

Дослідження політики 03 | 2021

Боротьба із зниженням оподаткованого прибутку при спрощеній системі оподаткування: Аналіз та рекомендації

Юрій Гайдай, Дмитро Горюнов, Девід Заха та Марія Репко



Implemented by
 Berlin
Economics

Берлін/Київ, листопад 2021

Про Німецьку економічну групу

Німецька економічна група, що фінансується Федеральним міністерством економіки та енергетики Німеччини, консулює уряди України, Білорусі, Молдови, Грузії та Узбекистану з питань розробки і вдосконалення економічної політики та сталого розвитку економіки. Крім того, в рамках проєктів також працює в інших країнах за обраними темами. Реалізація проєктів доручена консалтинговій фірмі Berlin Economics.

КОНТАКТИ

Гарі Полюшкін, проєктний менеджер в Україні
poluschkin@berlin-economics.com

German Economic Team

c/o BE Berlin Economics GmbH
Schillerstraße 59 10627 Berlin
Тел: +49 30 / 20 61 34 64 0
info@german-economic-team.com
www.german-economic-team.com

Implemented by



Наші публікації доступні за посиланням <https://www.german-economic-team.com/ukraine>

Про Центр економічної стратегії

Центр економічної стратегії – незалежний центр досліджень державної політики. Завдання ЦЕС – підтримка реформ в Україні з метою досягнення стійкого економічного зростання країни. Центр робить внесок у розробку стратегії економічного зростання України, здійснює незалежний аналіз найбільш важливих аспектів державної політики, а також працює над посиленням громадської підтримки реформ. Заснований у травні 2015 року.

Для більш детальної інформації про ЦЕС просимо звертатися до В'ячеслава Ноздріна, директора з комунікацій (тел.: (044) 492-7970, office@ces.org.ua).

Також запрошуємо відвідати наш сайт www.ces.org.ua та слідкувати за нами у соціальних медіа [facebook.com/cesukraine](https://www.facebook.com/cesukraine) чи <https://t.me/thinktankces>

Центр економічної стратегії

вул. Ділова, 3, Київ, 01033, Україна

Тел.: +380 44 492-7970

office@ces.org.ua

Головне

З метою сприяння зростанню малих та середніх підприємств (МСП) та спонукання їх до роботи у формальному секторі економіки, в Україні поряд із звичайним режимом оподаткування бізнесу діє спрощена система оподаткування (ССО) для МСП. Хоча ССО сприяє зниженню адміністративного та податкового навантаження для МСП, відомо, що цією системою зловживають компанії, які незаконно занижують свої доходи або напівлегально розподіляють доходи на різні компанії.

У цьому дослідженні аналізуються масштаби заниження доходів у групах 1-3 ССО та надаються політичні рекомендації щодо боротьби з цим явищем. Заниження доходів дозволяє компаніям зменшити податковий тягар та залишатися у групах 1 чи 2 ССО (що сплачують лише невеликий єдиний податок), отримати вигоду від відносно низького податку з обороту в групі 3 ССО чи платити менший пропорційний податок через заниження податкової бази. Це спричиняє фіскальні втрати для держави, а також дає порушникам податкового законодавства несправедливу конкурентну перевагу перед компаніями, які дотримуються податкових вимог.

Аналізуючи розподіл платників податків за оборотом у групах 1-3 ССО, ми виявили найбільшу кількість свідчень заниження доходів у звітності групи 2. Хоча розподіл платників податків теоретично має бути опуклою спадною функцією, ми виявили різкі сплески (скупчення) платників податків перед двома важливими порогами: поточний поріг фіскалізації, після якого використання електронного касового апарату є обов'язковим, та ліміт обороту для групи.

Таблиця 1. Розподіл платників податків за оборотами, група 2



Джерело: дані Державної податкової служби України за 2019 рік, розрахунки ЦЕС

Оскільки група 2 є останньою групою з фіксованим податком, це вказує на те, що багато компаній намагаються "сховатись" у цій групі, щоб уникнути більш високого податкового тягара, заснованого на пропорційному оподаткуванні їх справжнього обороту у групі 3. Розподіли у групах 1 та 3 відносно близькі до теоретичного розподілу і, отже, показують менше ознак заниження обороту.

У групі 2 видами діяльності, які найбільше вказують на заниження обороту у поєднанні з великим розміром сектору, є роздрібна торгівля, готельно-ресторанний бізнес (ГРБ) та виробництво. Фіскальні збитки, які завдають підприємства роздрібною торгівлі, що належать до групи 2,

ймовірно, пов'язані як із заниженням доходів у звітності, так і з продажем "сірого" контрабандного імпорту, на який не було сплачено мита чи ПДВ. Втрати, пов'язані з митними операціями, оцінюються у 96 млрд грн на рік.

Аби зменшити фіскальні втрати внаслідок заниження обороту в ССО та дискримінацію компаній, які дотримуються вимог законодавства, ми рекомендуємо три заходи:

1. **Переорієнтація груп 1 та 2 на малий бізнес у конкретних видах діяльності.** Оскільки режим єдиного податку в принципі призначений лише для мікробізнесу в галузях, які не надаються для пропорційного оподаткування, він має бути переорієнтований саме на це. Діяльність має бути обмежена дрібними персональними послугами, мікропідприємствами у готельно-ресторанному бізнесі та продажем домашньої, ручної чи сільськогосподарської продукції. Точні критерії мають бути ретельно розроблені, щоб унеможливити лазівки для зловживань, але ліміти обороту повинні бути встановлені досить широко, щоб усі справжні мікропідприємства, що відповідають критеріям діяльності, могли вписатися до цієї групи.
2. **Повна фіскалізація 3-ї групи в ССО.** Повна фіскалізація підприємств, що перебувають на ССО (за винятком групи 1), вже закріплена у законі, проте виконання цієї вимоги було відкладено. Для того, щоб підприємства, що входять до групи 3 ССО, не могли так легко приховувати грошові доходи, необхідно, щоб фіскалізація була здійснена у повному обсязі та без подальших відтермінувань.
3. **Запровадження обов'язкового ПДВ для підприємств роздрібною торгівлі групи 3 ССО:** Для боротьби з великою проблемою продажу контрабандних товарів підприємствами роздрібною торгівлі необхідно, щоб торгові підприємства документували свої закупівлі товарів відстежуваним чином. Обов'язкова участь у ПДВ дозволить досягти цієї мети, потребуючи лише помірного адміністративного тягаря, оскільки документування витрат підприємств на ПДВ не є надто складним і успішно практикується в багатьох інших галузях української економіки.

Зміст

1	Вступ	1
2	Обґрунтування та структура спрощеної системи оподаткування в Україні.....	2
3	Імовірність зловживань та спроби фіскалізації.....	5
4	Аналіз розподілу доходів у групах ССО	8
5	Аналіз трьох видів діяльності з високим ризиком у групі 2 ССО	11
6	Висновки та рекомендації	15
	Список літератури	18
	Додаток	19

1 Вступ

Мікро-, малі та середні підприємства (МСП) є значною частиною економіки в багатьох країнах. Середня частка МСП у валовій доданій вартості (ВДВ) у країнах ЄС становить понад 56%. Крім того, зазвичай такі фірми створюють найбільше робочих місць: у ЄС кожен два із трьох зайнятих працюють на МСП¹. Хоча МСП зазвичай не є найбільш продуктивними економічними суб'єктами через брак капіталу та інші перешкоди для зростання, вони все ж таки відіграють важливу роль в економіці.

Уряди багатьох країн стимулюють створення та розвиток МСП, використовуючи нижчі податкові ставки, спрощений податковий облік, звільнення від деяких податків та інші подібні заходи. Такі політики часто називаються загальним терміном "спрощена система оподаткування" (ССО)². У країнах, що розвиваються, метою спрощеної системи оподаткування є, головним чином, сприяння добровільному дотриманню податкового законодавства та усунення перешкод для створення та зростання МСП³.

Хоча такі системи показали ефективність для створення малого бізнесу (або його легалізації), є також свідчення того, що МСП або великі фірми, які насправді не мають права на певну групу в спрощеній системі оподаткування, зловживають такими системами, занижуючи свої доходи або фонд оплати праці.

Це дуже актуально для України. Приблизно 47%⁴ доданої вартості створюється МСП. Спрощена система оподаткування (ССО) існує з 1998 року, охоплюючи 73,7% всіх підприємств та 7,6% всіх сплачених податків⁵. Таким чином, це важлива система для невеликих компаній та індивідуальних підприємців, що дозволяє їм вести бізнес з обмеженими бюрократичними зобов'язаннями.

Тим не менш існують ознаки зловживання цією системою, що призводить до фіскальних втрат і спотворює конкуренцію з сумлінними платниками податків, спричиняючи постійні політичні дискусії, які іноді переростають у народні заворушення^{6,7}, коли політики намагаються боротися зі зловживаннями.

У цьому дослідженні ми розглядаємо проблеми ухилення від сплати податків та питання податкової оптимізації компаніями, які прагнуть не перевищувати ліміти обороту при ССО та поріг обов'язкового застосування касових апаратів. Це питання має велике значення, оскільки ССО стимулює компанії залишатися нижче таких лімітів, дозволяє відносно легко приховувати доходи завдяки спрощеним правилам бухгалтерського обліку тощо.

Автори визнають важливість інших проблеми ССО, як-от "сірі" схеми працевлаштування, поширення "сірого" імпорту, контрабандна і контрафактна продукція, але вони не є предметом розгляду в даній роботі. Ми також виключаємо з нашого аналізу четверту групу спрощеної системи

¹ Eurostat (2020), [Посилання](#)

² Тільки частина МСП мають право на ССО, оскільки критерії для груп ССО мікро-, малого та середнього бізнесу різняться.

³ Coolidge and Fatih (2016), [Посилання](#).

⁴ Eurostat (2020) Однак, за підрахунками Єврокомісії, реальна частка може різнитися.

⁵ Дані ДПС про податкові надходження станом на 01.01.2020.

⁶ Харківська правозахисна група (2011), [Посилання](#).

⁷ УНІАН (2020), [Посилання](#).

оподаткування, призначену для індивідуальних підприємців у сільському господарстві, оскільки вона не має обмежень щодо доходів.

У розділі 2 наведено обґрунтування української ССО. Розділ 3 пояснює її структуру та розглядає можливі способи зловживання системою. Розділи 4 та 5 містять основний аналіз, досліджуючи розподіл доходів у ССО та особливо три види діяльності з високим ризиком у групі 2 ССО. І нарешті у розділі 6 обговорюються рекомендації щодо політик.

2 Обґрунтування та структура спрощеної системи оподаткування в Україні

Обґрунтування системи

Для урядів, що впроваджують ССО, існує дві основні цілі, які є також актуальними для України:

- **Зростання малих і середніх підприємств та трансформація у ширше економічне зростання;**
- **Збільшення фіскальних надходжень та скорочення масштабів "чорної" економіки за рахунок формалізації (легалізації) МСП.**

Ці цілі досягаються в рамках ССО за допомогою двох політик, спрямованих на вирішення таких проблем:

- **Зниження адміністративного навантаження:** адміністрування податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість є відносно складним. МСП зазнають дискримінації порівняно з більшим бізнесом, оскільки відносна вартість податкового адміністрування для бізнесу зазвичай знижується зі збільшенням обороту. ССО зазвичай суттєво спрощує облік, наприклад, перехід тільки на оподаткування на основі доходів, що вимагає набагато менше документації та звітності, ніж податок на прибуток.
- **Зниження податкового тягаря:** часто податковий тягар в ССО має бути нижчим, ніж у звичайній податковій системі, щоб дозволити малим підприємствам накопичувати кошти для подальших інвестицій та розширення, а також для того, щоб спонукати малі підприємства працювати офіційно.

Таким чином, метою ССО є сприяння зростанню МСП завдяки зниженню адміністративного та податкового навантаження та спонукання МСП, які раніше працювали в неформальному секторі, перейти у формальний сектор, оскільки у ССО нижчий тягар, ніж у звичайній податковій системі. Крім того, ССО має бути розроблена таким чином, щоб ці переваги переважали над недоліками системи: потенційне скорочення фіскальних надходжень від фірм, які раніше працювали в рамках звичайної податкової системи, але після її запровадження перейшли на ССО.

Структура ССО в Україні

Українська ССО була створена у 1998⁸ році з метою досягнення цих цілей. Поточна версія спрощеної системи оподаткування містить чотири групи підприємств, які мають право застосування спрощеної системи оподаткування. Групи визначаються обмеженнями за максимальним оборотом, кількістю працівників та дозволеними видами економічної діяльності.

Усі платники податків, які перебувають на ССО, звільняються від сплати таких "звичайних" податків:

- Податок на прибуток підприємств (ПнП) (18%)

⁸ Верховна Рада України (2012), [Посилання на закон](#).

- Податок на доходи фізичних осіб (ПДФО) (18%)
- Податок на додану вартість (ПДВ) (хоча деякі організації можуть вирішити продовжити сплату ПДВ) (20%)
- Земельний податок (0,1%-12% від нормативної оцінки землі)
- Рентна плата за спеціальне використання води⁹

Індивідуальні підприємці звільняються від сплати ПДФО, а щомісячний розмір єдиного соціального внеску (ЄСВ) визначається на розсуд платників податків, проте мінімальний ЄСВ встановлено на рівні 22% від мінімальної заробітної плати. Підвищення ЄСВ збільшує розмір державних пенсій відповідних платників податків. Однак якщо підприємство має працівників, воно стає податковим агентом для них і має сплачувати ЄСВ та ПДФО за них.

Платники податків у групах 1 і 2 (тут найменші компанії, хоча їм дозволено мати до десяти працівників) сплачують лише єдиний податок. Ставка "єдиного податку" у розмірі 3% (для платників ПДВ) або 5% з обороту (для неплатників ПДВ) застосовується у групі 3. Це найширша група, яка в основному обмежена верхньою межею річного обороту. Сільськогосподарські підприємства групи 4 сплачують податок на основі нормативної оцінки землі та єдиний соціальний внесок (22% від мінімальної заробітної плати, незалежно від обороту¹⁰) для фізичних осіб-підприємців (ФОП).

Таблиця 2. Основні характеристики чотирьох груп за спрощеною системою оподаткування у 2021 році

Група	Суб'єкти	Діяльність	Наймені працівники	Макс. річний дохід	Ставка єдиного податку
1	ФОП	Торговці на ринку, побутові послуги приватним особам	Ні	167 мінімальних зарплат (~1 млн грн)	Щомісячний ЄП: 10% від прожиткового мінімуму (227 грн)
2	ФОП	Послуги одиночним платникам податків та домашнім господарствам, оптова та роздрібна торгівля (магазини, ринки, онлайн, крім нерухомості та ювелірних виробів), виробництво, ресторани	До 10	834 мінімальних зарплат (~5 млн грн)	Щомісячний ЄП: 20% мінімальної заробітної плати (1200 грн)
3	ФОП Юридична особа	Більшість видів діяльності, крім винятків у переліку ¹¹	Не обмежується	1167 мінімальних зарплат (~7 млн грн)	3% (для платників ПДВ) або 5% (для неплатників ПДВ) від обороту
4	ФОП Юридична особа	Сільське господарство	Не обмежено ні для юридичних осіб, ні для фермерів	Не обмежується	0,19-6,33% нормативної оцінки землі

Джерело: Податковий кодекс України

⁹ Як природний ресурс.

¹⁰ Верховна Рада України (2021), [Посилання на закон](#).

¹¹ Сюди входять видобуток залізної руди, її переробка та торгівля, мобільний зв'язок, поштові послуги, торгівля газом та бензином, виробництво та торгівля алкоголем та тютюном, виробництво та торгівля автомобілями, аудиторські послуги, фінансові та страхові послуги, азартні ігри тощо.

Така структура української ССО загалом досягає двох безпосередніх політичних цілей – зниження адміністративного та податкового навантаження для МСП.

Зменшення податкового тягаря: невеликий єдиний податок для мікропідприємств, пов'язаний з прожитковим рівнем або мінімальною заробітною платою, і податок на прибуток 3-5% для малого бізнесу в більшості груп дає нижчу ефективну ставку податку (відношення загального податку до обороту), ніж за звичайною системою оподаткування, якщо частка витрат компаній не є надто високою (у цьому випадку тягар податку на прибуток стає нижчим порівняно з податком з обороту).

Зниження адміністративного тягаря: Завдяки тому, що операційні витрати при єдиному оподаткуванні або оподаткуванні з обороту не враховуються, спрощена система дозволяє знизити адміністративний тягар, а також ризики недотримання податкового законодавства.

В Україні адміністративне навантаження звичайної податкової системи на бізнес залишається відносно високим. У 2020 році на подання та сплату трьох основних видів податків (податку на прибуток, податку на додану вартість та податок за найманого працівника, включаючи внески на соціальне страхування) у середньому витрачалося 327,5 годин¹².

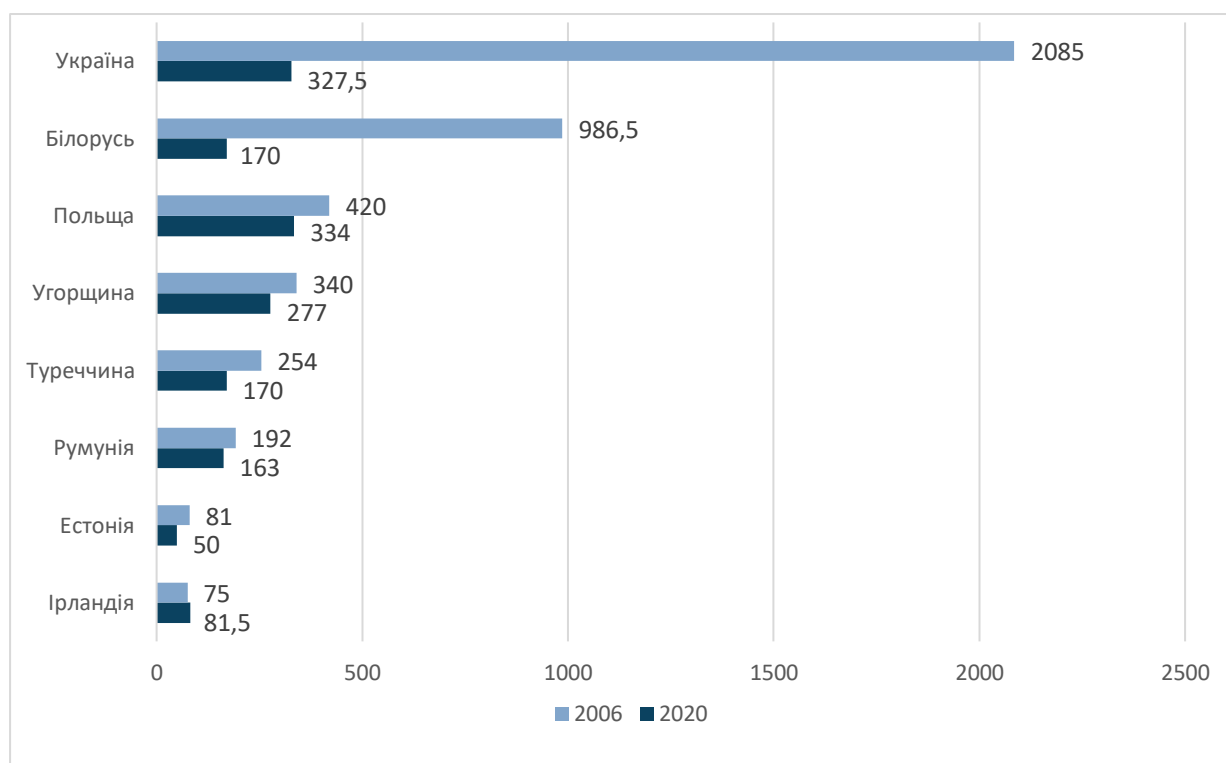
Хоча цей показник значно зменшився після проведення великих реформ, він досі перебуває на високому рівні порівняно з іншими країнами. Це співмірно з витратами часу на дотримання податкового законодавства в Польщі чи Угорщині, але вдвічі більше, ніж у таких країнах, як Туреччина чи Румунія, та у шість разів більше, ніж в Естонії.

Опитування показують, що український бізнес, як і раніше, вважає складність дотримання податкового законодавства однією з найбільших перешкод,¹³ тим більше, що податкові органи часто знаходять спосіб тиску на бізнес у межах загальної податкової системи незалежно від наявності реальних підстав.

¹² Фізичні підприємці на загальній системі оподаткування сплачують податок на прибуток замість ПнП, але оскільки це вимагає обліку витрат, пов'язаних із підприємницькою діяльністю, це також забирає значно більше часу, ніж на спрощеній системі оподаткування.

¹³ Європейська Бізнес Асоціація (2021), [Посилання](#).

Рисунок 1. Час, необхідний для дотримання податкового законодавства



Джерело: *Doing Business*, Світовий банк

3 Імовірність зловживань та спроби фіскалізації

Потенціал зловживань

Компанії з групи 2 сплачують невеликий фіксований податок. Дозволені види діяльності включають роздрібну торгівлю, послуги, ГРБ (готельно-ресторанний бізнес), на підприємстві можуть працювати не більше 10 працівників. Це створює стимул залишатися в цій групі, щоб уникнути вищого оподаткування на основі обороту в групі 3, особливо до порогу фіскалізації, що дозволяє легше приховати фактичний оборот. Таким чином, група 2 є групою, яку ми вважаємо найбільш ризикованою з погляду зловживань.

Існують різні способи зловживання системою шляхом (законної) оптимізації та (незаконного) ухилення:

- **Зловживання лімітами обороту та лімітами касових операцій**

Для кожної групи встановлено граничні обсяги реалізації товарів, робіт і послуг, при перевищенні яких платники податків повинні подати заяву про перехід до наступної групи (застосовується для груп 1 і 2) або перейти на загальну систему оподаткування. Існує також ліміт обороту, після якого застосування касового апарату (фіскалізації) стає обов'язковим.

Підприємці можуть занижувати свої касові обороти, щоб уникнути сплати вищих податкових ставок та переходу до іншої групи спрощеної системи оподаткування, або щоб уникнути обов'язку використовувати реєстратори платіжних операцій. Такі схеми очевидно підпадають під визначення ухилення від сплати податків.

Ще один спосіб зловживання – розділити оборот одного бізнесу на кілька індивідуальних підприємців та транзитом перейти на спрощену систему, отже заплатити менше податків.

Поділ на кілька підприємців часто відбувається у повній формальній відповідності до закону шляхом ротації індивідуальних підприємців, які досягли граничних показників, з офіційною передачею активів/договорів оренди приміщень тощо. Це може бути розцінено як податкова оптимізація.

- **Використання МСП для схем "сірого" імпорту**

МСП, які не зобов'язані видавати фіскальні чеки, можуть легко продавати кінцевим споживачам "сірий" (чи, радше, контрабандний) імпорт, як-от побутові електроприлади, мобільні телефони, персональні комп'ютери тощо. Відсутність обов'язкової фіскалізації дозволяє здійснювати продаж без можливості відстежити нелегально ввезені товари. Ці схеми належать до категорії ухилення від сплати податків та значною мірою сприяють ухиленню від сплати мит та імпортного ПДВ.

- **Використання МСП для уникнення податків на працю при "сірих" схемах працевлаштування**

Укладання договорів із співробітниками, які працюють повний робочий день, як з індивідуальними підприємцями особливо поширене в ІТ-компаніях, ЗМІ, консалтингу та інших секторах професійних послуг. Компанія наймає людину, укладаючи з нею договір як із індивідуальним підприємцем. У цьому випадку компанія несе лише податкові витрати у розмірі єдиного податку та мінімальної ССО замість податків на фонд оплати праці, які включають ПДФО (18%), військовий податок (1,5%) та соціальний внесок (22%) від валової заробітної плати. Трудовий кодекс не може захистити таких працівників, оскільки вони не є офіційно працевлаштованими. Це означає, що їм не гарантовано щорічну оплачувану відпустку, святкові дні чи лікарняні, а пенсія від держави буде мінімальною. Оскільки законодавство, яке встановлює чіткі критерії зайнятості, ще не запроваджено, ці схеми переважно потрапляють у категорію податкової оптимізації.

Це дослідження зосереджується переважно на першому випадку: зловживання обмеженнями обороту шляхом зниження доходів.

Спроби та поріг фіскалізації

З 2015 року уряд намагається "фіскалізувати" малий бізнес шляхом обов'язкового застосування касових апаратів. Було прийнято два закони, спрямовані на виведення малих бізнесів "з тіні" (1017-ІХ, 128-ІХ)¹⁴. Відповідно до цих змін у Податковому кодексі, всі ФОП та юридичні особи, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, крім першої групи, зобов'язані використовувати касові апарати та видавати фіскальний чек. Проте набуття чинності цих змін було відкладено для окремих категорій підприємців до 2022 року у зв'язку з пандемією COVID-19.

Наразі платники єдиного податку зобов'язані реєструвати касові чеки, якщо їхній річний дохід перевищує 220 мінімальних зарплат (близько 1,3 млн грн).

Фіскалізація є поширеним способом боротьби з маніпуляціями з оборотом шляхом підключення електронних касових апаратів до фіскального контрольного пристрою, який автоматично надсилає дані до податкових органів. В Угорщині цей підхід призвів після його впровадження до збільшення надходжень ПДВ на 15% за рік. Важливо відзначити, що прибутки від ПДВ перевищили витрати на впровадження нових систем. Також, у березні 2013 року підприємства Руанди запровадили електронні касові апарати. Як наслідок, надходження ПДВ від продаж у 2015 році зросли на 20%.

¹⁴ Верховна Рада України (2020), [Посилання на закон](#), Верховна Рада України (2020), [Посилання на закон](#).

Підприємства та економіка також виграють від таких рішень. Справедливе оподаткування усуває недобросовісну конкуренцію з боку тих, хто не сплачує податки (наприклад, "сірий" імпортований одяг проти місцевих виробників, що сплачують податки), і створює рівні умови гри. Іншим наслідком є те, що малий та середній бізнес стає банківським та може показати свою справжню звітність для залучення фінансових ресурсів.

Потенційно це може дати поштовх і небанківським фінансовим ринкам. На мікрорівні запобігання фальсифікації продаж та наявність точних даних запобігає крадіжкам та забезпечує додаткову безпеку для роботодавців. Крім того, точніший облік даних може спростити процес аудиту для платників податків, оскільки їм не треба буде нести додаткові витрати, щоб запевнити відсутність незаконної діяльності.

Щоб пом'якшити зростаючий податковий та адміністративний тягар, для підприємств часто використовуються фінансові стимули щодо встановлення пристроїв точного збору даних. Для цього існує кілька інструментів, як-от підвищені податкові відрахування, субсидування витрат на встановлення касового апарату, а також зниження ймовірності перевірок для підприємств, які дотримуються вимог щодо впровадження касових апаратів.

Наприклад, в Австрії існує спеціальне податкове відрахування для підприємств, які встановлюють і згодом звітують перед податковими органами про встановлення конкретного фіскального контрольного пристрою. Держава може сама сплатити за прилад – пропонується й така альтернатива. Досвід показує, що в останньому випадку збільшення податкових надходжень швидко покриває початкові фіксовані фіскальні витрати.

У країнах з низьким рівнем дотримання правил електронного касового обліку та видачі квитанцій, як-от Колумбія та Португалія, ефективним рішенням для стимулювання їх використання виявилися лотереї квитанцій. Клієнти можуть надсилати квитанції для участі в лотереї (призи дають їм достатній стимул робити це регулярно) і цим викликати перевірку податкового органу на предмет ухилення від сплати податків.

Це підвищує вартість ухилення від сплати податків шляхом підробки або зміни даних та є механізмом примусу, змушуючи платників податків бути правдивими у наданні даних при видачі квитанцій.

Інший перевірений варіант – стимулювання покупців повідомляти до податкової служби про випадки продажу без належного фіскального чека.

Подальше скорочення винятків із обов'язкової фіскалізації та одночасне зниження бар'єрів для застосування касових апаратів малим та мікробізнесом має вирішальне значення для вдосконалення ССО. Проте малий бізнес висловлює численні заперечення щодо застосування касових апаратів.

Частина цих побоювань виникає безпосередньо з небажання припинити ухилення від податків та надати додаткову інформацію та механізм контролю Державній податковій службі. Наприклад, підприємці ставлять під сумнів вимогу первинних документів на товари для попереднього програмування касових апаратів.

Однак певною мірою обґрунтованими можуть бути такі побоювання:

- **Вартість касових апаратів та їх обслуговування.** Мікропідприємства часто не хочуть купувати касові апарати для кожної торгової точки та платити за їх обслуговування. Цю проблему можна вирішити за допомогою програмованих касових апаратів, які можна використовувати за допомогою смартфона або планшета помірної вартості;

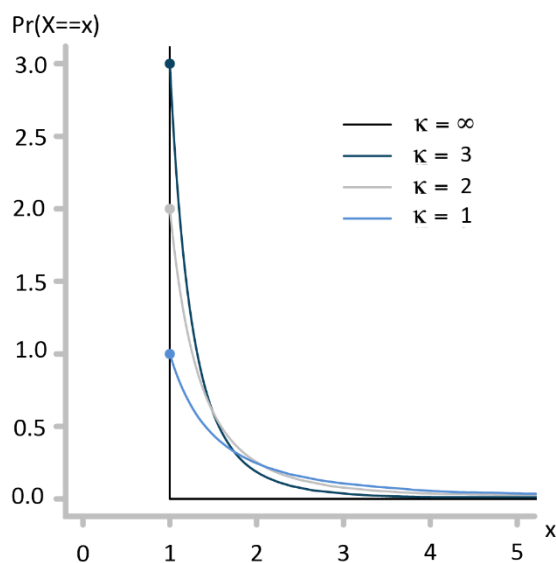
- **Вартість (не)дотримання.** Мікропідприємці не знають вимог Державної податкової служби щодо касових апаратів, а також можливостей програмованих касових апаратів, тому бояться штрафів і санкцій, які можуть бути накладені. Це питання можна вирішити за допомогою програмованих касових апаратів, у яких щоденні касові звіти ("Z-звіти") заповнюються автоматично за допомогою програмного забезпечення та не вимагають залученості підприємця.

Програмовані касові апарати стали доступні в Україні з 01.08.2020 року. Протягом першого року експлуатації щоденна кількість фіскальних чеків, що видаються програмованими касовими апаратами, неухильно зростала і на кінець липня 2021 досягла 1,5 млн операцій на день, при цьому за рік було видано 380 млн фіскальних чеків¹⁵. На кінець липня 2021 року програмованими касовими апаратами користувалися понад 50 000 організацій на спрощеній системі оподаткування.

4 Аналіз розподілу доходів у групах ССО

Ми проаналізували дані Державної податкової служби України щодо розподілу обороту підприємств на ССО у 2019 році. У нормі розподіл виручки у кожній групі має нагадувати розподіл Парето. Цей розподіл добре апроксимує багато розподілів в економіці, зокрема розподіли, пов'язані з розміром фірми та доходами.¹⁶

Рисунок 2. Приклади функцій щільності ймовірності Парето I типу



Джерело: Вікіпедія

Наш аналіз звітів доходів показує, що існують порушення, особливо у 2-й групі. Ці порушення є "нагромадженням" вищих частот, ніж очікується відповідно до розподілу Парето. Такі порушення спостерігаються безпосередньо перед лімітами обороту для груп спрощеної системи оподаткування (~ 300 тис. грн, ~ 1,5 млн грн, ~ 5 млн грн відповідно у 2019 році), та перед порогом обов'язкового використання касових апаратів (1 млн грн).

¹⁵ Державна податкова служба (2021), [Посилання](#).

¹⁶ [Jones](#), 2015.

Рисунок 3. Розподіл платників податків за оборотами, група 1

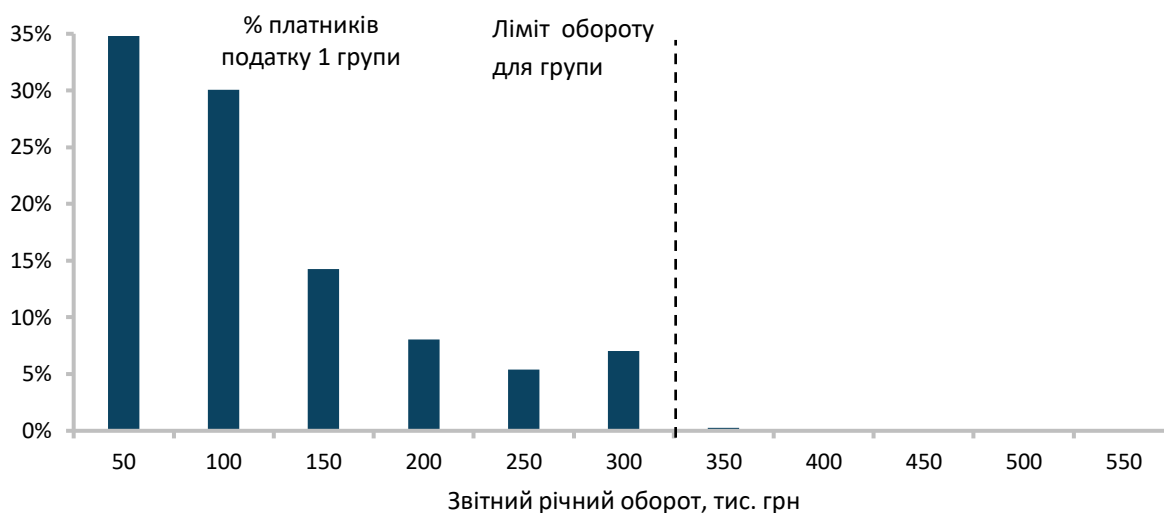


Рисунок 4. Розподіл платників податків за оборотами, група 2

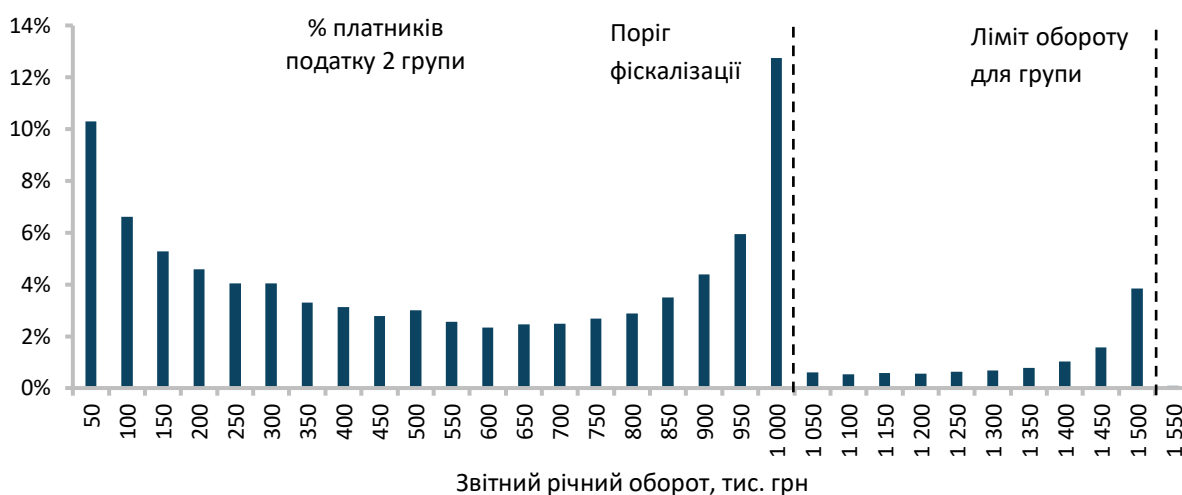


Рисунок 5. Розподіл платників податків за оборотами, група 3



Джерело: дані Державної податкової служби України за 2019 рік, розрахунки CES

Близько 35% платників податків у групі 1 відзначають обороти у діапазоні 0-50 тис. грн на рік та майже 80% – менше 150 тис. грн. Спостерігається невеликий сплеск для діапазону 250-300 тис. грн безпосередньо перед граничним рівнем доходів групи в 300 тис. грн (7,03% повідомили про оборот такого розміру). Це швидше за все свідчить про незначне заниження обороту. Загальний обсяг виручки, відображений безпосередньо перед граничним значенням, **становить 4,08 млрд грн.**

Розподіл порогових значень для 2-ї групи, призначеної для бізнесу, орієнтованого на попит домогосподарств, демонструє явні ознаки широкого зловживання пороговими значеннями. Близько 13% (найбільша частка підприємців) припадають на діапазон 950-1000 тис. грн, якраз перед порогом обов'язкового застосування касових апаратів.

Ще 4% платників податків розмістили свої обороти в діапазоні 1450-1500 тис. грн, безпосередньо перед чинним лімітом. Загальний *звітний* оборот у останньому діапазоні 100 тис. грн перед порогом касового апарату становить **114,5 млрд грн**, перед груповим лімітом – **50,6 млрд грн**. Ці відхилення перевищують показники 1-ї та 3-ї груп як у відносних, так і в абсолютних цифрах.

Ми вважаємо, що саме ця група є центром зловживання граничними значеннями. Імовірними стимулами до заниження виручки для цих компаній можуть бути небажання видавати фіскальні чеки в роздрібній торгівлі для продовження продажу "сірого" імпорту та небажання переходити до групи 3, в якій оподаткування здійснюється з обороту, а не невеликим єдиним платежем, як у групі 2. У наступних розділах ми розглянемо цю групу докладніше, щоб врахувати галузеву специфіку.

Третя група спрощеної системи оподаткування, орієнтована на інші МСП, включаючи сегмент B2B, має найбільший і "просторий" ліміт – і розподіл платників податків у цій групі по заявленому доходу найбільше нагадує розподіл Парето. Є лише незначні відхилення, зокрема одне безпосередньо перед 1 млн грн (3%) та одне перед чинним лімітом у 5 млн грн (1,2%).

Навіть з урахуванням вищого порогового обсягу, загальний обсяг "надлишкових" оборотів, про які звітують підприємці з оборотом перед порогом фіскалізації та лімітом для групи, у кілька разів менший за відповідний обсяг, що спостерігається у 2-й групі.

Хоча порогові порушення у 3-й групі незначні, існують докази ухилення від податків у рамках "сірих" схем працевлаштування у цій групі з оцінкою негативного фіскального впливу у 10 млрд грн (на основі даних 2018 року)¹⁷. Однак це не є предметом цього дослідження.

Оцінка

Зазначені невідповідності вказують на те, що платники податків дійсно використовують методи оптимізації або ухилення від сплати податків, щоб приховати свої реальні доходи і, отже, залишитися на ССО або в нижчій групі. Багато платників податків використовують різні методи для того, щоб залишитись у групі 2 (і, отже, сплатити лише єдиний податок). Очевидно, можливі такі методи оптимізації та ухилення від сплати податків:

- Легальний: підприємці свідомо обмежують свою діяльність, аби не досягнути ліміту;
- Легальний: великі компанії розподіляють свої обороти між кількома індивідуальними підприємцями;
- Незаконний: підприємці занижують свої обороти, щоб залишитися у групі ССО.

¹⁷CASE та ISET (2020), [Link](#).

Попередні дослідження також надали докази особливого розподілу доходів у рамках спрощеної системи оподаткування. Наприклад, Alm і Saavedra (2006) виявили помітну висхідну міграцію всередині системи (тобто значна кількість платників податків вказують річний оборот прямо перед граничним значенням обороту)¹⁸.

Аналіз Інституту економічних досліджень та політичних консультацій у 2015 році¹⁹ також надав докази того, що надто багато платників єдиного податку повідомляють "округлені цифри" обороту.

Case Україна та ISET змодельювали розподіл підприємців та юридичних осіб на спрощеній системі оподаткування для оцінки можливих обсягів зловживань.²⁰ На підставі даних 2018 року вони дійшли висновку, що підприємці групи 1-2 приховують до 150 млрд грн оборотів, що призводить до фіскальних втрат у розмірі 6-8,3 млрд грн (тимчасом як група 3 має негативний фіскальний вплив загалом до 10 млрд грн за рахунок найму кваліфікованих фахівців як підрядників та схем «касування»).

5 Аналіз трьох видів діяльності з високим ризиком у групі 2 ССО

Щоб з'ясувати, які види економічної діяльності становлять найбільшу частку можливих порогових зловживань у групі 2, ми проаналізували розподіл оборотів за групами та видами економічної діяльності²¹. Ми побудували графік десяти провідних видів економічної діяльності кожної групи за загальним оборотом та тяжкістю потенційного зловживання, щоб показати, які види діяльності створюють найбільші фіскальні втрати.

Індекс зловживань відображає частку платників податків, які відхиляються від очікуваного розподілу Парето у "нагромадженні" перед пороговими значеннями. Чим вищий індекс, тим вища ймовірність зловживань у межах кожного конкретного виду діяльності.

Правий верхній квадрант містить види діяльності з високим відносним зловживанням та великим оборотом. У правому нижньому куті представлені види діяльності з низьким відносним зловживанням та великим оборотом. У лівому нижньому куті розташовані види діяльності з відносно низьким ризиком зловживань та низьким рівнем обороту.

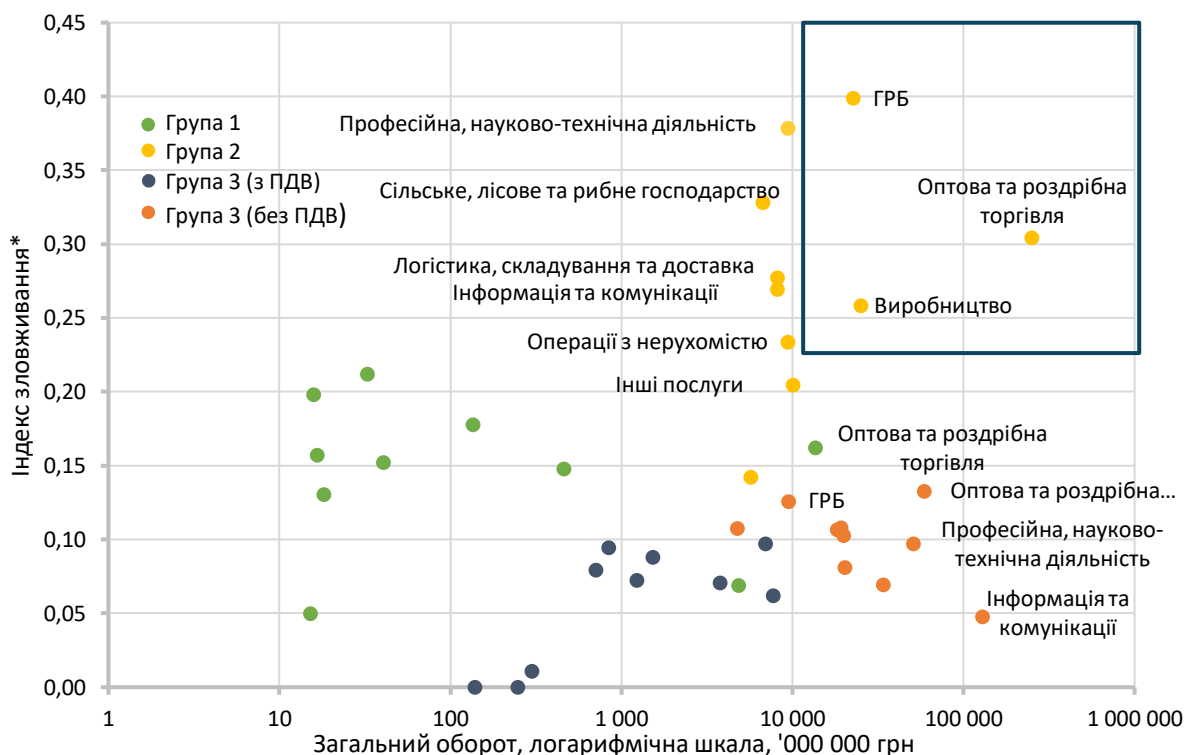
¹⁸ Alm and Saavedra (2006).

¹⁹ Фонд Східної Європи та ін. (2015).

²⁰ CASE та ISET (2020).

²¹ Дані, отримані від ССО та використані для аналізу, стратифіковані за розділами економічної діяльності, кожен із яких містить кілька кодів діяльності, не надаючи більш точних розбивок..

Рисунок 6. Види економічної діяльності за групами ССО, оборот та масштаб зловживань



Джерело: Дані Державної податкової служби України за 2019 рік, розрахунки ЦЕС, *Індекс зловживань – це відносний коефіцієнт, що дозволяє порівняти ступінь зловживань між різними видами економічної діяльності. Індекс зловживань розраховувався для кожної економічної діяльності наступним чином: $a_i = (T_{ft} + T_{gl} - (T_{ft+1} + T_{ft-1})/2 - (T_{gl+1} + T_{gl-1})/2) / T$, де: T_{ft} – загальний оборот суб'єктів певної економічної діяльності до порога фіскалізації, T_{gl} – загальний оборот суб'єктів певної економічної діяльності в групі до ліміту обороту групи, T – загальний оборот суб'єктів певної економічної діяльності. Він ґрунтується на [спрощуючому] припущенні, що функція кількості суб'єктів за обсягом обороту є лінійною поблизу порогів/лімітів, тому оцінка нормального розподілу наближається до середнього сусіднього порогового значення.

Далі ми зосередимося на видах діяльності у правому верхньому квадранті, які, ймовірно, призводять до найбільших фіскальних втрат через зловживання. Усі ці види діяльності належать до групи 2.

Таблиця 3. Основні види економічної діяльності групи 2 за оборотом

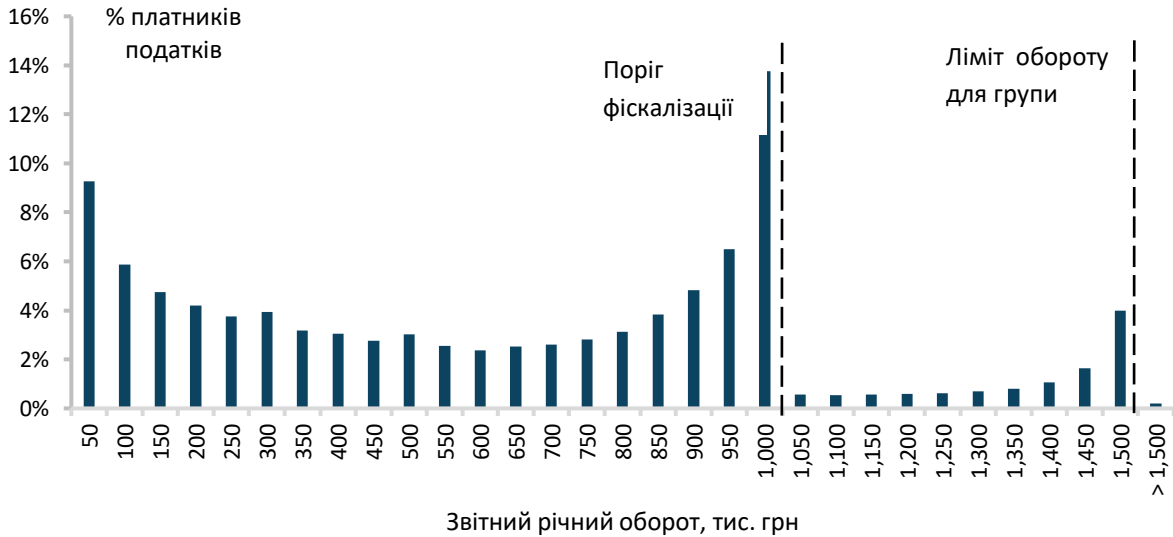
Діяльність	Оборот, млн грн	Оборот, % від загального обороту групи	Співвідношення податків та обороту
Оптова та роздрібна торгівля, ремонт автомобілів	250 423	67%	1,1%
Виробництво	25 123	7%	1,2%
ГРБ	22 610	6%	1,0%
Професійні послуги та R&D (НДДКР)	9 363	3%	1,1%
Нерухомість	9 341	3%	1,5%
Решта	56 574	15%	1,4%
Разом	373 435	100%	1,2%

Джерело: дані Державної податкової служби України за 2019 рік, розрахунки ЦЕС

Оптова та роздрібна торгівля

Роздрібна та оптова торгівля є найбільшим за розміром сегментом у групі 2, на який припадає 67,7% загального виторгу, або **250 млрд грн** у групі 2. Цей вид діяльності має великі та помітні порушення у розподілі підприємств. Майже 14% підприємств скупчено поблизу ліміту касового апарату та 4% – ліміту обороту. Багато компаній вказують оборот трохи лівіше за поріг фіскалізації, що робить криву U-подібною, а не Парето-подібною.

Рисунок 7. Звітний оборот у групі 2: Оптова та роздрібна торгівля; ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів



Джерело: дані Державної податкової служби України за 2019 рік, розрахунки ЦЕС

У цій комбінації видів діяльності/груп також, ймовірно, продається кінцевим споживачам більша частина "сірого" та "чорного" імпорту, що призводить до ухилення від сплати мит на суму 63-93 млрд грн²² (оцінка 2019 року), в основному, у сфері споживчих товарів та електроніки. Ліквідація основного каналу збуту "чорного" та "сірого" імпорту, а також виробників контрафактної продукції матиме значний позитивний фіскальний ефект.

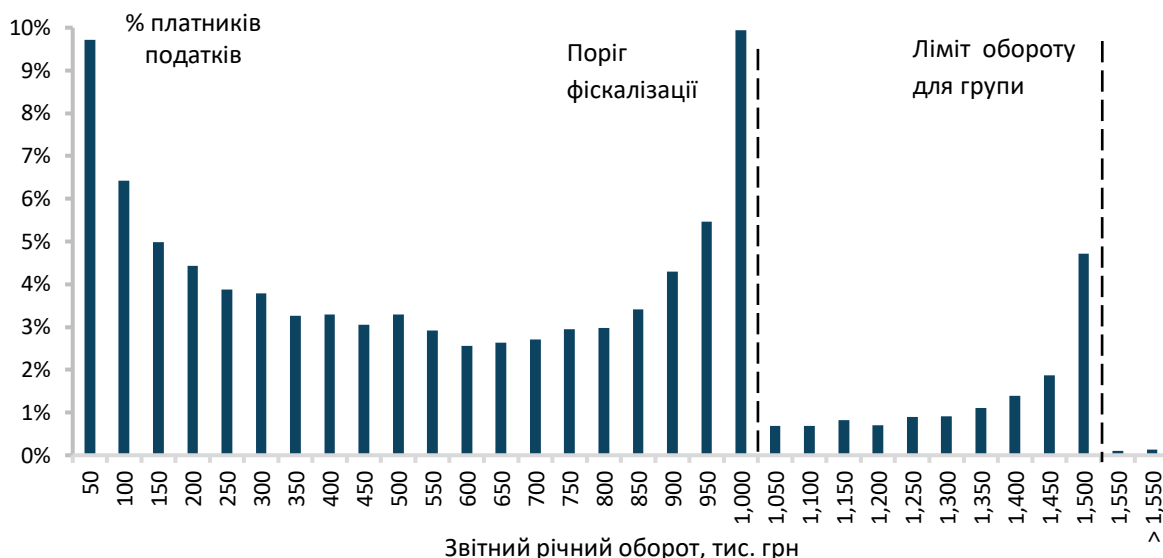
Виробництво

Другим за величиною сегментом, на який припадає 7% доходів 2-ї групи 2019 року, є обробна промисловість. Це місцеві виробники, які також не бажають застосовувати касові апарати (10% нижче порога) або переходити до 3-ї групи (5% трохи нижче порога).

Хоча ризик залучення суб'єктів обробної промисловості до "сірих" схем імпорту малоімовірний, небажання долати фіскальний бар'єр можна віднести на рахунок близько 4470 підприємців, які сукупно звітували про оборот у 4,4 млрд грн.

²² CASE та ISET (2020).

Рисунок 8. Звітний оборот у групі 2: Виробництво



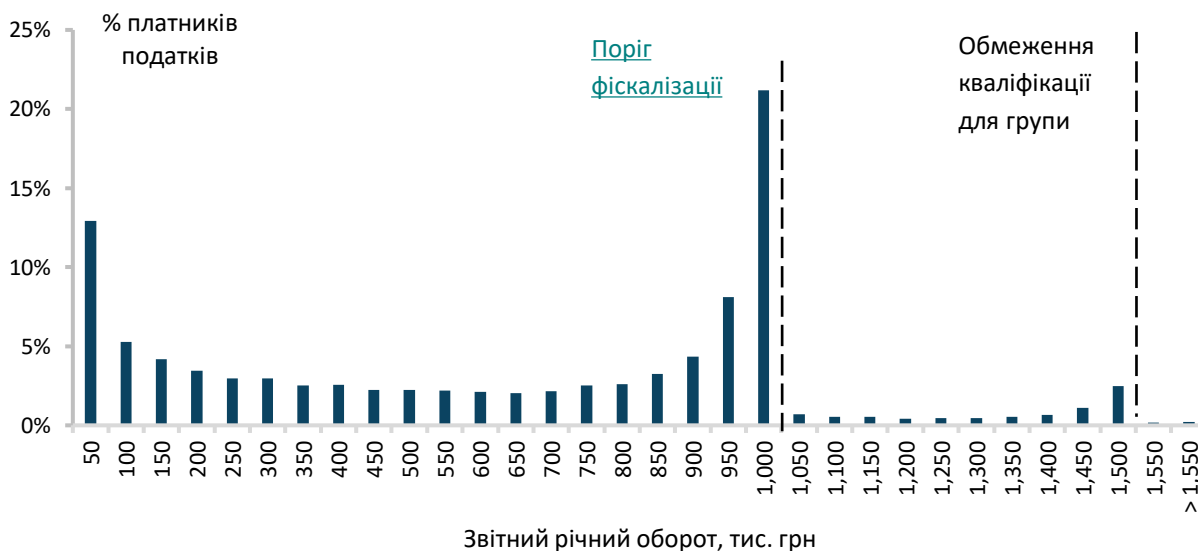
Джерело: дані Державної податкової служби України за 2019 рік, розрахунки ЦЕС

Таке саме нерегулярне нагромадження платників податків відбувається безпосередньо перед лімітом обороту 2-ї групи в 1,5 млн грн у 2019 році.

ГРБ

На підприємства ГРБ припадає 6% доходів групи 2; вони особливо сконцентровані в діапазоні обороту безпосередньо перед порогом фіскалізації. Зокрема, 7771 підприємство, або 21% усіх компаній, вказали оборот в діапазоні від 950 000 до 1000 000 гривень. Таким чином, у цей діапазон обороту потрапляє майже 10% усіх підприємств групи, що на 64% більше, ніж частка ГРБ у загальній кількості платників податків групи 2.

Рисунок 9. Розподіл платників податків за звітними оборотами у групі 2, ГРБ



Джерело: дані Державної податкової служби України за 2019 рік, розрахунки ЦЕС

Підприємства цього сегменту вказали в інтерв'ю, що взаємодія між ССО та загальною системою оподаткування впливає на їх зростання та готовність перейти на загальну систему оподаткування. Підприємства, які володіють кількома ресторанами чи кафе, вважають, що не можуть дозволити собі спрямувати оборот через одну організацію та перейти на загальну систему оподаткування через нерівність із дрібнішими підприємствами, які вкладаються в обмеження індивідуального

підприємця. Однак це не доводить однозначно, що відмінності в оподаткуванні не дозволять більшим підприємствам конкурувати з дрібнішими підприємствами на ССО.

Пік перед лімітом використання касового апарату говорить про те, що багато підприємств ГРБ дуже занижують оборот. Можливо, у разі правильної звітності про обороти (наприклад, у зв'язку з введенням касових апаратів), багато з них мали б обороти, вищі за поріг обороту для групи 2.

6 Висновки та рекомендації

Попередній аналіз підтверджує припущення, що поведінка індивідуальних підприємців щодо дотримання податкового законодавства залежить від групи спрощеного оподаткування та (у рамках цієї групи) від специфіки економічної діяльності підприємств.

Загалом нині зловживання виявляються переважно у групі 2 ССО. У рамках цієї групи роздрібна торгівля, ГРБ та виробництво є найбільш значущими за розміром видами діяльності.

Очевидно, що дві основні причини концентрації ризиків у групі 2 полягають у тому, що, по-перше, фіксоване оподаткування у групі 2 порівняно з пропорційним оподаткуванням виручки у групі 3 призводить до значної різниці у податковому тягарі (особливо для великих МСП), та, по-друге, перебування нижче за поточний поріг обов'язкового використання касових апаратів істотно полегшує приховування та заниження виручки.

Для покращення дотримання податкового законодавства та обмеження зловживань ми рекомендуємо кілька заходів:

1. Переорієнтація груп 1 і 2 на найменші підприємства у конкретних видах діяльності

Спочатку система одноразового оподаткування підприємств була призначена тільки для найменших підприємств. Це фактично система "патентів", яка використовується в кількох країнах з перехідною економікою, де купівля "патенту" дозволяє власнику займатися невеликою економічною діяльністю без подальшого втручання податкових органів.

Такі патенти призначені, наприклад, для надання недорогих персональних послуг, що не потребують власного приміщення або значного обладнання, як-от чищення взуття або дрібні ремонтні роботи, а також придорожніх яток для дрібного продажу власної продукції.

Сучасна практика істотно відрізняється від цього наміру: багатьом підприємствам ГРБ вдається знизити податковий тягар за рахунок використання фіктивного самозайнятого персоналу групи 2. Ще гірше те, що роздрібні компанії не лише ефективно занижують доходи, а й користуються майже повною відсутністю вимог до бухгалтерського обліку з документальним підтвердженням операційних витрат для продажу нелегального або "сірого" імпорту товарів.

Це призводить до значних втрат податкових надходжень та спотворення конкурентного середовища на шкоду компаніям, які дотримуються вимог законодавства.

Таким чином, ми рекомендуємо переорієнтувати групи 1 та 2 на малий бізнес, суттєво обмеживши список видів діяльності та додавши додаткові критерії: діяльність має бути обмежена дрібними персональними послугами, мікропідприємствами у ГРБ та продажем домашньої, ручної чи сільськогосподарської продукції.

Точні критерії мають бути ретельно розроблені, щоб унеможливити ймовірні лазівки для зловживань. З цих груп мають бути виключені великі ринкові кіоски та підставні індивідуальні підприємці у великих ресторанах чи готелях.

Цього можна досягти шляхом загальної заборони на продаж товарів, придбаних у третіх осіб, та обмежень на типи приміщень, у яких можуть працювати індивідуальні підприємці з груп 1 та 2. Водночас межі обороту мають бути встановлені досить широко, щоб усі реальні мікропідприємства, які відповідають критеріям діяльності, могли входити до цих груп.

Інші мікропідприємці мають користуватися відносно м'яким режимом з обмеженим тягарем перевірки. Наш аналіз показав, що існують, особливо для мікропідприємств групи 1, лише дуже обмежені ознаки порушень, які, ймовірно, створюють лише незначні фіскальні втрати. Заходи щодо дотримання податкового законодавства вимагатимуть дорогого адміністрування для великої кількості мікропідприємств, а навантаження на мікробізнес може змусити їх повернутись у неформальний сектор.

Дана пропозиція вже дозволила б значно покращити ситуацію, забезпечивши для мікропідприємств можливість легально працювати в умовах дуже простого податкового режиму, тоді як більш просунуті МСП мають перейти до групи 3 ССО, збалансувавши інтереси фіскальних доходів із їхніми можливостями більш відповідним чином.

Проте, щоб уникнути перенесення нинішніх проблем групи 2 до групи 3, необхідно вжити додаткових заходів:

2. Повна фіскалізація групи 3 ССО

Повна фіскалізація підприємств, що перебувають на ССО (за винятком групи 1), вже закріплена в законі, проте виконання цієї вимоги було відкладено. Для того щоб підприємства, що входять до групи 3 ССО, включаючи ті, які мають перейти до цієї групи після набрання чинності першої рекомендації, не могли так легко приховувати грошові доходи, **необхідно, щоб фіскалізація була введена в повному обсязі та не було подальших відтермінувань.**

3. Введення обов'язкового ПДВ для підприємств роздрібно́ї торгівлі у групі 3 ССО

Як випливає з попереднього аналізу, найбільш ризикованим видом діяльності є роздрібна торгівля. Існує не тільки висока ймовірність суттєвого зниження доходів підприємствами, що на даний час належать до групи 2 (і які будуть переведені до групи 3).

Існує також величезна проблема "чорного" чи "сірого" імпорту де-факто контрабандних товарів, за які не було сплачено митного чи імпортного ПДВ. Щоб упоратися з цією проблемою, однієї фіскалізації недостатньо, оскільки вона не потребує обліку покупок, зроблених підприємствами відповідно до вимог групи 3 ССО.

Сама ідея податку з обороту полягає в тому, щоб спростити облік, вказуючи лише доходи, але не витрати. Вимога повного обліку витрат бізнесу рівнозначна скасуванню спрощення податкової системи, що небажано для МСП.

Натомість ми рекомендуємо вимагати та застосовувати ПДВ для підприємств роздрібно́ї торгівлі у групі 3 ССО.

ПДВ усуне стимул для продажу контрабандних товарів, тому що тим, що ухилялися раніше від сплати імпортного ПДВ, доведеться заплатити під час продажу товару. Введення обов'язкового ПДВ для підприємств роздрібно́ї торгівлі на ССО також стимулюватиме роздрібних торговців документувати та повідомляти про операції, щоб мати право на ПДВ кредит, сприяючи зниженню попиту та можливостей для схем відшкодування ПДВ.

Документування витрат підприємств на сплату ПДВ не надто складне і успішно практикується в багатьох інших сферах української економіки. Це не призведе до надмірного адміністративного

навантаження на роздрібні компанії та зрівняє умови гри між роздрібними підприємствами на ССО та на звичайній системі оподаткування (які часто є прямими конкурентами).

Слід підкреслити, що на мікроторговців, які підпадають під (обмежувальні) товарні та інші критерії для групи 1 ССО, ця вимога не повинна поширюватися.

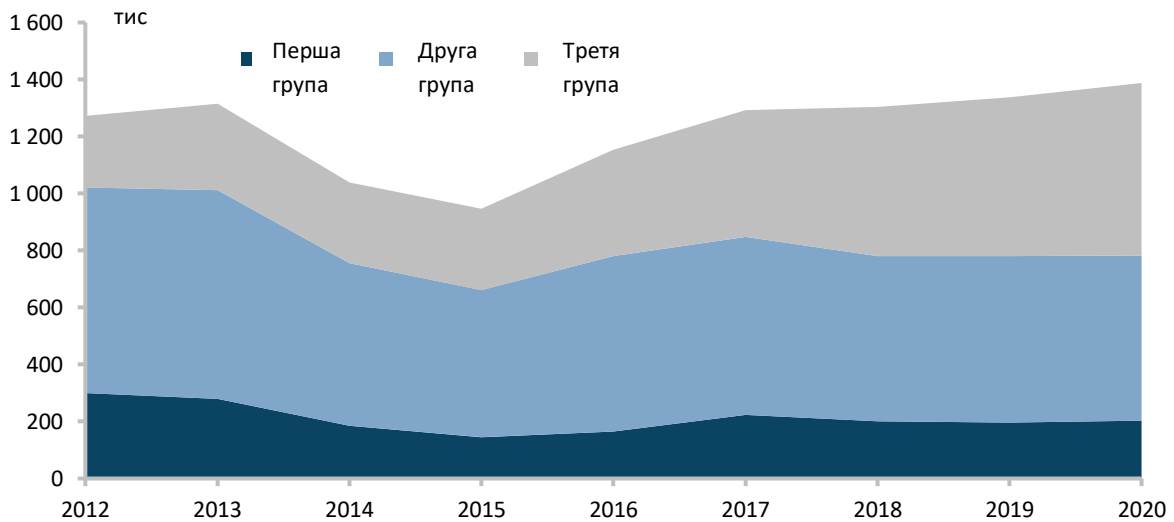
Список літератури

- Alm, J., Saavedra, P. (2006): "How Should Individuals Be Taxed? Designing Income Taxes, Payroll Taxes, and 'Simplified' Taxes in Ukraine", Presentation at the conference "Alternative Methods for Taxing Individuals", Georgia State University.
- Case та ISET (2020), «Порівняльний аналіз фіскального ефекту від застосування інструментів уникнення оподаткування в Україні: нові виклики », [Посилання](#).
- Coolidge and Fatih (2016), "Small Business Tax Regime", World Bank Open Knowledge Repository, [Посилання](#).
- East Europe Foundation et al. (2015), "System of simplified taxation in Ukraine".
- Європейська бізнес асоціація (2021), "Більше половини директорів все ще вважають інвестклімат в Україні несприятливим", [Посилання](#)
- Eurostat (2020), "Small and medium-sized enterprises: an overview", [Посилання](#)
- Jones (2015), "Pareto and Piketty: The Macroeconomics of Top Income and Wealth Inequality", Journal of Economic Perspectives, Vol. 29, No.1, pp. 29-46, [Посилання](#)
- Kharkiv Human Rights Protection Group (2011), "The Tax Code Protesters' Maidan", [Посилання](#).
- Верховна Рада (2012), "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва", [Посилання](#).
- Верховна Рада (2020), "Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо лібералізації застосування [...]", [Посилання](#).
- Верховна Рада (2020), "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг [...]", [Посилання](#).
- Верховна Рада (2021), "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування", [Посилання](#).
- Державна податкова служба (2021), "Прес-реліз від 1 вересня", [Посилання](#).
- Unian (2020), "The Tax Code Protesters' Maidan", [Посилання](#).

Додаток

Додаток А: Загальні схеми та таблиці

Рисунок А.1. Кількість зареєстрованих платників єдиного податку (приватних підприємців)



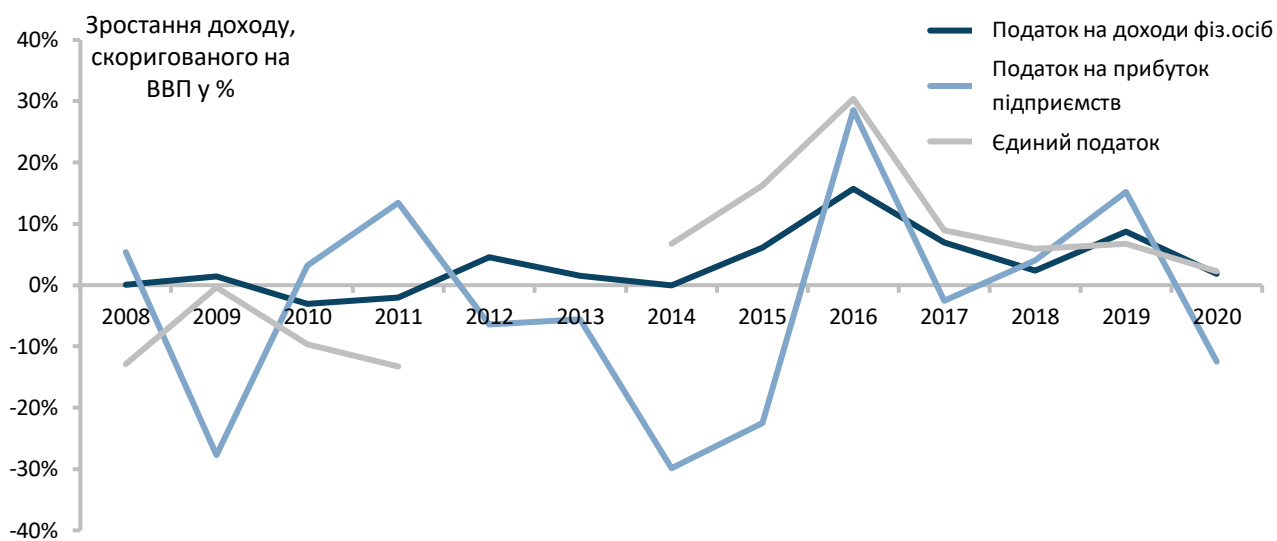
Джерело: Державна фіскальна служба України, Податкова служба України.

Рисунок А.2. Надходження до бюджету від податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та єдиного податку



Джерело: Державне казначейство України.

Рисунок А.3. Зростання «реальних» надходжень до бюджету від податку на доходи фізичних осіб, податку на прибуток підприємств та єдиного податку



Джерело: Державне казначейство України, Державна служба статистики України.

Примітка: дані за 2012 та 2013 роки вилучено у зв'язку зі змінами у спрощеній системі оподаткування. «Реальні» доходи розраховуються як номінальний дохід, поділений на ВВП.

Додаток Б. Історія спрощеної системи оподаткування в Україні

Документ	Дата змін	Група	Суб'єкти	Діяльність	Наймані працівники	Макс. річний дохід	Ставка єдиного податку
Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва»	23.07.1998		ФОП	Більшість видів, крім тих, на які поширюється дія Закону України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності в частині придбання спеціального патенту; довірчі товариства, страхові компанії, банки та інші небанківські фінансові установи;	до 10	до 250 тис. грн	Від 20 до 200 грн (встановлюються місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності)
			Юридична особа		до 10	до 250 тис. грн	6 % обороту від реалізації товарів, послуг
	07.10.1999		ФОП	суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам – учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків; суб'єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної	до 10	до 500 тис. грн	Від 20 до 200 грн (встановлюються місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності), коли платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманих працівників або членів сім'ї, ставку єдиного податку збільшено на 50 відсотків на кожну особу
			Юридична особа	особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними та тютюновими виробами, паливно-мастильними матеріалами; спільну діяльність, визначену пунктом 7.7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств».	до 50	до 1 млн грн	1) 6 % обороту від реалізації товарів, послуг з ПДВ, 2) 10 % обороту без ПДВ
	01.07.2005		ФОП	Діяльність у сфері грального бізнесу, експорту/імпорту/оптової та роздрібної торгівлі підакцизними товарами; оптова та роздрібна торгівля підакцизним паливом і мастилами, видобуток дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, торгівля лікарськими засобами та виробами медичного призначення, архітектура, консультації з юридичних питань, аудит, оренда майна та нерухомості	до 10	до 500 тис. грн	Від 20 до 200 грн (встановлюються місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності), коли платник єдиного податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманих працівників або членів сім'ї, ставку єдиного податку збільшено на 50 відсотків на кожну особу
			Юридична особа		до 50	до 1 млн грн	1) 6 % обороту від реалізації товарів, послуг з ПДВ, 2) 10 % обороту без ПДВ

Дію Указу припинено згідно із Законом							
Податковий кодекс України	01.01.2012	1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 150 тис. грн	Від 1 до 10% мінімальної заробітної плати
		2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 1 млн грн	Від 2 до 20% мінімальної заробітної плати
		3	ФОП	2 група + нерухомість	до 20	до 3 млн грн	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту
		4	Юридична особа	Більшість видів	до 50	до 5 млн грн	
	01.07.2012	1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 150 тис. грн	Від 1 до 10% мінімальної заробітної плати
		2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 1 млн грн	Від 2 до 20% мінімальної заробітної плати
		3	ФОП	2 група + нерухомість	до 20	до 3 млн грн	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту
		4	Юридична особа	Більшість видів	до 50	до 5 млн грн	
	06.07.2012	1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 150 тис. грн	Від 1 до 10% мінімальної заробітної плати
		2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 1 млн грн	Від 2 до 20% мінімальної заробітної плати
		3	ФОП	2 група + нерухомість	до 20	до 3 млн грн	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту
		4	Юридична особа	більшість видів	до 50	до 5 млн грн	
		5	ФОП	більшість видів	до 20	до 20 млн грн	7% (з ПДВ) або 10% (без ПДВ) від обороту
		6	Юридична особа	більшість видів	до 50	до 20 млн грн	
	01.01.2013	1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 150 тис. грн	Від 1 до 10% мінімальної заробітної плати
		2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 1 млн грн	Від 2 до 20% мінімальної заробітної плати

		3	ФОП	2 група + нерухомість, ювелірні вироби	до 20	до 3 млн грн	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту	
		4	Юридична особа	Більшість видів	до 50	до 5 млн грн		
		5	ФОП	Більшість видів	Не обмежується	до 20 млн грн	5% (з ПДВ) або 7% (без ПДВ) від обороту	
		6	Юридична особа	Більшість видів	Не обмежується	до 20 млн грн		
	01.01.2015		1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 300 тис. грн	від 1 до 10% мінімальної заробітної плати
			2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 1,5 млн грн	від 2 до 20% мінімальної заробітної плати
			3	ФОП, Юридична особа	2 група + нерухомість, ювелірні вироби	Не обмежується	до 20 млн грн	2% (з ПДВ) або 4% (без ПДВ) від обороту
			4	Сільськогосподарські виробники, частка сільськогосподарського виробництва яких у попередньому податковому році дорівнює або перевищує 75%		Не обмежується	Не обмежується	9-300% нормативної оцінки земель (залежно від типу землі)
	01.01.2016		1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 300 тис. грн	від 1 до 10% мінімальної заробітної плати
			2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 1,5 млн грн	від 2 до 20% мінімальної заробітної плати
			3	ФОП, Юридична особа	2 група + нерухомість, ювелірні вироби	Не обмежується	до 5 млн грн	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту
			4	Сільськогосподарські виробники, частка сільськогосподарського виробництва яких у попередньому податковому році дорівнює або перевищує 75%		Не обмежується	Не обмежується	16-540% нормативної оцінки земель (залежно від типу землі)
01.01.2017		1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 300 тис. грн	До 10% прожиткового мінімуму	
		2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 1,5 млн грн	До 20% мінімальної заробітної плати	
		3	ФОП, Юридична особа	2 група + нерухомість, ювелірні вироби	Не обмежується	до 5 млн грн	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту	

	4	Сільськогосподарські виробники, частка сільськогосподарського виробництва яких у попередньому податковому році дорівнює або перевищує 75%		Не обмежується	Не обмежується	0,19-6,33% від нормативної оцінки земель (залежно від типу землі)
15.08.2018	1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 300 тис. грн	До 10% прожиткового мінімуму
	2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 1,5 млн грн	До 20% мінімальної заробітної плати
	3	ФОП, Юридична особа	2 група + нерухомість, ювелірні вироби	Не обмежується	до 5 млн грн	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту
	4	ФОП, Юридична особа	Більшість видів діяльності для юридичних осіб, частка сільськогосподарського виробництва у попередньому податковому році дорівнює або перевищує 75%	Не обмежується	Не обмежується	0,19-6,33% від нормативної оцінки земель (залежно від типу землі)
4	ФОП, які здійснюють свою діяльність виключно у фермерському господарстві, зареєстрованому відповідно до Закону України про фермерське господарство		0, членами фермерського господарства є лише члени сім'ї, визначені у ч. 2 п. 3 Сімейного кодексу України			
30.03.2020	1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 1 млн грн	До 10% прожиткового мінімуму
	2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 5 млн грн	До 20% мінімальної заробітної плати
	3	ФОП, Юридична особа	2 група + нерухомість, ювелірні вироби	Не обмежується	до 7 млн грн	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту
	4	ФОП, Юридична особа	Більшість видів діяльності для юридичних осіб, частка сільськогосподарського виробництва у попередньому податковому році дорівнює або перевищує 75%	Не обмежується	Не обмежується	19-633% від нормативної оцінки земель (залежно від типу землі)
4	ФОП, які здійснюють свою діяльність виключно у фермерському господарстві, зареєстрованому відповідно до Закону України про фермерське господарство		0, членами фермерського господарства є лише члени сім'ї, визначені у ч. 2 п. 3 Сімейного кодексу України			
01.01.2021	1	ФОП	Ринки торгівлі, громадські послуги	0	до 167 мінімальних зарплат (~1 млн грн)	До 10% прожиткового мінімуму
	2	ФОП	1 група + виробництво, продаж товарів, ресторани	до 10	до 834 мінімальних зарплат (~5 млн грн)	До 20% мінімальної заробітної плати

		3	ФОП, Юридична особа	2 група + нерухомість, ювелірні вироби	Не обмежується	до 1167 мінімальних зарплат (~7 млн грн)	3% (з ПДВ) або 5% (без ПДВ) від обороту
		4	ФОП, Юридична особа	Більшість видів діяльності для юридичних осіб, частка сільськогосподарського виробництва у попередньому податковому році дорівнює або перевищує 75%	Не обмежується	Не обмежується	0,19-6,33% від нормативної оцінки земель (залежно від типу землі)
				ФОП, які здійснюють свою діяльність виключно у фермерському господарстві, зареєстрованому відповідно до Закону України про фермерське господарство	0, членами фермерського господарства є лише члени сім'ї, визначені у ч. 2 п. 3 Сімейного кодексу України		