 1 Закону України «Про запобігання корупції» від 14 жовтня 2014 року № 1700-VII) [31]. У зв'язку з цим, для запобігання конфлікту інтересів у діяльності осіб, що уповноважені на виконання функцій держави або місцевого самоврядування, було встановлено низку антикорупційних заборон та обмежень, одним з яких стало обмеження на зайняття підприємницькою діяльністю.