

**Аналітична записка**  
**Доцільність збереження розширеної спрощеної системи  
оподаткування**

*Проект UA2008-01: Аналітична підтримка для управління державними  
фінансами на основі наявних даних / Capacity Support for Evidence-based  
public financial management*

Грудень, 2022

*Матеріал було створено за фінансової підтримки уряду Великої Британії (UK Aid), проте  
висловлені погляди не обов'язково збігаються з офіційною позицією уряду Великої Британії*

## Зміст

Скорочення .....	1
Анотація .....	3
1. Визначення проблеми збереження розширеної системи спрощеного оподаткування в Україні .....	5
Загальне обґрунтування застосування ССО .....	5
Структура ССО в Україні .....	6
2. Зловживання спрощеною системою оподаткування .....	8
3. Зміни воєнного часу .....	10
4. Застосування РРО для ФОП .....	12
5. Позитивні ефекти розширеної ССО .....	12
6. Негативні ефекти розширеної ССО .....	13
7. Висновки з аналізу та рекомендації для України .....	16

## Скорочення

ССО – спрощена система оподаткування

МСП – малі та середні підприємці

ПДФО – податок на доходи фізичних осіб

ЄСВ – єдиний соціальний внесок

ДПС – Державна податкова служба

ФОП – Фізична особа-підприємець

РРО – реєстратор розрахункових операцій

ЄП – єдиний податок

ГРБ – готельно ресторанний бізнес

## Анотація

Аналітична записка містить аналіз проблематики змін до спрощеної системи оподаткування, запроваджених у березні 2022 року на час дії воєнного стану. Документ розроблено відповідно до шаблону, затвердженого керівним комітетом проекту. Використання документу націлене на допомогу у прийнятті рішення щодо доцільності збереження "розширеної" спрощеної системи. Документ надає аналіз щодо проблематики та збереження "розширеної" спрощеної системи:

- Загальне обґрунтування і принципи застосування ССО;
- Опис структури ССО в Україні;
- Опис проблематики зловживання ССО;
- Опис змін на час дії воєнного стану;
- Особливості вимог щодо застосування РРО;
- Негативні ефекти розширеної ССО;
- Рекомендації.

Надання аналітичної підтримки Уряду з цих та інших питань політики є предметом домовленості між Міністерством фінансів та командою проекту. Проект аналітичної записки був представлений, обговорений та схвалений керівним комітетом на чолі з Міністром фінансів.

Запроваджена у березні 2022 року розширена система спрощеного оподаткування, що дала можливість практично усім суб'єктам господарювання працювати зі сплатою єдиного податку за ставкою 2% від доходу, без сплати ПДВ та без штрафних санкцій за незастосування реєстраторів розрахункових операцій була невинуватим заходом і потребує якнайшвидшого згорання.

На фоні надм'якої фіскальної політики додатковий прямий стимулюючий ефект "розширеної" ССО не є істотним. За нашими оцінками на основі узагальнених даних ДПС, що з майже 280 тис. платників податків, які перейшли на розширену ССО, понад 267 тис. перейшли на неї із "довоєнної" спрощенки. Зменшення податкового навантаження зберегла підприємцям цих категорій близько 2 700 грн на місяць на одного платника податку.

Водночас 12 347 юросіб, що перейшли на спрощену систему із загальної, сплачуючи 2% з доходів, зберегли за чотири місяці 1,3 млрд грн порівняно з податками, які б вони заплатили, залишаючись на загальній системі. Оціночне зменшення податкового навантаження склало 1,2% від офіційно звітованого середньомісячного доходу підприємця цієї групи, який, з великою імовірністю є нижчим від фактичного через тимчасову відсутність санкцій за незастосування РРО.

Очікуване зменшення адміністративного навантаження було частково нівельоване необхідністю для багатьох підприємців додатково відслідковувати зміни податкової системи контрагентами та розмежовувати операції через окремі юрособи, залежно від виду діяльності.

При цьому розширення ССО створило ряд прямих та опосередкованих негативних наслідків:

- пряме зменшення надходжень від ПДВ, ПнП, ЄП за рахунок переходу на сплату 2% єдиного податку юридичними особами із загальної системи та "довоєнної" ССО, а також ФОПами;

- зменшення надходжень до бюджету через збільшення (відновлення) можливостей до зловживань ССО, а саме поєднання преференційного податкового режиму та відсутності ефективного контролю над оборотами;
- недосягнення цілей підтримки/стимулювання через канібалізацію існуючої спрощенки та несправедливість зменшення податкового навантаження;
- створення податкового режиму, що стимулює короткі виробничі ланцюжки, спрощення бізнесу, зменшення закупівель товарів та послуг у постачальників, що є платниками ПДВ. Внаслідок цього найбільше постраждали підприємці, що працюють у сегменті В2В (тобто забезпечують проміжні ланки виробничих ланцюжків) і прив'язані до постачальників, що працюють на ПДВ, водночас споживачі їх продукції перейшли на спрощену систему. Також, у поєднанні з пільговим режимом для імпорту протягом березня-червня імпортовані товари були більш конкурентними на українському ринку через нижче податкове навантаження.
- концептуальна суперечність податковій системі ЄС та крокам, необхідним для мінімізації зловживань і побудови податкового режиму, що не дискримінує добросовісних платників податків.

### Гендерна рівність та інклюзивність

Спрощена система оподаткування створювалась передусім для переведення тіньової економічної діяльності самозайнятих осіб в офіційну економіку. Це мало сприяти більшій захищеності відповідних осіб та зниженню рівня бідності. З цією ж метою через кілька років фізичних осіб підприємців, які обрали спрощену систему оподаткування, зобов'язали сплачувати соціальні внески (з 2011 року єдиний соціальний внесок) в межах загальнообов'язкового державного соціального страхування, включно з пенсійним страхуванням. У такий спосіб мала збільшитись соціальна інклюзія, а також знизитись вразливість підприємців при настанні тих чи інших ризиків.

Дані свідчать, що на початок 2021 року 46% ФОПів були жінками.<sup>1</sup> З них 54,4% працювали в роздрібній торгівлі, 11,6% в секторі надання індивідуальних послуг, 6,1% в ІТ, 6,0% в складському домогосподарстві та допоміжній діяльності у сфері транспорту і ще 5,9% в оптовій торгівлі. Ситуація не суттєво змінилась у 2022 році після початку повномасштабного вторгнення росії. Так, жінки становлять 48% новостворених ФОП станом на початок листопада<sup>2</sup>. При цьому, лише на 28% новозареєстрованих бізнесів, які є юридичними особами, директорами є жінки. Отже, жінки дещо менше виграли від розширення спрощеної системи оподаткування зі застосуванням ставки 2%, оскільки менше представлені в бізнесі.

Водночас втрати доходів місцевих бюджетів від запровадження більш пільгової ставки ЄП у 2%, ймовірно, більш негативно вплинуло саме на вразливі групи населення та жінок. Так, з місцевих бюджетів фінансують освіту, охорону здоров'я та культуру, де переважно працюють жінки. На фоні скорочення державного фінансування цього року на ці цілі через потребу підвищувати воєнні видатки, їх місцеве фінансування є важливим.

<sup>1</sup> <https://opendatabot.ua/analytics/gender-balance>

<sup>2</sup> <https://opendatabot.ua/analytics/businesswoman-in-war>

Саме тому, при зниженні ставки єдиного податку до 2%, а також розширення ССО для компаній з великими оборотами, варто аналізувати наперед можливі втрати та вплив на місцеві бюджети.

### Конфліктна чутливість

Розроблена аналітична записка та запропоновані рекомендації не матимуть прямого впливу на динаміку військового конфлікту, оскільки не спрямовані на ескалацію (чи деескалацію) насильства, створення нерівності або збільшення ризиків його продовження. Очікується, що розроблена аналітична записка матиме позитивний вплив на процес прийняття рішень, а наведені рекомендації, в разі застосування, сприятимуть зменшенню нерівності через більш здорові публічні фінанси та відповідно, ширший доступ вразливих груп населення до публічних благ. Наведений у записці аналіз підтверджує необхідність забезпечити більш справедливий баланс інтересів як підприємців та різних форм ведення бізнесу, так і населення та вразливих груп. В умовах коли за дев'ять місяців війни державна фінансова система показала достатній рівень стійкості, а державний бюджет потребує податкових надходжень, повернення до практики та інструментів фіскальної політики довоєнного періоду сприятиме, в тому числі, і стабілізації психологічних очікувань основних економічних гравців, що в свою чергу сприятиме сталому веденню бізнесу та врахуванню інтересів широких верств населення.

## 1. Визначення проблеми збереження розширеної системи спрощеного оподаткування в Україні

### Загальне обґрунтування застосування ССО

Для урядів мирного часу існує дві основні цілі застосування спрощених систем оподаткування, які є також актуальними для України<sup>3</sup>:

- Зростання малих 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.

<sup>3</sup> [Боротьба із заниженням оподаткованого прибутку при спрощеній системі оподаткування: Аналіз та рекомендації, Юрій Гайдай, Дмитро Горюнов, Девід Заха та Марія Репко, 2021](#)

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: потенційним скороченням фіскальних надходжень від фірм, які раніше працювали в рамках звичайної податкової системи, але після її запровадження перейшли на ССО, а також непрямих ефектів, таких як уможливлення ширшої податкової оптимізації та ухилання від сплати податків.

### Структура ССО в Україні

"Довоєнна" 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%)
- 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 води<sup>4</sup>

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 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 обороту<sup>5</sup>) для фізичних осіб-підприємців (ФОП).

---

<sup>4</sup> Як природний ресурс.

<sup>5</sup> [ЗУ Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування](#)

Таблиця 1. Основні характеристики чотирьох груп за спрощеною системою оподаткування на початок 2022 року

Група	Суб'єкти	Діяльність	Наймані працівники	Макс. річний дохід	Ставка єдиного податку
1	ФОП	Торговці на ринку, побутові послуги приватним особам	Ні	167 мінімальних зарплат (1 085 500 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 (5 421 000 грн)	Щомісячний ЄП: 20% мінімальної заробітної плати (1200 грн)
3	ФОП Юридична особа	Більшість видів діяльності, крім винятків у переліку <sup>6</sup>	Не обмежується	1167 мінімальних зарплат (7 585 000 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

### Така структура української ССО загалом досягала двох безпосередніх політичних цілей – зниження адміністративного та податкового навантаження для МСП:

- 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).

- 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.

<sup>6</sup> 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.

## 2. Зловживання спрощеною системою оподаткування

Поруч з описаними перевагами, спрощена система оподаткування уможливує зловживання, які призводять до звуження бази оподаткування, спонукають утворення схем торгівлі податковим кредитом, спрощують збут тіншового виробництва та нелегального імпорту.

Так, 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.

МСП, які не зобов'язані видавати фіскальні чеки (або чие застосування РРО не контролюється) можуть легко продавати кінцевим споживачам "сірий" (чи, радше, контрабандний) імпорт. 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, внутрішнього та імпортного ПДВ.

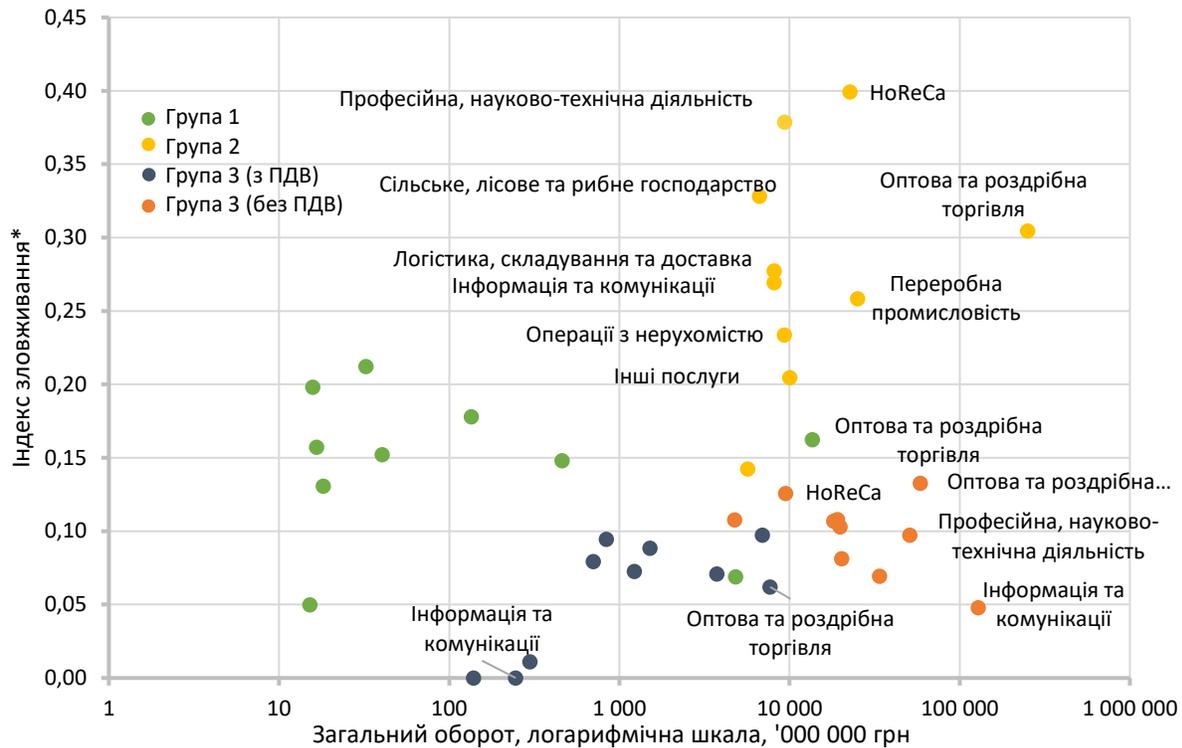
Також ССО уможливує уникнення податків на працю через укладання договорів із співробітниками, які працюють повний робочий день, як з індивідуальними підприємцями. У цьому випадку компанія несе лише податкові витрати у розмірі єдиного податку та мінімальної ССО замість податків на фонд оплати праці, які включають ПДФО (18%), військовий податок (1,5%) та соціальний внесок (22%) від валової заробітної плати.

Оцінка зосередження зловживань у розрізі груп ССО та видів економічної діяльності, що ґрунтувалася на аналізі аномалій розподілу підприємців за обсягом звітованих ними оборотів вказує на те, що приховування справжніх оборотів бізнесу було найбільшим у другій групі ССО, задля збереження можливості сплати фіксованого єдиного податку, що не залежить від оборотів бізнесу.

При цьому навіть офіційно звітовані сукупні обороти підприємців на другій групі ССО за такими видами економічної діяльності, як готельно-ресторанний бізнес і торгівля перевищували відповідні сукупні обороти підприємців на третій групі ССО, розрахованій на більші обсяги бізнесу.

Але доволі істотні аномалії (10-13% від загальної кількості платників) спостерігалися також у сегменті третьої групи ССО, який працював без ПДВ.

Рисунок 1. Види економічної діяльності за групами ССО, оборот та масштаб зловживань

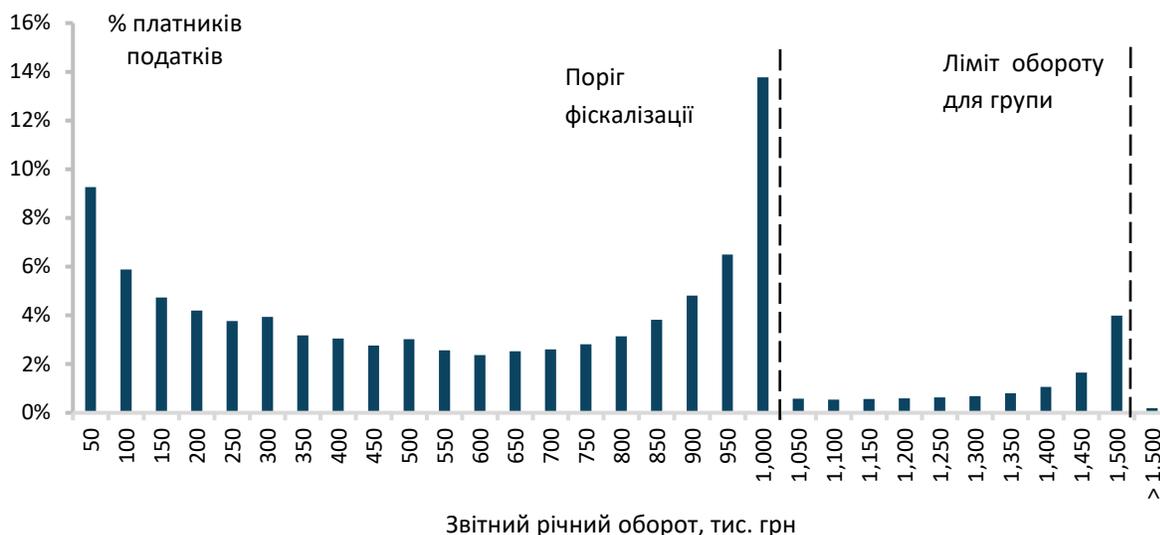


Джерело: дані Державної податкової служби України за 2019 рік, розрахунки ЦЕС

Характер згаданих аномалій розподілу підприємців за звітаними оборотами вказує перш за все на схильність бізнесу уникати застосування реєстраторів розрахункових операцій. Так, найбільші аномалії спостерігалися на значеннях звітованого доходу, які були близькими до порогового для обов'язкового застосування РРО, а не до ліміту групи.

Наприклад, роздрібна та оптова торгівля була найбільшим за розміром сегментом у групі 2, на який припадало 67,7% загального виторгу, або 250 млрд грн у групі 2 станом на 2019 рік. Майже 14% підприємств було скупчено поблизу ліміту касового апарату та 4% – ліміту обороту. Багато компаній вказували оборот трохи лівіше за поріг фіскалізації, що робить криву U-подібною, а не очікуваною для розподілу доходів Парето-подібною.

Рисунок 2. Звітний оборот у групі 2: Оптова та роздрібна торгівля



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 грн<sup>7</sup> (оцінка 2019 року), в основному, у сфері споживчих товарів та електроніки. Ліквідація основного каналу збуту "чорного" та "сірого" імпорту.

### 3. Зміни воєнного часу

В перші місяці повномасштабної війни було ухвалено ряд змін до фіскальної політики держави.

Відповідні заходи були прийняті з публічно проголошеною метою зменшити фіскальне та адміністративне навантаження на бізнес та державні органи, що здійснюють адміністрування податків та митне оформлення.

Перший пакет змін<sup>8</sup> до Податкового та Митного кодексів, а також 13-ти інших супутніх законів набрав чинності 17.03.2022 року. Ключовим моментом стало розширення права на спрощену систему оподаткування (ССО) для середнього та більшості великого бізнесу:

- ліміт річного обороту для 3-ї групи збільшено з 7,5 млн. грн. до 10 млрд. грн. Потім в рамках 2-го пакету (див. нижче) обмеження були зняті взагалі, і будь-яка компанія отримала можливість перебувати на ССО;
- знижено ставку єдиного податку з 5% до 2%;
- знято обмеження на види господарської діяльності (крім виробництва продукції, що підлягає оподаткуванню акцизним податком).

Таким чином, бізнес на загальній системі оподаткування отримав можливість сплачувати податок від обороту у розмірі 2% замість ПДВ (20%) та податку на прибуток (18%).

<sup>7</sup> CASE та ISET (2020).

<sup>8</sup> <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-IX#Text>

Законодавці також звільнили від обов'язку сплати податків платників 1-ї та 2-ї груп спрощеної системи оподаткування.

Другий пакет законодавчих змін<sup>9</sup> на період воєнного стану був проголосований Парламентом 24.03.2022 та підписаний Президентом 05.04.2022.

Всіх суб'єктів спрощеної системи оподаткування було звільнено від сплати ПДВ, а також знято ліміт обороту для перебування на 3-й групі спрощеної системи оподаткування.

Такі зміни створили стимул для переходу на спрощену систему оподаткування для багатьох суб'єктів господарювання, в першу чергу тих, що мають низьку частку витрат на товари та послуги з ПДВ, а отже – низькі відносні обсяги податкового кредиту, тобто суми зменшення податкових зобов'язань з ПДВ.

Також на час відміни обкладання імпорту ПДВ розширена спрощена система була привабливою для імпортерів, та, відповідно – для роздрібної торгівлі із значною часткою імпортних товарів.

Вже станом на 01.04.2022 р. майже 150 000 суб'єктів господарювання, у тому числі 30 000 юридичних осіб, подали заяви про застосування спрощеної системи оподаткування<sup>10</sup> із загальної кількості 1,2 млн. суб'єктів господарювання, зареєстрованих в Україні на початок 2022 р.

На початок вересня загалом 279 594 суб'єкти господарювання подали відповідні заяви, з них 12 347 – юрособи, що були на загальній системі оподаткування, 36 661 – юрособи – платники єдиного податку, та 230 856 – фізичні особи підприємці.

Державна податкова служба на основі декларацій за 1-й квартал 2022 року, оборотів, кількості вибулих платників ПДВ та середнього податкового навантаження оцінила недоотримані надходження до бюджету у порівнянні з нарахованим єдиним податком у обсязі 1,4 млрд грн в місяць<sup>11</sup>:

Таблиця 2. Дані щодо переходу суб'єктів господарювання на 2% ЄП, нарахування ЄП та розрахункових втрат у розрізі видів суб'єктів господарювання та податкової системи до запроваджених змін

	Перехід на 2%, к-сть	Нараховано ЄП, млрд грн	Розрахункові втрати (квітень-липень), млрд грн
Юрособи із загальної	12 347	2,135	1,3+
Юрособи зі спрощеної	36 661	0,455	2,9+
ФОП зі спрощеної	230 856	1,798	
<b>Всього</b>	<b>279 594</b>	<b>4,388</b>	<b>4,3 (1,4 в місяць)</b>

<sup>9</sup> <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/39279>

<sup>10</sup> <https://www.rbc.ua/ukr/news/perehod-uproshchennuyu-sistemu-nalogooblozheniya-1648798514.html>

<sup>11</sup> Робоча оцінка, озвучена під час зустрічі з представниками ДПС, Міністерства фінансів України та Податкового комітету Верховної Ради.

Спрощена система оподаткування не передбачає надійних засобів контролю за звітними оборотами та дотриманням податкового законодавства, окрім фіскальних реєстраторів (РРО). Як показують вищенаведені результати дослідження, фактор РРО є істотним, оскільки підприємці на ССО прагнуть знизити обороти нижче порогу, що вимагає обов'язкового використання РРО.

Але законодавці скасували обов'язкове застосування реєстраторів під час воєнного стану. Відтак оцінка обсягу втрат бюджету може бути істотно заниженою.

#### 4. Застосування РРО для ФОП

З 1 січня 2022 року платники єдиного податку 2-4 групи були зобов'язані застосовувати РРО/ПРРО. Залишалось необов'язковим застосування РРО/ПРРО для платників єдиного податку 1 групи, при продажу товарів (крім підакцизних) на території сіл та селищ (за дотримання визначених умов) та для окремих видів діяльності, як от торгівля через засоби пересувної торговельної мережі.

Однак платники податків були тимчасово звільнені від застосування санкцій за порушення вимог щодо застосування РРО до завершення воєнного стану<sup>12</sup>.

Такі зміни у поєднанні з поширенням можливості працювати на ССО на більшість українського бізнесу спростили широкі зловживання, описані вище, в першу чергу через нелегальну торгівлю та зниження оборотів, що підлягають оподаткуванню ЄП.

#### 5. Позитивні ефекти розширеної ССО

**Першим позитивним ефектом розширеної ССО є зменшення податкового навантаження.** Наскільки стимулюючим може бути такий ефект?

Із даних, наданих ДПС (див. Табл.2) бачимо, що з майже 280 тис. платників податків, які перейшли на розширену ССО, понад 267 тис. перейшли на неї із "довоєнної" спрощенки. Зменшення надходжень що зберегло їм 2,9 млрд грн за 4 місяці, тобто 725 млн грн на місяць – це близько 2 700 грн на місяць на одного платника податку. Слід враховувати, що економія розподілена нерівномірно і прямо залежить від доходів платників. Також, з огляду на те, що сукупні фактичні доходи платників єдиного податку є більшими за звітвані (див. "Застосування РРО для ФОП", фактичне податкове навантаження є меншим за встановлені ставки єдиного податку.

Водночас 12 347 юросіб, що перейшли на спрощену систему із загальної, сплачуючи 2% з доходів, зберегли за чотири місяці 1,3 млрд грн порівняно з податками, які б вони заплатили, залишаючись на загальній системі, тобто в середньому 26 322 грн на міс. Виходячи з обсягів нарахованого ДПС єдиного податку, середньомісячний дохід юридичної особи з цієї категорії склав 2,161 млн грн. Відтак зменшення податкового навантаження склало 1,2% від (офіційно звітваного) середньомісячного доходу підприємця цієї групи.

Слід враховувати, що розрахункові середні показники є умовними, оскільки платники податків змінювали систему оподаткування неодномоментно. Також, після повернення оподаткування

<sup>12</sup> ЗУ № 2118-IX від 03.03.2022 та № 2120-IX від 15.03.2022

імпорту ПДВ, для низки підприємств із значною часткою імпорту у видатках зникла мотивація залишатися на спрощеній системі і вони повернулися на загальну систему.

Другим позитивним ефектом розширеної ССО мало стати зменшення адміністративного навантаження. Однак інтерв'ювання підприємців показало, що багато середнього та великого бізнесу з диверсифікованою мережею контрагентів зіштовхнулося з потребою витратити додаткові ресурси на виділення окремої юридичної особи для роботи зі "спрощенкою", та на розмежування операцій із контрагентами на різних системах.

Додаткового адміністративного навантаження також зазнали підприємці, які спершу переходили на ССО, а потім поверталися на загальну систему, особливо після скасування податкових пільг на імпорт.

## 6. Негативні ефекти розширеної ССО

Відтак можна виділити такі негативні наслідки застосування розширеної ССО.

**Пряме зменшення надходжень** від ПДВ, ПнП, ЄП за рахунок переходу на сплату 2% єдиного податку юридичними особами із загальної системи та "довоєнної" ССО, а також ФОПами із "довоєнної" ССО

**Зменшення надходжень до бюджету через збільшення (відновлення) можливостей до зловживань ССО**, а саме поєднання преференційного податкового режиму та відсутності ефективного контролю продажів/доходів, в т.ч. великого бізнесу.

**Недосягнення цілей підтримки/стимулювання через канібалізацію існуючої спрощенки та несправедливість зменшення податкового навантаження** (зменшення під час війни ставки єдиного податку, довоєнний рівень якої вже був достатньо низьким, до рівня, що є безпрецедентним навіть для аналогічних преференційних режимів Європейського Союзу, зменшення податкового навантаження на "зарплатних ФОПів").

**Створення податкового режиму, що стимулює короткі виробничі ланцюжки, спрощення бізнесу**, зменшення закупівель товарів та послуг у постачальників, що є платниками ПДВ. Внаслідок цього найбільше постраждали підприємці, що працюють у сегменті В2В (тобто забезпечують проміжні ланки виробничих ланцюжків) і прив'язані до постачальників, що працюють на ПДВ, водночас споживачі їх продукції перейшли на спрощену систему.

У поєднанні з пільговим режимом для імпорту протягом березня-червня імпортовані товари були більш конкурентними на українському ринку через нижче податкове навантаження.

**Концептуальна суперечність податковій системі ЄС та крокам, необхідним для мінімізації зловживань і побудови податкового режиму, що не дискримінує добросовісних платників податків.**

---

*За результатами попереднього аналізу "довоєнної" спрощеної системи оподаткування ми рекомендували ряд 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, ремісницької чи сільськогосподарської продукції без глибокої переробки.**

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

**Цього можна досягти також 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 взяти додаткових заходів:

## **2. Повна фіскалізація групи 3 ССО**

Повна фіскалізація готівкових транзакцій 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 передбаченому законами обсязі та не було подальших відтермінувань.**

## **3. Введення обов'язкового ПДВ для підприємств роздрібної 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 роздрібної 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 роздрібної 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.

*В подальшому ми дійшли висновку, що пропонувані кроки будуть ефективнішими за умови обов'язкового запровадження ПДВ для сфери громадського харчування, за окремими винятками на кшталт торгівлі "з коліс" (кава, хот-доги, тимчасові ярмарки), з одночасним*

*зниженням ставки ПДВ для ресторанного бізнесу, та, можливо, усіх необроблених продуктів харчування.*

*Це, з одного боку, уможливить легалізацію ресторанного бізнесу, який має істотні застереження до роботи з ПДВ через значну долю витрат без ПДВ (наприклад - робоча сила, закупівля продуктів на ринках та у фермерів), а з іншого – не створюватиме стимулів для податкового арбітражу, наприклад через фактичну торгівлю продуктами харчування зі зниженою ставкою ПДВ через псевдо-кафе та ресторани, за аналогією з тим, як окремі роздрібні мережі обходять заборони на продаж алкоголю у вечірній та нічний час.*

*Зауважимо, що знижені ставки ПДВ для продуктів харчування діють у багатьох країнах ЄС.*

---

## **7. Висновки з аналізу та рекомендації для України**

Базуючись на проведеному аналізі ми рекомендуємо:

- повернутися до "довоєнної" ССО в найкоротші строки з дотриманням принципу стабільності (імовірно, починаючи з 1 липня 2023 року), якнайшвидше заздалегідь комунікувавши відповідні зміни;
- адресувати в перехідних положеннях змін до Податкового кодексу можливості виникнення подвійного нарахування податків, зокрема щодо транзакцій, одна частини яких виконувалася при перебуванні на ССО, а інша буде виконана після переходу на загальну систему (наприклад, відвантаження товару – отримання оплати за відвантажений товар);
- забезпечити комунікаційний супровід змін з фокусом на справедливість податкового навантаження
- провести подальшу роботу щодо визначення оптимального повоєнного режиму спрощеного оподаткування з урахуванням особливостей потреб відновлення економіки України та вимог європейської інтеграції.