

УДК 657:336.221

JEL Classification: H25, H30, H32

DOI 10.35433/ISSN2410-3748-2023-1(32)-3

Іваненко Валентина

к.е.н., доцент, доцент кафедри економіки, менеджменту,
маркетингу та готельно-ресторанної справи
Житомирський державний університет імені Івана Франка
<http://orcid.org/0000-0003-2231-8485>

Лайчук Світлана

к.е.н., доцент, доцент кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
Державний університет «Житомирська політехніка»
<https://orcid.org/0000-0001-7939-1195>

Хоменко Ганна

к.е.н., доцент, доцент кафедри інформаційних
систем в управлінні та обліку
Державний університет «Житомирська політехніка»
<https://orcid.org/0000-0002-6337-3635>

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ ПІД ЧАС ВОЄННОГО СТАНУ

Досліджено реформи у сфері оподаткування суб'єктів малого бізнесу під час воєнного стану та подальші наслідки від їх впровадження. Для мінімізації негативних наслідків, спричинених війною та оголошеним воєнним станом, який можна назвати періодом зростаючих ризиків для бізнесу, державні органи влади вживають низку заходів щодо оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Розглянуто заходи податкового стимулювання суб'єктів малого бізнесу-платників єдиного податку через воєнний стан, які стосуються: мораторію на проведення документальних перевірок; відсутності відповідальності за неправильне нарахування, обчислення чи сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; відсутності штрафів за порушення порядку використання касових апаратів; незастосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства. Припущено, що лібералізація оподаткування в період війни є вимушеним тимчасовим державним антикризовим заходом для стабілізації економіки у воєнний час, а зниження витрат на адміністрування податків в умовах воєнного часу є виправданим. Узагальнено напрями вдосконалення податкового адміністрування в Україні. Зроблено висновок, що під час воєнного стану в Україні можуть бути введені додаткові податки та збори, які допоможуть забезпечити фінансування потреб військових операцій та допомогти відновити економіку після війни. Крім того, можуть бути здійснені заходи з підвищення ефективності збору податків та боротьби з корупцією в податковій сфері. Також можуть бути введені податкові пільги та знижки для підприємств, які займаються виробництвом товарів та послуг, які є необхідними для воєнних потреб.

Після закінчення воєнного стану можна очікувати, що держава продовжить реформування податкової системи, зокрема, спрощення процедур та зменшення податкового тягаря для бізнесу, зокрема малого та середнього, а також будуть введені нові податки, які сприятимуть розвитку економіки та покращенню соціально-економічної ситуації в країні.

Ключові слова: *податкова політика; малий бізнес, податки, оподаткування, податкове навантаження, податкове адміністрування, війна*

TAX POLICY OF SMALL BUSINESS ENTITIES DURING MARITAL STATE

Reforms in the field of taxation of small business entities during martial law and the subsequent consequences of their implementation were studied. In order to minimize the negative consequences caused by the war and the declared state of war, which can be called a period of growing risks for business, the state authorities take a number of measures regarding the taxation of small business entities. Measures of tax incentives for small business entities paying a single tax due to martial law were considered, which relate to: a moratorium on document checks; lack of responsibility for incorrect accrual, calculation or payment of a single contribution to mandatory state social insurance; lack of fines for violating the procedure for using cash registers; non-application of fines for violation of tax legislation. It was assumed that wartime tax liberalization is a forced temporary state anti-crisis measure to stabilize the economy in wartime, and reducing the costs of tax administration in wartime conditions is justified. The areas of improvement of tax administration in Ukraine were summarized. It was concluded that additional taxes and fees may be introduced during martial law in Ukraine to help finance the needs of military operations and help rebuild the economy after the war. In addition, measures can be taken to increase the efficiency of tax collection and combat corruption in the tax sphere. Tax breaks and discounts may also be introduced for enterprises engaged in the production of goods and services that are necessary for military needs. After the end of martial law, it can be expected that the state will continue reforming the tax system, in particular, simplifying procedures and reducing the tax burden for businesses, in particular small and medium-sized businesses, as well as introducing new taxes that will contribute to the development of the economy and the improvement of the socio-economic situation in the country.

Keywords: *tax policy; small business, taxes, taxation, tax burden, tax administration, war*

Постановка проблеми. Забезпечення правових засад для регламентації здійснення підприємницької діяльності є ключовими напрямками розвитку підприємництва та економіки держави. Ефективність податкової системи безпосередньо залежить від стабільності законодавчої бази та злагодженого механізму стягнення податків. Проте російське вторгнення в лютому 2022 року та подальша війна принесли труднощі не лише українському бізнесу, а й світовій економіці. З початком війни Україна опинилася в надскладному становищі: з одного боку – значна

потреба у фінансуванні оборони, а з іншого – вагоме скорочення податкових надходжень.

Вочевидь, вітчизняні суб'єкти господарювання – платники податків – в умовах сьогодення здійснюють діяльність в ризикогенному середовищі в умовах невизначеності. З першого дня військового вторгнення росії на терени нашої держави відповідні органи державної влади запровадили ряд податкових реформ, які вплинули на малий бізнес. Одна з найважливіших реформ – це зменшення податкових ставок на деякі види діяльності, зокрема на виробництво та продаж продуктів харчування, медичні послуги, транспортні послуги тощо. Це дозволило зменшити фінансове навантаження на малі підприємства та збільшити їхню конкурентоспроможність на ринку. З іншого боку, були введені додаткові податки на окремі види діяльності, зокрема на розміщення реклами, використання природних ресурсів.

Ситуація з надходженнями до державного та місцевих бюджетів залишатиметься непрогнозованою доки триватиме війна, оскільки активи підприємств атакують/руйнують, і у компаній знижується ліквідність [4].

Вочевидь, що під час воєнного стану державна податкова політика суб'єктів малого бізнесу потребує перегляду.

Зазначене вище актуалізує необхідність вивчення питання мінімізації на законних підставах податкових ризиків та платежів.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Багато українських науковців присвятили свої праці дослідженню питань державного регулювання малого бізнесу в Україні, у тому числі теоретико-методичним засадам оподаткування. Зокрема, численні наукові праці з досліджуваної тематики належать таким науковцям, як В. Андрущенко, М. Крупка, А. Бойко, Ю. Ємченко, Г. Кіндрацька, О. Десятнюк, О. Василик, А. Касич, В. Вишневський, А. Соколовський, А. Гальчинський, Н. Черевик, Т. Гоголь, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Лунін, М. Кучерявенко, І. Лютий, М. Слатвинська, О. Лобанов, С. Юрій та багато ін.

Недосконалість податкової системи, високі ставки оподаткування та непрогнозованість політики стягування податків і до війни були одними з ключових перепон для розвитку бізнесу в Україні. В умовах війни, коли більшість компаній значно скоротили масштаби діяльності та мали проблеми з оборотним капіталом, держава спробувала стимулювати ділову активність, у тому числі через податки [2].

Через війну в режим часткової роботи або взагалі до припинення функціонування вдалося до 85% бізнесу в Україні, серед яких 1% припинили діяльність та не планують відновлення, а 35% призупинили діяльність, чекаючи кращих часів. Про це свідчать результати опитування дослідницької компанії Gradus Research на замовлення Київської школи економіки [10].

За даними проведеного Міністерством цифрової трансформації опитування, з початку війни досі 47 відсотків підприємств зупинені або майже зупинені, а загальні прямі втрати малого та середнього бізнесу з 24 лютого оцінюються в 85 млрд доларів [9].

Лабунським О.О. [3] розглянуто умови і порядок переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності та піддано критиці невідповідність кількісних критеріїв, встановлених Податковим кодексом України щодо переходу на сплату єдиного податку для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності та критеріїв, що визначають суб'єктів малого підприємництва у нормах господарського законодавства.

Метою статті є дослідження реформ у сфері оподаткування суб'єктів малого бізнесу під час воєнного стану та подальші наслідки від їх впровадження, а також визначення основних напрямів податкового адміністрування.

Виклад основного матеріалу. Основним документом, що регулює відносини, пов'язані із встановленням, зміною та скасуванням податків і зборів в Україні, визначає вичерпний перелік податків і зборів, що

справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків і зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів і повноваження їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю та інших адміністративних функцій, а також відповідальність за порушення податкового законодавства є Податковий кодекс України [8].

Наявність різних видів суб'єктів малого бізнесу (різноманітні види діяльності, фізичні та юридичні особи тощо) зумовлює необхідність застосування окремих підходів для кожного з них в частині державної підтримки та, відповідно, індивідуального переліку податкових інструментів.

На думку доц. І.Л. Грабчук: «основним критерієм, який слід враховувати при організації податкового планування на підприємстві, є рівень податкового тиску (навантаження). Розрахунок даного показника виступає критерієм для визначення інтенсивності заходів з податкового планування» [1, с. 31].

Не варто недооцінювати причини, які обумовлюють необхідність проведення податкового планування, можливість застосування альтернатив (податкові режими при різноманітних ситуаціях, різні методи формування бази, різні пільги); встановлення лише загальних норм за окремими питаннями, що вимагає розробки власної методики; нестабільність податкового законодавства [1, с. 32]. Проте до цього переліку додалася ще одна вагома причина, пов'язана з повномасштабним вторгненням російської федерації на територію України.

Податкове навантаження під час воєнного стану можна визначити, порівнявши розмір податків та зборів, що стягуються з населення та бізнесу, з розміром доходів державного бюджету, які виділяються на фінансування військових операцій та інших потреб, пов'язаних з воєнним станом. Також, можна визначити податкове навантаження, порівнявши розмір податків та зборів, які стягуються в умовах воєнного стану, з розміром податків та зборів, які стягувалися до введення воєнного стану.

Вдало сформована податкова політика на підприємстві дає можливість зменшити рівень податкового навантаження. Разом з тим, негативним фактором податкової політики є непомірне податкове навантаження, яке стримує ділову активність суб'єктів господарювання і не дає їм нормально функціонувати.

Цілком погоджуємося з Мельник Т., що «основними та найбільш пріоритетними інструментами розвитку економіки в умовах воєнного стану є розробка заходів щодо стабілізації бізнес-клімату та реформування системи державного регулювання підприємницької діяльності» [5, с. 9]. Тому спробуємо відстежити податкові реформи, які були прийняті під час воєнного стану в Україні, і визначити їх вплив на податкову політику суб'єктів малого бізнесу.

15 березня 2022 року було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» [7] з метою підтримки військових і право-охоронних підрозділів у відбитті збройного нападу російської федерації, відповідно до якого встановлено низку особливостей адміністрування податків і зборів, зокрема і щодо платників спрощеної системи оподаткування. Звернемо увагу на ключові положення в цьому аспекті.

На самому початку війни скасовано податок на додану вартість та мито на усі імпортні товари, а також скасовано акциз та знижено ставку ПДВ для пального (бензин, дизель та скраплений газ тощо) з 20 % до 7 %.

З 1 березня 2022 року суб'єкти господарювання мають право на власний розсуд не сплачувати єдиний внесок за найманих працівників, які були мобілізовані на військову службу до Збройних Сил України чи інших збройних формувань.

Крім того дозволено:

- фізичним особам-підприємцям I-ої та II-ої груп не платити єдиний податок;

- малим підприємцям не платити єдиний соціальний внесок;
- великим підприємствам сплачувати єдиний податок у вигляді 2 % від обороту. Тобто відбулася спрощення системи оподаткування шляхом заміни податку на прибуток (18 %) та ПДВ (20 %) на єдиний податок за ставкою у 2 % від обороту.

За даними Державної податкової служби, до листопада 2022 року близько 51 тис. компаній, переважна більшість з яких – це ФОП, перейшли на 2%-й податок з обороту.

Проте не всі суб'єкти малого бізнесу скористалися можливістю перейти на 2-% ставку єдиного податку, оскільки в такому разі вони втратили б податковий кредит з податку на додану вартість. До того ж знижена ставка єдиного податку є тимчасовою.

Для полегшення та стимулювання діяльності суб'єктів бізнесу на період з 7 березня 2022 року та на весь час воєнного стану у сфері застосування реєстраторів розрахункових операцій / програмних реєстраторів розрахункових операцій (РРО/ПРРО) було скасовано будь-які санкції за порушення вимог Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

Пільги в частині оподаткування стосуються й наступних моментів:

- мораторію на проведення документальних перевірок;
- відсутності відповідальності за неправильне нарахування, обчислення чи сплату єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- відсутності штрафів за порушення порядку використання касових апаратів;
- незастосування штрафних санкцій за порушення податкового законодавства.

Війна стала каталізатором обговорення податкових новацій в Україні. У серпні 2022 року представлено проєкт програми «10-10-10», за якою ставки ПДВ, податку на доходи фізичних осіб та податку на прибуток знижено до 10 %. Крім того, дана реформа анонсувала скасування ЄСВ та податкових пільг, а також встановлення військового збору на рівні 3 % (замість 1,5 %). Проте ці зміни не були впроваджені.

В умовах сьогодення актуалізується потреба в нових механізмах усунення кризових явищ в Україні і відновлення економіки. Одним із таких механізмів може бути застосовано вдосконалення податкового адміністрування.

Основні напрями вдосконалення податкового адміністрування в Україні представлені на рис. 1.

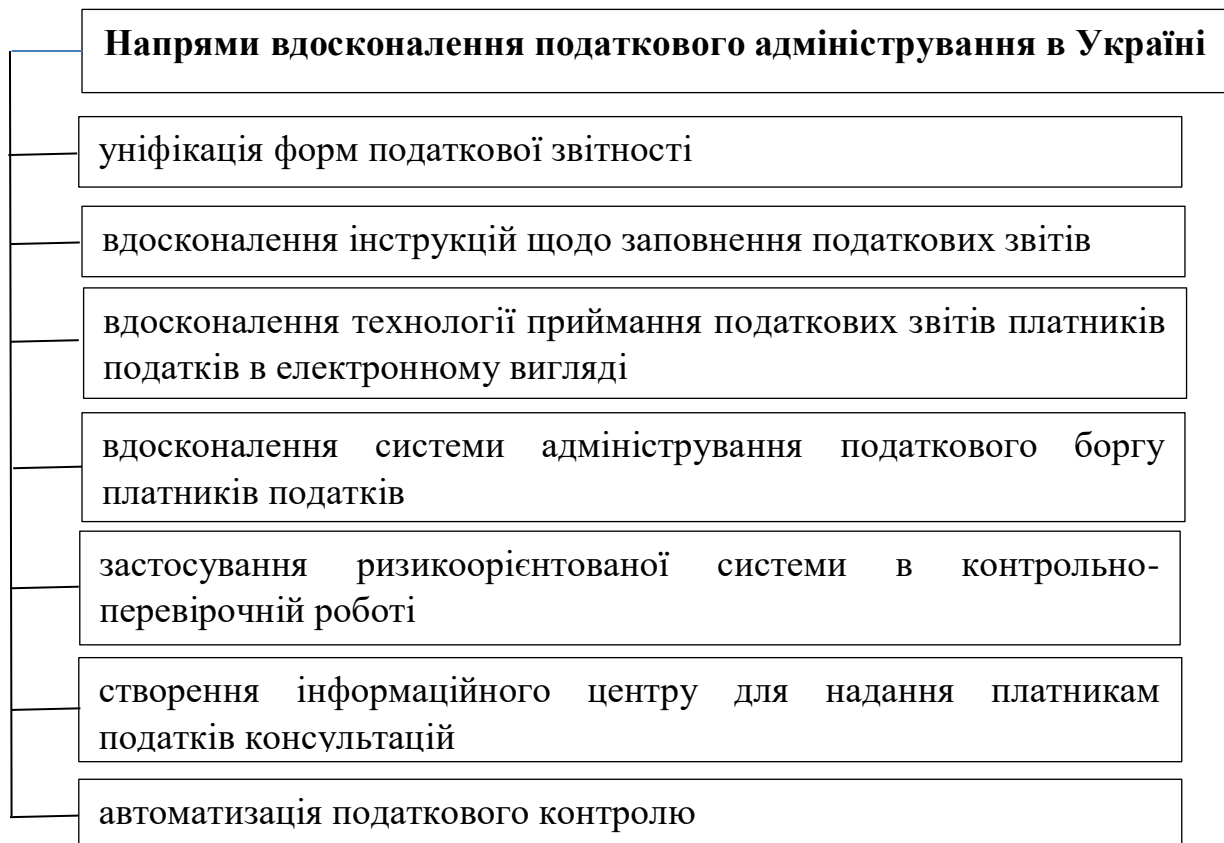


Рис. 1. Напрями вдосконалення податкового адміністрування в Україні

Джерело: сформовано на підставі [6]

Лібералізація оподаткування в період війни, на нашу думку, є вимушеним антикризовим заходом. Вважаємо, в умовах воєнного часу буде доречним і виправданим зменшення не лише податкових ставок, а й витрат на адміністрування податків.

Таким чином, ефективність функціонування податкової системи безпосередньо залежить від дієвого податкового контролю, оскільки при високій результативності податкового контролю можна покладатися на те, що платники податків сплачуватимуть їх своєчасно та в повному обсязі.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Державні органи влади вживають низку заходів щодо оподаткування суб'єктів малого підприємництва для мінімізації негативних наслідків, спричинених війною та оголошеним воєнним станом, який можна назвати періодом зростаючих ризиків для бізнесу.

Під час воєнного стану в Україні можуть бути введені додаткові податки та збори, які допоможуть забезпечити фінансування потреб військових операцій та допомогти відновити економіку після війни. Крім того, можуть бути здійснені заходи з підвищення ефективності збору податків та боротьби з корупцією в податковій сфері. Також можуть бути введені податкові пільги та знижки для підприємств, які займаються виробництвом товарів та послуг, які є необхідними для воєнних потреб.

Після закінчення війни потреби державного бюджету не зменшаться, вони будуть дуже значними з огляду на необхідність відбудови держави, тому радикального зниження податків не передбачається. Планується програма відбудови, яка спрямована на залучення великої кількості приватних інвестицій. Зрозуміло, що така програма потребує відповідного податкового середовища.

Прогнози щодо податкової політики в Україні після закінчення воєнного стану залежать від багатьох факторів, таких як політична стабільність, економічна ситуація в країні, зовнішньополітичні відносини

та інші. Однак, можна очікувати, що держава продовжить реформування податкової системи, зокрема, спрощення процедур та зменшення податкового тягаря для бізнесу, зокрема малого та середнього. Також можливо, що будуть введені нові податки, які сприятимуть розвитку економіки та покращенню соціально-економічної ситуації в країні.

Перспективи подальших наукових досліджень будуть стосуватися механізмів удосконалення державної податкової політики в умовах війни та під час повоєнного відновлення економіки України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Грабчук І.Л., Лайчук С.М. Податкове планування: особливості організації на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. № 2 (37). С. 30-34. DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2017-2\(37\)-30-34](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2017-2(37)-30-34)
2. Григоренко Ю. Податкова політика влади у 2022 році не виправдала надій бізнесу. URL: <https://gmk.center/ua/posts/podatкова-polityka-vlady-u-2022-gotsi-ne-vypravdala-nadij-biznesu/>
3. Лабунський О.О. Єдиний податок для приватних підприємців в умовах воєнного стану. *Правничий часопис Донецького національного університету імені Василя Стуса*. 2022. № 2. С. 92-102. DOI: <https://doi.org/10.31558/2786-5835.2022.2.10>
4. Марчак Д., Маркуц Ю., Маршалок Т. Податки воєнного часу. Чого слід очікувати від змін у податковій системі, ухвалених з початку війни? URL: <https://voxukraine.org/podatky-voyennogo-chasu-chogo-slid-ochikuvaty-vid-zmin-u-podatkovij-systemi-uhvalenyh-z-pochatku-vijny/>
5. Мельник Т. Ю. Державна підтримка та стимулювання розвитку бізнесу в Україні під час дії воєнного стану. *Економіка, управління та адміністрування*. 2022. № 2(100). С. 3-11. DOI: [https://doi.org/10.26642/ema-2022-2\(100\)-3-11](https://doi.org/10.26642/ema-2022-2(100)-3-11)

6. Про внесення змін до Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року: Наказ Державної податкової адміністрації України від 29.09.2005 р. № 420. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0420225-05#Text>
7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text>
8. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
9. Слуцький Б. Бізнес в умовах війни: що заважає підприємцям працювати. URL: <https://www.unian.ua/economics/finance/stalovidomo-yak-ukrajinskiy-biznes-ogovtuyetsya-vidpershogo-shoku-viyuni-novini-ukrajina-11874339.html>
10. Тарасовський Ю. Як український бізнес працює під час війни. Головні факти з дослідження Gradus Research. URL: <https://forbes.ua/news/v-ukraini-35-biznesu-prizupinili-diyalnist-cherez-viynu-1-ne-planuyut-vidnovlennya-opituvannya-gradus-23032022-4950>

REFERENCES:

1. Hrabchuk, I.L., Laichuk, S.M. (2017). Podatkove planuvannia: osoblyvosti orhanizatsii na pidpriemstvi [Tax planning: peculiarities of organization at the enterprise]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 2 (37), 30-34. Retrieved from [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2017-2\(37\)-30-34](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2017-2(37)-30-34) [In Ukrainian].
2. Hryhorenko, Yu. (2022). Podatkova polityka vlady u 2022 rotsi ne vypravdala nadii biznesu [The government's tax policy in 2022 did not live up to the hopes of business]. Retrieved from: <https://gmk.center/ua/posts/podatkova-polityka-vlady-u-2022-rotsi-ne-vypravdala-nadij-biznesu/> [In Ukrainian].

3. Labunskyi, O.O. (2022). Yedynyi podatok dlia pryvatnykh pidpryiemtsiv v umovakh voiennoho stanu [A single tax for private entrepreneurs under martial law]. *Pravnychi chasopys Donetskoho natsionalnoho universytetu imeni Vasylia Stusa*, 2, 92-102. Retrieved from <https://doi.org/10.31558/2786-5835.2022.2.10> [In Ukrainian].
4. Marchak, D., Markuts, Yu., Marshalok, T. (2022). Podatky voiennoho chasu. Choho slid ochikuvaty vid zmin u podatkovii systemi, ukhvalenykh z pochatku viiny? [What should be expected from the changes in the tax system adopted since the beginning of the war?]. Retrieved from <https://voxukraine.org/podatky-voyennogo-chasu-chogo-slid-ochikuvaty-vid-zmin-u-podatkovij-systemi-uhvalenyh-z-pochatku-vijny/> [In Ukrainian].
5. Melnyk, T. Yu. (2022). Derzhavna pidtrymka ta stymuliuvannia rozvytku biznesu v Ukraini pid chas dii voiennoho stanu [State support and stimulation of business development in Ukraine during martial law]. *Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia*, 2(100), 3-11. Retrieved from [https://doi.org/10.26642/ema-2022-2\(100\)-3-11](https://doi.org/10.26642/ema-2022-2(100)-3-11) [In Ukrainian].
6. Derzhavna podatкова administratsia Ukrainy (2005). Pro vnesennia zmin do Stratehichnoho planu rozvytku derzhavnoi podatkovoi sluzhby Ukrainy na period do 2013 roku. [On making changes to the Strategic Development Plan of the State Tax Service of Ukraine for the period up to 2013]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0420225-05#Text> [In Ukrainian].
7. Verkhovna Rada Ukrainy (2022). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo dii norm na period dii voiennoho stanu. [On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the effect of norms during the period of martial law]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#Text> [In Ukrainian].

8. Verkhovna Rada Ukrainy (2010). Podatkovyi kodeks Ukrainy. [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> [In Ukrainian].
9. Slutskyi, B. (2022). Biznes v umovakh viiny: shcho zavazhaie pidprietstiam pratsiuvaty [Business in Conditions of War: What Prevents Entrepreneurs from Working]. *UNIAN*. Retrieved from: <https://www.unian.ua/economics/finance/stalo-vidomo-yak-ukrajinskiy-biznesogovtuyetsya-vid-pershogo-shoku-viyni-novini-ukrajina-11874339.html> [In Ukrainian].
10. Tarasovskyi, Yu. (2022). Yak ukrainskyi biznes pratsiuie pid chas viiny. Holovni fakty z doslidzhennia Gradus Research [How Ukrainian Business Works during the War. Key Facts from Gradus Research]. *Forbes*. Retrieved from <https://forbes.ua/news/v-ukraini-35-biznesu-prizupinili-diyalnist-cherez-viynu-1-ne-planuyut-vidnovlennya-opituvannya-gradus-23032022-4950> [In Ukrainian].

Стаття надійшла до редакції 04.05.2023