

ДІХТЯРЕНКО К.Ю.

ЄДИНИЙ ПОДАТОК НА ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ ВІД ОПЕРАЦІЙ ІЗ ДОРОГОЦІННИМИ МЕТАЛАМИ: ЗА ЧИ ПРОТИ?

У статті аналізується доцільність можливості користування суб'єктами господарювання, які займаються операціями з дорогоцінними металами (діяльністю з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів) спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності. Визначається мета запровадження альтернативних систем оподаткування, позитивні та негативні аспекти їх введення в правове поле України, види діяльності, до яких не застосовується спрощений режим оподаткування, обліку та звітності. Досліджується застосування такої системи оподаткування відносно операцій з дорогоцінними металами. Автор формулює думку, що в силу специфіки дорогоцінних металів як речей матеріального світу та їх історично-культурного значення операції з цими металами відрізняються особливою рентабельністю та мають незмінний попит, а отже, недоцільним є надання суб'єктам господарювання, що здійснюють виробництво, постачання, продаж (реалізацію) ювелірних/побутових виробів з дорогоцінних металів та виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням, можливості перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. З'ясовано, що елементи єдиного податку, порядок переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, умови, яким повинна відповідати діяльність суб'єктів господарювання, які бажають скористатися такою системою, визначені у главі 1 розділу XIV Податкового кодексу України, аналіз норм яких надає підстави констатувати, що заборони на перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність із виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних/побутових виробів з дорогоцінних металів, а також виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту ювелірних виробів, не встановлено, отже, така діяльність є тим видом діяльності суб'єктів господарювання малого та середнього бізнесу, в стимулюванні розвитку якої зацікавлена держава.

Ключові слова: дорогоцінні метали, спрощена система оподаткування, обліку та звітності, єдиний податок.

The article analyzes the expediency of the use of business entities engaged in operations with precious metals (activities in the production, supply, sale (sale) of jewelry and household articles of precious metals) with a simplified system of taxation, accounting and reporting. The purpose of introduction of alternative taxation systems, positive and negative aspects of their introduction in the legal field of Ukraine, types of activities, which are not subject to simplified taxation, accounting and reporting, are determined. The application of such a taxation system to operations with precious metals is explored. The author formulates the opinion that, due to the specificity of precious metals as things of the material world and their historical and cultural significance, operations with these metals have a special profitability and have unchanged demand, and therefore it is inappropriate to provide economic entities that carry out production, supply, sale (realization) of jewelry/household articles made of precious metals and the manufacture of jewelry on an individual request to switch to a simplified system of taxation, accounting and reporting. It has been found out that the elements of the single tax, the order of transition to the simplified system of taxation, accounting and reporting, the conditions to be met by the activities of economic entities wishing to use such a system, are defined in Chapter 1

of Section XIV of the Tax Code of Ukraine, the analysis of norms of which gives reason to state the following. It is concluded that bans on the transition to a simplified system of taxation, accounting and reporting for economic entities engaged in the activity of production, supply, sale of jewelry/household precious metals, as well as the manufacture of jewelry by individual order and jewelry repair services have not been established, so this activity is the type of activity of small and medium-sized business entities in which the state is interested in promoting development.

Key words: *precious metals, simplified tax system, accounting and reporting, single tax.*

Вступ. Замість сплати ряду податків суб'єкти господарювання, які займаються діяльністю з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, можуть сплачувати єдиний податок. Цей податок був вперше введений в 1999 році на підставі Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» № 727 від 03.07.1998 р. [1] з метою стимулювання діяльності суб'єктів малого підприємництва і представляв собою елемент механізму спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Як визначає О.О. Костенко, об'єктивна необхідність введення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності зумовлювалася обтяжливістю та складністю системи оподаткування, яка перебувала на той час на етапі становлення та необхідністю стимулювання діяльності суб'єктів малого підприємництва, насамперед зменшенням податкового навантаження [2, с. 35]. Отже, на час введення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, податкова система України перебувала на етапі становлення, була занадто обтяжливою та складною для малого і середнього бізнесу, який також перебував на етапі становлення. Запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності здійснювалося з метою стимулювання діяльності суб'єктів малого бізнесу, тому надавало можливість для платника податків обрати для себе замість загальної системи оподаткування іншу, яка передбачала зменшення податкового навантаження на таких суб'єктів.

Крім спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, Законом України було введено від 17.12.1998 р. № 320 фіксований сільськогосподарський податок [3], а розділом IV Декрету Кабінету Міністрів України «Про прибутковий податок з громадян» від 26.12.1992 р. № 13 у частині оподаткування доходів фізичних осіб від заняття підприємницькою діяльністю – фіксований податок з придбанням патенту [4], які також передбачали інший, менш обтяжливий, ніж загальний, порядок оподаткування доходів суб'єктів малого підприємництва. Усі вищевказані податки отримали назву «альтернативних податків» (оскільки у платників є альтернатива – сплачувати податки за загальною системою оподаткування чи перейти на один із вищевказаних податків), а системи, за яких вони застосовувалися – альтернативними системами оподаткування [5, с. 46; 6, с. 64; 7, с. 213; 8].

Введення в податкову систему України альтернативних податків надало підґрунтя для запланованої наукової дискусії, в якій взяли участь Ю.І. Аністратенко, М.П. Кучерявенко, О.Ю. Браславець, О.П. Квасовський, М.А. Пожидаєва, О.І. Худяков, Ю.Б. Іванов, О.В. Тимошенко, О.Г. Свєчникова, В.О. Швадченко, К.В. Маріхін та інші.

Основним аспектом, навколо якого велися і ведуться найжвавіші дебати, є питання доцільності існування альтернативних систем оподаткування взагалі.

Одні науковці вважають, що подібні системи не мають права на існування, оскільки створюють конкурентні переваги одних платників перед іншими, тобто порушують принцип податкової недискримінації та рівності оподаткування. Проте інші наполягають, що запровадження альтернативних систем оподаткування надало можливості малому бізнесу в Україні піднятися та зміцнити. Дійсно, у порівнянні з 1998 роком кількість суб'єктів малого та середнього бізнесу збільшилася в 17 разів, і в середньому в цьому секторі підприємницької діяльності на сьогодні працюють приблизно 5,2 млн. осіб, що становить 25% економічно активного населення працездатного віку; суб'єкти малого та середнього бізнесу створили понад 2 млн робочих місць, а надходження до бюджету від сплати єдиного податку зросли в 32 рази [9, с. 86]. Коли з прийняттям у 2010 році Податкового кодексу України (далі – ПК України) розділ 14 цього нормативного акту «Спеціальні режими оподаткування» (в якому визначалася правова база застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності) не набув чинності (набуття чинності цим розділом було відкладено до 2012 року) [10], виник негативний суспільний резонанс, що привів до «податкового майдану», що зумовило прийняття Закону України «Про внесення змін до ПК України

та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 р. № 4014-IV [11], яким було запроваджено в ПК України оновлений правовий механізм спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, що поєднав у собі всі раніше існуючі альтернативні системи оподаткування і передбачав особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлював заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених у ПК України, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (п. 291.2 ст. 291 ПК України) [10].

Водночас, як вірно зазначає М.О. Слатвинська, тиск із боку платників податків, які не бажають втрачати податкові преференції, не може слугувати обґрунтуванням існування в країні системи оподаткування, яка встановлює переваги одних платників над іншими, порушує принципи податкового законодавства та приводить до втрат бюджету [12, с. 53]. Отже, питання доцільності застосування законодавцем спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності як альтернативної системи оподаткування, що передбачає сплату єдиного податку, до сьогодні не має однозначної оцінки.

Постановка завдання. Особливої актуальності це питання набуває стосовно застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності відносно операцій з дорогоцінними металами, в силу специфіки дорогоцінних металів як речей матеріального світу та їх історично-культурного значення операції з цими металами відрізняються особливою рентабельністю та мають незмінний попит. Отже, метою нашої статі є формування власного погляду на доцільність застосування до операцій з дорогоцінними металами спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, яка передбачає сплату єдиного податку.

Результати дослідження. Як вірно вказують В.В. Макаров і Н.М. Пилипенко, на єдиний податок можуть перейти не всі суб'єкти господарювання, оскільки законодавець встановлює ряд обмежень, що не дають права обрати спрощену систему оподаткування та перебувати на ній [13, с. 121]. У пп. 4 п. 291.5 ст. 291 ПК України встановлена пряма заборона на перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів господарювання, які безпосередньо здійснюють діяльність із видобутку, виробництва, реалізації дорогоцінних металів, крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів [10]. Тобто лише суб'єкти господарювання (як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи), що здійснюють діяльність із виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів із дорогоцінних металів, можуть перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Крім цього, згідно з нормами ст. 291 ПК України, спрощену систему оподаткування можуть застосувати фізичні особи – підприємці, що здійснюють виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням та надають послуги з ремонту ювелірних виробів (пп. 28, 29 п. 291.7 ст. 291 ПК України) [10]. Ювелірним (побутовим) виробом відповідно до Інструкції про здійснення державного експертно-пробірного контролю за якістю дорогоцінних металів, вставок дорогоцінного каміння, виробів із них та матеріалів, що містять дорогоцінні метали та вставки дорогоцінного каміння, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 244 є вироби з дорогоцінних металів, виготовлені зі сплавів дорогоцінних металів золота, срібла, платини, паладію, який використовується як прикраси або предмети побуту [14].

Отже, на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності та сплату єдиного податку можуть перейти суб'єкти господарювання (як фізичні особи – підприємці, так і юридичні особи), що здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, а також фізичні особи – підприємці, що здійснюють виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням та надають послуги з ремонту ювелірних виробів.

Елементи єдиного податку, порядок переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, умови, яким повинні відповідати діяльність суб'єктів господарювання, які бажають скористатися такою системою, визначені у главі 1 розділу XIV ПК України, аналіз норм яких надає підстави констатувати таке.

По-перше, оскільки єдиному податку, за визначенням переважної кількості науковців, притаманна як фіскальна, так і стимулююча функція [13, с. 127; 15; 16, с. 344], то законодавець не розповсюджує спрощену систему оподаткування, обліку та звітності на високорентабельну діяльність і діяльність, яка за своєю суттю не потребує державної підтримки у вигляді спрощеної системи оподаткування. К.В. Маріхін пише, що, визначаючи суб'єктів господарювання, які мають право на перехід на спрощену систему оподаткування, законодавець повинен використо-

увати вважений і обґрунтований підхід, дотримуючись балансу між податковими інтересами держави та бізнесу, для чого він встановлює обмеження для тих суб'єктів господарювання, які здійснюють «надприбуткову» діяльність, та діяльність, що не має важливого соціального значення [17, с. 16].

Види діяльності, займаючись якими суб'єкт господарювання не може скористатися спрощеною системою оподаткування обліку та звітності, закріплено у п. 291.5 ст. 291 ПК України, аналіз яких переконує, що до видів діяльності, яким законодавець не надає можливості скористатися такою системою, відносяться високорентабельні види діяльності та діяльність, що має важливе соціальне значення. Саме тому законодавець у п. 3 пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 ПК України встановлює пряму заборону для переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів господарювання, які безпосередньо здійснюють діяльність з видобутку, виробництва, реалізації дорогоцінних металів, крім виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів із дорогоцінних металів, оскільки зазначена діяльність є надрентабельною [10]. Проте заборони на перехід на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності для суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних/побутових виробів із дорогоцінних металів, а також виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням та послуги з ремонту ювелірних виробів, не встановлено, отже, можна зробити висновок, що така діяльність є тим видом діяльності суб'єктів господарювання малого та середнього бізнесу, в стимулюванні розвитку якої зацікавлена держава.

Висновки. Ювелірні (побутові) вироби з дорогоцінних металів є тим видом товарів, який, як зазначалося раніше, в силу специфіки дорогоцінних металів як речей матеріального світу та їх історично-культурного значення відрізняються особливою рентабельністю та мають незмінний попит. Крім того, ювелірні/побутові вироби з дорогоцінних металів є тим видом товарів, які відносяться до предметів розкоші, тому незрозуміла логіка законодавця щодо включення їх виробництва, постачання, продажу (реалізації) і, тим більше, виготовлення за індивідуальним замовленням, до переліку видів діяльності, в стимулюванні яких зацікавлена держава, надаючи їм спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. На наш погляд, подібна діяльність може бути визначена і як високорентабельна, і як така, що не має важливого соціального значення, а отже, повинна бути виключена з переліку видів діяльності суб'єктів господарювання, які можуть перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. Для цього необхідно внести зміни у п. 4 п. 291.5 ст. 291 ПК України, які доповнити словами «... а також виробництво, постачання, продаж (реалізація) ювелірних/побутових виробів із дорогоцінних металів та виготовлення ювелірних виробів за індивідуальним замовленням», а пп. 28 п. 291.7. ст. 291 ПК України виключити.

Список використаних джерел:

1. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України № 727 від 03.07.1998 р. *Відомості Верховної Ради*. 2012. № 24. Ст. 248.
2. Костенко О.О. Правове регулювання альтернативних систем оподаткування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук. Дніпропетровськ, 2008. 265 с.
3. Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України від 17.12.1998 р. № 320. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 5–6. Ст. 39.
4. Про прибутковий податок з громадян : Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 13. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 10. Ст. 77.
5. Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування : монографія. Харків : ХДЕУ – Торнадо, 2003. 517 с.
6. Костенко О.О. Особливості реалізації стимулюючої функції податків на прикладі альтернативних систем оподаткування. *Збірник наукових праць*. Донецьк : ДЮІ ЛДУВС, 2006. № 4. С. 54–63.
7. Журавська І. Загальнообов'язкове державне соціальне страхування та альтернативні способи оподаткування. *Бухгалтерія: Збірник систематизованого законодавства «Альтернативні системи оподаткування»*. 2001. № 38. С. 213–221.
8. Малишев А., Решетник М., Северин Д. Альтернативное мнение – Сельское хозяйство Украины, России, Белоруссии в 2006 году и его перспективы. Опыт и итоги введения единого сельскохозяйственного налога в Украине, России, Белоруссии. URL: <http://www.agroinsurance.com/ru/analytics>

9. Покатаєва О.В. Правові основи функціонування спрощеної системи оподаткування. *Вісник Запорізького національного університету*. 2010. № 4. С. 85–90.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, 15–16, 17. Ст. 112.
11. Про внесення змін до ПК України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : Закон України від 04.11.2011 р. № 4014-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 24. Ст. 248.
12. Слатвінська М.О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу : монографія. Одеса, ОНЕУ, 2012. 252 с.
13. Макаров В.В., Пилипенко Н.М. Єдиний податок: умови використання і перспективи розвитку. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2011. № 2. Т. 1. С. 121–125.
14. Інструкція про здійснення державного експертно-пробірного контролю за якістю дорогоцінних металів, вставок дорогоцінного каміння, виробів з них та матеріалів, що містять дорогоцінні метали та вставки дорогоцінного каміння : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 244. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0874-99>.
15. Скрипник А.В. Проскура К.П. Спрощена система оподаткування як ефективний важіль фіскальної та соціальної політики. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України* ; Національний університет державної податкової служби України ; гол. ред. : П.В. Мельник. 2012. № 2. URL: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/Znprnudps/index.html>
16. Основы налогового права : учебное пособие / Г.В. Бех и др. ; под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков : Легас, 2003. 384 с.
17. Маріхін К.В. Правове регулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. *Держава та регіони*. 2015. № 4. С. 14–21.

УДК 342.951

DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2019.2-2.6>

ДАВИДОВА Н.В.

СУБ'ЄКТИ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ПРОПАГАНДИ БЕЗПЕКИ ДОРОЖНЬОГО РУХУ

У статті надано перелік основних суб'єктів забезпечення безпеки дорожнього руху та їх класифікацію з урахуванням зміни їхніх функцій і повноважень в умовах адміністративної реформи в Україні. Окреслено напрями подальшого вдосконалення діяльності зазначених суб'єктів. З'ясовано, що до суб'єктів забезпечення безпеки дорожнього руху належать органи державної влади, органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, а також деякі недержавні організації. Суб'єкти забезпечення безпеки дорожнього руху під час реалізації своєї компетенції широко використовують управлінські методи, форми та засоби. Доведено, що суб'єкти публічно-владних повноважень у сфері безпеки дорожнього руху як офіційні інститути влади є основним провідником у забезпеченні безпеки дорожнього руху, безпосередньо відповідають за цей напрям діяльності, розробляють та впроваджують механізми її реалізації. Визначено, що одним із головних органів у системі центральних органів виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері державного контролю за безпекою на автомобільному транспорті загального користування, міському електричному, залізничному, морському та річковому транспорті, є Міністерство інфраструктури України.

© ДАВИДОВА Н.В. – викладач кафедри цивільного права та процесу факультету підготовки фахівців для підрозділів кримінальної поліції (Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ)