

Яна Пушкалова

головний державний ревізор-інспектор,  
відділу контрольно-перевірочної роботи фізичних та самозайнятих осіб  
управління податків і зборів з фізичних осіб  
Головного управління ДПС у Сумській області

## ЗМІНИ В ПОДАТКОВОМУ ПРАВОВОМУ РЕЖИМІ ФОП ТА САМОЗАЙНЯТИХ ОСІБ У ЗВ’ЯЗКУ З ПОШИРЕННЯМ COVID-19

<http://doi.org/10.23939/law2020.26.166>

© Пушкалова Я., 2020

Розглянуто сучасні проблеми розвитку суспільних відносин у галузі оподаткування України у зв’язку з поширенням COVID-19. Проаналізовано основні проблеми системи оподаткування в Україні. Досліджено питання щодо окремих змін у податковому правовому режимі України, які пов’язані зі здійсненням бюджетно-податкової (фіскальної) та грошово-кредитної (монетарної) політики в умовах карантинних заходів. У результаті наукового пошуку виділено основні шляхи зменшення податкового навантаження і умов карантинних заходів. Визначено основні зміни порядку плати за землю, податку на нерухоме майно, у сплаті єдиного податку для фізичних осіб-підприємців та преференціях зі сплати ПДФО. Також зазначені основні зміни в оподаткування благодійності та в “Добровільному” підході до скасування (зниження) орендної плати.

Пандемія у 2020 році вплинула на діяльність компаній в усьому світі. Бізнес в Україні також отримав низку пільг через коронавірус. Відповідні закони набули чинності. Зокрема, введено мораторій на перевірки, ФОПи звільнені від сплати ЄСВ, скасовані штрафи за несплату окремих податків і несвоєчасну подачу звітності, а також відстрочено введення нових правил РРО. Розглянуто комплекс заходів щодо проведення документальних та фактичних перевірок. Визначені шляхи отримання кредитних канікул та допомоги у зв’язку з частковим безробіттям як необхідної складової системи податкового режиму у зв’язку з COVID-19.

**Ключові слова:** закон, правовий режим, податки, перевірки, Податковий кодекс, COVID-19, бюджет, податкове право, акт, штраф, правові засоби, плата, державна політика, фізичні особи-підприємці, несвоєчасна сплата, дохід, мораторій, єдиний податок, законодавець, безробіття.

**Постановка проблеми.** Пандемія коронавірусної хвороби (COVID-19) та заходи, спрямовані на запобігання її поширенню, виявили глибокі проблеми державного управління, систем соціального забезпечення, зокрема вимушеної зміни податкового режиму.

Україна не стала винятком. Наша економіка є маленькою і відкритою, а система роботи податкової служби перебуває в складному процесі реформування. Ситуація змінюється дуже швидко. У цих складних умовах немає “правильних” чи “неправильних” державних політик, однак вони повинні бути комплексними і стратегічними.

**Аналіз дослідження проблеми.** Правовий режим загалом повинен відображати специфіку (атмосферу) правового впливу, в якій існують інші елементи правової системи, бути правовою формою їх функціонування [1, с. 30]. І правовий режим є визначальним для правового регулювання суспільних відносин у межах певної галузі (підгалузі), в тому числі податкового права, в межах якого податковий правовий режим утворює цілісну систему регуляторного впливу, що враховує специфіку різних складових відносин у межах податкового права. Як цілком слушно з цього приводу зазначає О. Ф. Скакун: “Під правовим режимом галузі права слід розуміти особливий закріплений нормами права соціальний порядок, який визначається співвідношенням правових засобів, що його забезпечують” [2, с. 357–358]. При цьому податковий правовий режим відображає той соціальний порядок та соціальні відносини, які склалися у суспільстві та закріплені у нормах законодавства.

Зокрема, використання концепції податкових режимів у податковій політиці держави має забезпечити інтереси платників податків із врахуванням їх особливостей та створити прозорий механізм взаємодії їх з податковими органами через процесуально-процедурний податковий режим та його складові [3, с. 159]. А це сприятиме не лише однозначності та послідовності податкової політики, а і спрощенню розуміння приписів податкових норм.

**Мета статті.** Головною метою цієї роботи є аналіз та шляхи вирішення проблем, які виникли в податковому правовому режимі у зв'язку з COVID-19.

**Виклад основного матеріалу.** Впровадження жорстоких карантинних заходів в Україні призвело до вимушеної зміни податкового режиму країни, оскільки було зупинено більшість підприємств як державної, так і приватної власності, в тому числі функціонування ФОП.

Законом України від 17 березня 2020 року № 530-IX “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на запобігання виникненню поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)” встановлено, що з дня оголошення карантину зупиняється перебіг строків звернення за отриманням адміністративних та інших послуг та строків надання цих послуг, визначених законом. Від дня припинення карантину перебіг цих строків продовжується з урахуванням часу, що минув до його зупинення.

З метою підтримки бізнесу під час кризи у цьому Законі законодавець розширив та доповнив антикризові пільги і преференції, а саме:

✓ Перевірки, скарги, санкції

Було встановлено мораторій на проведення документальних та фактичних перевірок на період від 18 березня до 31 травня 2020 року, крім документальних позапланових перевірок за заявами про відшкодування з бюджету податку на додану вартість та фактичних перевірок, в частині порушення вимог законодавства щодо обліку, ліцензування, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

Разом з тим встановили правило, що камеральна перевірка податкової декларації (крім податкової декларації з податку на додану вартість) за звітні (податкові) періоди березень–травень 2020 року, або уточнюючих розрахунків (крім уточнюючих розрахунків з податку на додану вартість), що були подані платниками податків протягом березня-травня 2020 року, може бути проведена лише протягом 60 календарних днів, які настають за останнім днем граничного строку їх подання, а якщо такі документи були надані пізніше, – за днем їх фактичного подання.

Уточнено норму про звільнення від штрафів протягом періоду від 1 березня до 31 травня 2020 року за порушення податкового законодавства, запроваджену Законом № 533 від 17.03.2020 р.[4] Зокрема, передбачено можливість притягнення до відповідальності за порушення правил обліку, виробництва, зберігання та транспортування пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, цільового використання пального, спирту етилового платниками податків та обладнання акцизних складів.

Крім того, на період по 31 травня 2020 року включно зупинено перебіг строків процедури адміністративного оскарження, щодо скарг платників податків (крім скарг щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету податку на додану вартість та/або з від'ємного значення з податку на додану вартість), що надійшли (надійдуть) до 31 травня 2020 року та/або які не розглянуті станом на 18 березня 2020 року. З 1 червня 2020 року перебіг строків, які зупинялися, продовжується з урахуванням часу, що минув до такого зупинення.

✓ Плата за землю

Законодавець вирішив, що першого разу погарячував, звільнивши орендарів від плати за землю за земельні ділянки державної та комунальної власності за період від 1 березня до 30 квітня 2020 року та зменшив цей термін до 31 березня 2020 року. Натомість продовжив терміни сплати податкового зобов'язання із плати за землю за квітень 2020 року до 30 червня 2020 року.

Пунктом 52-6 підрозділу 4 “Перехідних положень” надано право органам місцевого самоврядування у 2020 році змінювати ставки місцевих податків та/або зборів та зменшувати ставку єдиного податку.

Крім того, до 31 травня 2020 року зупиняється перебіг строків, встановлених статтею 56 ПКУ [6] (у частині процедури адміністративного оскарження), щодо скарг платників податків (крім скарг щодо законності декларування заявленого до відшкодування з бюджету ПДВ та/або з від'ємного значення з ПДВ), що надійшли до 31 травня 2020 року. Тобто наразі не розраховуйте, що вашу скаргу буде розглянуто за 20 днів. Більше того, у зв'язку із зупиненням строків податковий орган звільняється від наслідків, передбачених статтями 52,53,56,73,78 ПКУ[6]. від 1 червня 2020 року перебіг строків, які зупинялися, продовжується з урахуванням часу, що минув до такого зупинення.

Перечитавши цей законопроект та проаналізувавши самі податкові зміни, варто зазначити, що певні полегшення пропонуються виробникам дезінфекційних засобів, яким ставку акцизу на спирт визначено 0, також бізнесу, який займається лікарськими засобами, медичними товарами, який на час дії карантину звільнили від оподаткування ПДВ операцій із ввезення відповідних товарів.

Закон № 540-IX [5] частково доповнює прийнятий 17 березня 2020 року закон № 533-IX[4], а частково ще й зменшує встановлені раніше пільги.

Так, наприклад, відсутні будь-які податкові пільги для транспорту, туризму, готельно-ресторанного бізнесу тощо, тобто для тих сфер, які найбільше постраждали від введених карантинних обмежень.

Сподіватися на особливе зменшення ставок місцевих податків органами місцевого самоврядування не варто, адже запровадження та встановлення розміру податків та зборів можливе в межах, визначених Податковим кодексом.

✓ Податок на нерухоме майно

Змінено норму щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, запроваджену Законом № 533 від 17.03.2020 [4], зокрема зменшено строк, протягом якого об'єкти нежитлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, не є об'єктом оподаткування податком, “з 1 березня по 30 квітня 2020 року” на “з 1 березня по 31 березня 2020 року”. Строк сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за податковий період - квітень 2020 року відстрочено до 30 червня 2020 року без нарахування пені та штрафних санкцій за порушення термінів сплати податкових зобов'язань щодо загальних термінів сплати податкового зобов'язання за такий період.

✓ Єдиний соціальний внесок

З 1 по 31 березня та з 1 по 30 квітня 2020 року тимчасово звільняються від нарахування, обчислення та сплати ЄСВ лише “за себе”:

- фізичні особи – підприємці, в тому числі ті, які обрали спрощену систему оподаткування;
- особи, які провадять незалежну професійну діяльність, а саме наукову, літературну, артистичну, художню, освітню або викладацьку, а також медичну, юридичну практику, в тому

числі адвокатську, нотаріальну діяльність, або особи, які провадять релігійну (місіонерську) діяльність, іншу подібну діяльність та отримують дохід від цієї діяльності;

▪ члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню на інших підставах.

Це передбачено Законом України № 533 від 17 березня 2020 року[4]. Якщо платник вже здійснив оплату внесків за березень та квітень 2020 року до 18 березня 2020 року, такі суми зараховуватимуться податковими органами у рахунок майбутніх платежів (без будь-яких заяв).

Законом України № 540 від 30 березня 2020 року [5], подовжено до 31 травня 2020 року строки тимчасового незастосування штрафних санкцій за такі порушення:

▪ несвоєчасна сплата (несвоєчасне перерахування) ЄСВ;

▪ неповна сплата або несвоєчасна сплата суми єдиного внеску одночасно з видачею сум виплат, на які нараховується єдиний внесок (авансових платежів);

▪ несвоєчасне подання звітності з ЄСВ до податкових органів.

До 31 травня 2020 року також подовжено терміни ненарахування платникам єдиного внеску пені, при цьому нарахована пеня за періоди з 1 по 31 березня, з 1 по 30 квітня та з 1 по 31 травня 2020 року підлягає списанню.

✓ Зміни у сплаті єдиного податку для фізичних осіб підприємців

Граничні обсяги доходу для платників єдиного податку змінені:

- Першої групи – з 300 тис. грн. до 1 млн. грн.;
- Другої групи – з 1,5 млн. грн. до 5 млн. грн.;
- Третьої групи – з 5 млн. грн. до 7 млн. грн.[7].

Поряд з цим, надано право органам місцевого самоврядування у 2020 році прийняти рішення про внесення змін до прийнятого рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів щодо зменшення ставок єдиного податку.

✓ Преференції зі сплати ПДФО і в оподаткування благодійності

1. У зв'язку з карантинном законодавстві переніс терміни сплати податку на доходи фізичних осіб. Із 1 серпня на 1 жовтня 2020 року.

2. Ще одне рішення стосується пільг при оподаткуванні сум благодійних внесків, спрямованих на боротьбу з коронавірусом. Такі внески звільняють від сплати податку на прибуток, а приватні особи можуть включати ці суми до податкової знижки зі сплати ПДФО.

3. Що ж до інших податків та зборів, то впроваджені в Україні обмежувальні заходи не є “автоматичною” підставою для звільнення підприємців від їх сплати. Утім, якщо податковий борг виник унаслідок форс-мажорних обставин, його можуть визнати “безнадійним” і списати. Для цього треба звернутися до Торгово-промислової палати й отримати сертифікат, що підтверджуватиме факт форс-мажору. Щоправда, це робиться не безплатно і коштує близько 5000 гривень... Якщо ви все ж таки отримали цей документ, прикріпіть його до відповідної заяви у податкову. Остання й ухвалюватиме рішення про існування підстав для списання усієї податкової заборгованості чи її частини.

✓ Допомога з часткового безробіття

Одним із головних завдань “антикоронавірусного” закону № 3275 є підтримка роботодавців і працівників сфери малого й середнього підприємництва, які тимчасово скоротили чи припинили діяльність. Документ впроваджує поняття “часткового безробіття” на період дії обмежувальних заходів. Допомогу працівникам надаватимуть через роботодавців із числа суб'єктів малого й середнього підприємництва. Для її отримання підприємець має звернутися до Центрів зайнятості за місцем своєї реєстрації як платника єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Необхідні документи:

1. Заява в довільній формі;

2. Копія наказу із зазначенням дати початку зупинення (скорочення) виробництва та переліком карантинних заходів;

3. Відомості про працівників, які мають право на допомогу з часткового безробіття;
4. Довідка про відсутність заборгованості з виплати заробітної плати і сплати ЄСВ.

Скориставшись наданою законодавцем можливістю, бізнес зможе підтримати своїх найманих працівників і зберегти колектив “до кращих часів”. Право на допомогу з часткового безробіття мають лише застраховані особи, з якими роботодавець оформив трудові відносини.

✓ Кредитні канікули

На певні послаблення “кредитного тягаря” у період карантину можуть розраховувати як підприємці, так і фізичні особи-позичальники. При цьому про повне “прощення” боргів не йдеться. “Банки – комерційні установи, чий бізнес полягає в залученні коштів від підприємств і населення й надання в кредит – також бізнесу та населенню. Якщо позичальники не платитимуть за кредитами, банки не зможуть платити вкладникам”, – наголосив заступник голови правління Нацбанку Олег Чурій. За його словами, вже більше 10 банків запровадили програми “антистресової” підтримки своїх клієнтів. Зокрема, є такі варіанти “кредитних канікул”:

1. Банки відкладають виплату клієнтами основного боргу, але позичальники продовжують платити відсотки;
2. Клієнти можуть тимчасово не платити і основну суму, і нараховані відсотки;
3. Кредити для позичальників реструктуризують на довший період із меншими платежами.

При цьому про “автоматичний” перегляд умов для усіх клієнтів фінансових установ не йдеться. Кожен позичальник має самостійно звернутися до свого банку. Водночас для всіх діє законодавча норма щодо заборони нарахування штрафів і пені за прострочення платежів за кредитами у період карантину.

✓ “Добровільний” підхід до скасування (зниження) орендної плати

Малий і середній бізнес неабияк зрадів нормі ухваленого 30 березня “антикоронавірусного” закону щодо звільнення від плати за оренду комерційної нерухомості, яку тимчасово не використовують у господарській діяльності. Утім, при технічному доопрацюванні й узгодженні документа перед направленням на підпис президенту формулювання цього положення змінили зі ствердного “звільняється” на невизначене “може бути звільнений”. Таким чином, закон привели у відповідність до статі 762 Цивільного кодексу України, зміни до якої парламентарії не вносили. А також, як пояснили в парламенті, завдяки цьому уникли хаосу в системі орендних відносин (зокрема, при оренді житлової нерухомості та рухомого майна).

Відповідно до Закону України від 30.03.2020 № 540-IX “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв’язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID -19)” [5], громадянам буде повернуто із бюджету у вигляді податкової знижки частину коштів або вартості, зокрема, лікарських засобів для медичної допомоги хворим, дезінфекційних засобів і антисептиків, медичних виробів й обладнання, які добровільно перераховані громадським об’єднанням й благодійним організаціям, або закладам охорони здоров’я державної чи комунальної власності протягом карантину, що запроваджений Кабінетом Міністрів України у порядку, встановленому законом, на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19).

Так, у Податковому кодексі України підрозділ 1 розділу XX “Перехідні положення” доповнено пунктом 11 такого змісту:

“11. Установити, що за результатами 2020 року, при реалізації права на податкову знижку відповідно до положень статті 166 цього Кодексу, сума коштів або вартість лікарських засобів для надання медичної допомоги хворим, дезінфекційних засобів і антисептиків, медичного обладнання, засобів індивідуального захисту, медичних виробів для скринінгу хворих, розхідних матеріалів для надання медичної допомоги, медичних виробів, лабораторного обладнання, розхідних матеріалів, реагентів для лабораторних досліджень; медичних виробів, лабораторного обладнання, розхідних матеріалів для інфекційних відділень, патологоанатомічних відділень тощо, засобів особистої

гігієни, продуктів харчування та/або товарів за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) громадським об'єднанням та/або благодійним організаціям та/або центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері охорони здоров'я, та/або іншим центральним органам виконавчої влади, які реалізують державну політику у сферах санітарного та епідемічного благополуччя населення, контролю якості та безпеки лікарських засобів, протидії ВІЛ-інфекції/СНІДу та іншим соціально небезпечним захворюванням, та/або особі, уповноваженій на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, та/або закладам охорони здоров'я державної та/або комунальної власності, та/або структурним підрозділам з питань охорони здоров'я обласних, Київської та Севастопольської міських державних адміністрацій протягом карантину, що запроваджений Кабінетом Міністрів України у порядку, встановленому законом, на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), включається до податкової знижки у повному обсязі без урахування обмежень, визначених підпунктом 166.3.2 пункту 166.3 статті 166 цього Кодексу”.

Для отримання податкової знижки, громадянину необхідно буде надати до податкового органу декларацію про майновий стан та доходи за 2020 рік. Зробити це можна буде протягом усього наступного року, як в паперовому вигляді, так і через “Електронний кабінет”.

**Висновки.** Впровадження жорстких карантинних заходів в Україні призвело до вимушеної зміни податкового режиму країни. Отже, завершуючи представлене наукове дослідження, слід узагальнити, що найбільш необхідними заходами для підтримання податкового режиму та удосконалення сервісної функції Державної податкової служби України в умовах карантину діючої системи оподаткування є: подовження строків сплати податків, перенесення перевірок, прийняття звітності в посиленому онлайн-режимі. Також введено в дію вищезазначені основні зміни щодо оподаткування благодійності та “Добровільний” підхід до скасування (зниження) орендної плати. Необхідно розробити полегшений онлайн-механізм для отримання кредитних канікул та допомоги у зв'язку з частковим безробіттям як необхідної складової системи податкового режиму в умовах пандемії COVID-19.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Спаський А. Категорія “правовий режим”: підходи до інтерпретації. Право України. 2008. № 4. С.27-30.
2. Скакун О. Ф. Теорія держави і права (енциклопедичний курс): підручник. Х.: Еспада, 2006. 776 с.
3. Сарана С. В. Концепція податкових режимів у податковій політиці держави. Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: збірник матеріалів VII Міжнародної науковопрактичної конференції, 22 грудня 2015 року. Ірпін: Видавництво Національного університету ДПС України, 2015. С. 157-160.
4. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо підтримки платників податків на період здійснення заходів, спрямованих на запобігання виникненню і поширенню коронавірусної хвороби (COVID-19)” URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20>.
5. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)” <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-IX>.
6. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13–14, № 15–16, Ст. 56.
7. Державна податкова служба України / Новини. URL: <https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/416914.html>.
8. Укрінформ/Економіка/ФОПи на карантині URL:<https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3000269-karantina-pidtrimka-fopiv-efektivna-ci-ak-mertvomu-priparka.html>

#### REFERENCES

1. Spassky A. Category “legal regime”: approaches to interpretation. Law of Ukraine. 2008. № 4. P.27-30.
2. Skakun OF Theory of Acts and Law (encyclopedic course): a textbook. H.: Espada, 2006. 776 p.
3. Sarana SV The concept of equal treatment in tax policy. The reconstructed tax systems of Ukraine have been distributed according to European standards: Publication VII International Scientific and Practical Conference, December 22, 2015. Irpin: Publisher of the National University of the STS of Ukraine, 2015. P. 157-160.
4. Law of Ukraine “On Changes in the

*Я. Пушкалова*

Code of Practice of Ukraine and other laws of Ukraine, which comply with the planned taxes for the performed period, are decided on accidental occurrence and spread of coronavirus diseases (COVID-19)” URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/533-20.5>. Law of Ukraine “On Changes in the Achievement of Legislative Acts of Ukraine, which Support Broad Economic and Economic Guarantees Using Coronary Crowns (COVID-19)” <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/540-IX.6>. By the level of the Code of Ukraine dated 27.12.2010 № 2755-VI. Version of the Council of Ukraine. 2011. № 13–14, № 15–16, Art. 56.7. State Tax Service of Ukraine / News. URL: <https://tax.gov.ua/new-pro-data--news-/416914.html>.8. Ukrinform / Economics URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3000269-karantinna-pidtrimka-fopiv-efektivna-ci-ak-mertvomu-priparka.html>

*Дата надходження: 24.03.2020 р.*

**Yana Pushkalova**

inspector,

The Main Directorate of the TAX in Sumy Oblast

**CHANGES IN THE TAX LEGAL REGIME OF ENTREPRENEURS  
AND SELF-EMPLOYED PERSONS  
IN CONNECTION WITH THE COVID-19 DISTRIBUTION**

**The article deals with the current problems, development and public relations in the field of taxation of Ukraine in connection with the spread of COVID-19. The research input focuses on the analysis of the main problems of the current tax system in Ukraine. The issues of particular changes in the tax legal regime of Ukraine, which are related to the implementation of the fiscal (fiscal) and monetary (monetary) policies in the context of quarantine measures, are investigated. As a result of the scientific search, the main ways of reducing the tax burden and the conditions of quarantine measures have been identified. The basic changes in the payment for the land, the real estate tax in payment of a uniform tax for physical persons of businessmen and preferences on payment of the PIT are determined. The main changes in charity taxation and in the “Voluntary” approach to the abolition (reduction) of rent are also mentioned.**

**A set of measures proposed to solve problems of documentary and factual inspections is considered. Ways to obtain credit breaks and partial unemployment assistance have been developed as a necessary component of the COVID-19 tax regime.**

**Key words: law, legal regime, taxes, audits, tax code, COVID-19, budget, tax law, act, fine, legal means, payment, state policy, natural persons-entrepreneurs, late payment, income, moratorium.**