

РОЗДІЛ 9. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ:
РЕАЛІЇ СЬОГОДЕННЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИTAXATION OF SMALL BUSINESSES IN UKRAINE:
TODAY'S REALITIES AND PROSPECTS

У статті розглянуто діючу систему оподаткування малого бізнесу в умовах невизначеності національної економіки. Обґрунтовано пріоритетність застосування спрощеної системи оподаткування у сфері малого бізнесу та фіскальну значимість єдиного податку. Систематизовано основні податкові новації у період воєнного стану в Україні та наведено їх фіскальні наслідки. Визначено, що застосування спеціального режиму спрощеної системи оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 2% має певні вигоди та ризики для суб'єктів малого бізнесу. Наведено основні пропозиції з удосконалення спрощеної системи оподаткування та рекомендовано ввести податкові преференції для малого підприємництва у контексті визначення ліміту отриманого доходу та диференціювання ставок єдиного податку під час впровадження стратегічних та соціально значущих видів діяльності.

Ключові слова: малий бізнес, фізичні особи-підприємці, спрощена система оподаткування, єдиний податок, податкові новації, податкове стимулювання

The article considers the current system and the main changes in the taxation of small businesses under martial law. The negative factors of doing business are identified, among which dominate: fiscal pressure and high taxes, low purchasing power, rising prices, restrictive quarantine measures. The main threats and financial risks of the functioning of small businesses under martial law are indicated. The main consequences of military aggression on the development of small business are outlined. Attention is focused on the priority of tax incentives to stimulate the development of small business as the basis for stabilizing the national economy. Alternative systems of taxation of small businesses in accordance with the Tax Code of Ukraine are considered. The priority of the simplified system of taxation for small businesses is determined, the advantages of which are simplification of the procedure for calculating and administering the single tax, granting the right to choose the status of VAT payer. The fiscal importance of the single tax in the context of regional development is proved. The dynamics and structure of single tax revenues to local budgets are presented. It is established that the main payers of the single tax are individuals – entrepreneurs. The main tax innovations during the martial law in Ukraine are systematized and their fiscal consequences are presented. It is determined that the introduction of a special regime of the simplified taxation system with the payment of a single tax at the rate of 2% has certain benefits and risks for the implementation of effective activities of small businesses. It has been established that the simplified taxation system should be aimed at both the activation of small businesses and further financial support of local budgets. The main proposals for improving the simplified taxation system are presented and it is recommended to introduce tax preferences for small businesses in the context of determining the maximum amount of income received and differentiation of single tax rates for certain categories of small businesses in the implementation of strategic and socially important activities. The necessity of introducing special regimes of taxation of certain business entities by value added tax with the use of the experience of the European Union countries was noted.

Key words: small business, individual entrepreneurs, simplified taxation system, single tax, tax innovations, tax incentives.

УДК 336.225.3:334.722(477)

DOI: <https://doi.org/10.32782/bses.76-34>

Добрунік Т.П.

к.е.н., доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
та аудиту
Одеський національний економічний
університет

Dobrunik Tetiana

Odesa National Economic University

Постановка проблеми. Складна політико-економічна ситуація в Україні вимагає активізації розвитку малого бізнесу, який відзначається більш гнучкою мобільністю до несприятливих умов зовнішнього середовища, здатністю до диверсифікації підприємницької діяльності, обрання інших або додаткових видів діяльності з метою оптимізації використання ресурсного потенціалу та мінімізації ризиків, що безумовно є запорукою забезпечення зростання ділової активності малого підприємництва. В умовах посилення загроз зовнішнього середовища, гармонізаційний розвиток малого підприємництва, відтворення його соціально-економічного потенціалу потребує вагомій державній підтримки, насамперед, у сфері реформування системи оподаткування із метою

створення сприятливих умов для розширення бізнесу. Відтак, особливо актуальним є проблематика оподаткування малого бізнесу, основною метою якого має стати збалансування державних інтересів та інтересів підприємців малого бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемним аспектам у сфері оподаткування суб'єктів малого підприємництва в умовах деструктивних змін національної економіки присвячено публікації таких науковців, як Онешко С. В., Скрипник С. В., Ольшанська М. В. [1], Дикань В. В., Фролова Н. Л. [7], Сушкова О. Є., Осадчий Є. С. [19], Карпова Т. С. [20], Побережець О. В., Шмагіна В. В. [21], Дмитрук Б. П., Германенко Л. М. [22]. Крім того, постійний моніторинг факторів впливу на розвиток малого бізнесу, податкових трансформацій та

їх фінансових наслідків в умовах воєнного стану здійснюється фахівцями-практиками, що відображено в публікаціях Європейської Бізнес Асоціації [3; 9], дослідженнях представників Центру аналізу публічних фінансів та публічного управління Київської Школи Економіки [12; 13], дослідженнях фахівців з питань українського та міжнародного оподаткування BDO в Україні та податкових експертів [17; 18].

Зазначені автори зробили вагомий внесок у вирішення питань, пов'язаних з моніторингом проблемних питань розвитку малого бізнесу, обґрунтуванням доцільності застосування спрощеної системи оподаткування представниками малого підприємництва, оцінюванням переваг та втрат підприємств і бюджету від засосування цієї системи. Проте, в контексті постійних змін податкового законодавства та мінливого політико-економічного середовища в Україні, оподаткування малого підприємництва потребує подальшого дослідження крізь призму їх впливу на активізацію розвитку малого бізнесу.

Постановка завдання. Метою дослідження є узагальнення основних змін в системі оподаткування малого бізнесу у період воєнного стану та визначення напрямів податкового стимулювання розвитку малого підприємництва в умовах деструктивних змін національної економіки.

Виклад основного матеріалу дослідження. У процесі трансформаційних змін вітчизняної економіки мале підприємництво відіграє значну роль у забезпеченні економічної та соціальної стабільності суспільства, виступає ефективним сектором регіонального розвитку. Як зазначають дослідники, мале та середнє підприємництво є одним із ключових драйверів соціально-економічного розвитку країни, сталий розвиток та ефективність функціонування якого забезпечують і підтримують здоровий конкурентний баланс підприємницької діяльності в бізнес-середовищі [1, с. 52]. Навіть за період пандемії коронавірусу спостерігались позитивні тенденції у розвитку суб'єктів малого бізнесу, їх здатність до швидкої й адекватної реакції на зміни ринкової ситуації, мобільність та гнучкість у прийнятті рішень. Як зазначив фінансовий аналітик YouControl, Роман Корнилюк, у 2021 році, у порівнянні з 2020-м, відкрито на неповних 4% менше компаній (комерційних організаційно-правових форм) та на понад 8% більше ФОПів. Якщо минулого року кількість новостворених не перевищувала 247 518 фізичних осіб підприємців (ФОП), то станом на 15 грудня 2021 року було відкрито 268 797 нових ФОПів. Причиною такого зростання автор вважає сприятливий режим оподаткування даних суб'єктів господарювання [2].

Разом із цим, суб'єкти малого підприємництва порівняно із крупними компаніями, є більш

вразливими до змін зовнішнього середовища, що відзначається нестачею фінансових ресурсів, недоступністю оборотного капіталу, зниженням ефективності ведення бізнесу. За результатами опитування «Індекс настроїв малого бізнесу за 2021 рік», яке проводить Європейська Бізнес Асоціація в рамках проекту Unlimit Ukraine у партнерстві з Mind.ua, серед негативних чинників ведення бізнесу у 2021 році домінують такі: фінансовий тиск і високі податки (26%), низька купівельна спроможність (19%), обмежувальні карантинні заходи (19%), зростання цін (16%) [3].

Розвиток та ефективне функціонування суб'єктів господарювання залежить від багатьох факторів, вагому роль серед яких займає система оподаткування. Оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності регламентовано Податковим Кодексом України [4], відповідно до якого для суб'єктів малого бізнесу, які представлені юридичними особами та фізичними особами – підприємцями (далі – ФОП), передбачено загальну та спрощену систему оподаткування. Загальна система оподаткування для юридичних осіб – суб'єктів малого бізнесу передбачає сплату податку на прибуток за ставкою 18% із одночасною сплатою інших податків та зборів, передбачених Податковим кодексом України, серед яких першочерговими є податки на фонд оплати праці нацманних працівників – ПДФО (18%), військовий збір (1,5%) та ЄСВ (22%). Для фізичних осіб підприємців перебування на загальній системі оподаткування передбачає сплату ПДФО (18%), військового збору (1,5%) та ЄСВ (22%) від чистого оподаткованого доходу, який визначається як різниця між отриманими доходами та підтвердженими витратами. Загальна система оподаткування, як для юридичних, так і для фізичних осіб – підприємців малого бізнесу, передбачає обов'язкове справляння ПДВ за умови перевищення ліміту отриманого доходу за попередній рік у сумі 1 000 000 грн. У свою чергу, статус платника ПДВ має свої переваги і недоліки, одним із яких є складна та обтяжлива для суб'єктів малого бізнесу процедура адміністрування цього податку.

Як альтернативність загальній системі оподаткування, представники малого підприємництва мають можливість при плануванні господарської діяльності обрати спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку, яка передбачає поділ платників на чотири групи, має обмеження щодо видів діяльності, рівня отриманого доходу, кількості нацманних працівників (табл. 1).

Суб'єкти малого підприємництва можуть самостійно визначити та обрати найбільш сприятливий спосіб з-поміж двох варіантів 3-ої групи спрощеної системи – ставку 5% від річного доходу (виручки), або ставку 3% від річного доходу (виручки) за умови реєстрації і сплати ПДВ.

Таблиця 1

Спрощена система оподаткування для малого бізнесу в Україні станом на початок 2022 року

Критерій	Групи платників			
	1 група тільки ФОП	2 група тільки ФОП	3 група ФОП і юрособи	4 група фермери (ФОП) і юридичні особи
Максимальна сума доходу	до 167 МЗП* у 2022 р. – 1085500,00 грн	до 834 МЗП* у 2022 р. – 5421000,00 грн	до 1167 МЗП* у 2022 р. – 7585000,00 грн	не обмежено Для юридичних осіб обмеженням є дотримання 75% сільськогосподарського виробництва у загальній сумі отриманого доходу
Кількість працівників	Працюють без найманих осіб	Працюють без найманих осіб або кількість осіб не повинна перевищувати 10 осіб	Працюють без найманих осіб або кількість осіб не обмежена	Для фермерів існує заборона на найманих працівників
Ставки єдиного податку	не більше 10% прожиткового мінімуму (у 2022 р. – 248,10 грн)	не більше 20% МЗП* (у 2022р. – 1300,00 грн)	3% доходу для платників ПДВ; 5% доходу для неплатників ПДВ	Ставки від 0,19% до 6,33 в залежності від виду земельної ділянки та нормативної грошової оцінки землі

МЗП* – розмір мінімальної заробітної плати, встановлений на 01.01.2022 р.

Джерело: складено автором за даними [4]

Особливою є 4 група «спрошенців», яка може застосовуватися тільки сільськогосподарськими товаровиробниками – аграрними підприємствами та фермерами. Варто зауважити, що аграрні товаровиробники, які відповідають критеріям малого підприємництва за обмеженням, притаманними для 1–3 групи, можуть сплачувати єдиний податок у розмірах, який визначається для цих груп платників єдиного податку.

Отже, суб'єкти малого бізнесу мають право вибору між загальною та спрощеною системою оподаткування з огляду на впровадження дозволених видів діяльності, обсяги отриманого доходу, наявність найманих осіб. Але, як показує практика, для більшості підприємців доцільною залишається спрощена система оподаткування, перевагами якої є: спрощення процедури порядку реєстрації платника податку, спрощення порядку обчислення та адміністрування єдиного податку, надання права вибору сплати ПДВ, звільнення від сплати ряду податків. Спрощена система оподаткування виступає вагомим важелем регіонального розвитку, що підтверджується щорічним збільшенням платежів до місцевих бюджетів (табл. 1).

За наведеними даними у табл. 1 спостерігається зростання питомої ваги єдиного податку у загальній сумі податкових надходжень, а також його частки серед місцевих податків, що свідчить про фіскальну вагомість спрощеної системи оподаткування в системі місцевих податків і зборів, передусім, за рахунок збільшення надходжень від фізичних осіб – підприємців. Проте, таке явище відбувається не за рахунок кращої фінансової стійкості малого бізнесу, а тільки за рахунок зрос-

тання кількості підприємців та збільшення суми єдиного податку відповідно до збільшення суми отриманих доходів платників податку 3-ої групи з урахуванням обсягів реалізованих товарів, наданих послуг в умовах інфляційних процесів, а також збільшення ставок у межах 1–2 груп, що встановлюються у відсотках до прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, розмір яких щорічно змінюється.

Серед місцевих податків спостерігається зростання питомої ваги єдиного податку, що свідчить про фіскальну вагомість спрощеної системи оподаткування в системі місцевих податків і зборів, передусім, за рахунок збільшення надходжень від фізичних осіб – підприємців. Проте, таке явище відбувається не за рахунок кращої фінансової стійкості малого бізнесу, а тільки за рахунок зростання кількості підприємців та збільшення суми єдиного податку відповідно до збільшення суми отриманих доходів платників податку 3-ої групи, збільшення ставок у межах 1-2 груп, що встановлюються у відсотках до прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати, розмір яких щорічно змінюється.

Отже, малий бізнес показав свою спроможність працювати в умовах кризових явищ, спричинених пандемією коронавірусу, проте його функціонування в умовах сьогодення відбувається у більш жорстких умовах під впливом воєнної агресії.

Поряд з усталеними проблемами функціонування підприємств з'явилися нові загрози, викликані активізацією бойових дій та введенням воєнного стану. Такі ризики, насамперед, пов'язані з ймовірністю пошкодження чи руйнування підприємств, необхідністю їх передислокації, залу-

Динаміка та структура надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.
Доходи місцевих бюджетів, млн грн.	502 098,3	562 421,8	560 531,3	471481,9	580699,2
Податкові надходження місцевих бюджетів, млн. грн	201005,1	232532,9	270545,8	282572,0	351875,9
Місцеві податки і збори, млн. грн.	52587,1	61025,7	73575,3	75686,2	89896,6
Єдиний податок, млн. грн.	23388,3	29564,2	35270,2	38031,0	46282,4
Єдиний податок, сплачений фізичними особами-підприємцями, млн. грн.	15447,0	19875,6	24952,7	27626,6	34813,2
Частка ЄП в доходах місцевих бюджетів, %	4,7	7	6,3	8,1	7,6
Частка ЄП в податкових надходженнях місцевих бюджетів, %	11,6	12,7	13,0	13,5	13,2
Частка ЄП в загальній сумі місцевих податків і зборів, %	44,5	48,4	47,9	50,3	51,5
Частка ЄП, сплаченого ФОПами у загальній сумі єдиного податку, %	66,0	67,2	70,1	72,6	75,2

Джерело: складено автором за даними [5; 6]

ченням майна підприємств до забезпечення обороноздатності країни, порушенням бізнес-зв'язків із партнерами, загостренням фінансово-економічних ризиків у результаті втрати значної частки доходу, коливанням валютного курсу, блокуванням банківських рахунків, мобілізацією персоналу і потребою в миттєвому делегуванні їх професійних обов'язків тощо [7].

В умовах сьогодення, коли проводиться повномасштабна агресія Росії проти України, за період введення воєнного стану, український бізнес втратив більше ніж за два роки пандемії. Обсяг завданої шкоди та довгострокові наслідки оцінити важко, адже бойові дії на території нашої країни все ще тривають. За результатами опитування Міністерством цифрової трансформації України, у якому взяли участь 877 власників та СЕО підприємств, 46,8% підприємств зупинені або майже зупинені через повномасштабне російське вторгнення. Загальні прямі втрати малого та середнього бізнесу з 24.02.2022 року оцінюються в \$ 85 млрд. Основні проблеми, які не дозволяють відновлюватися та розвивати бізнес під час війни – мала кількість платоспроможних клієнтів, непрогнозованість розвитку ситуації в Україні та відсутність достатнього капіталу [8].

Постійний моніторинг діяльності малого і середнього бізнесу (МСБ) проводиться Європейською Бізнес Асоціацією і, як зазначає Анна Дерев'янку, повномасштабна війна виявилась забігом на довгу дистанцію, до якого готовий не кожен бізнес. Її наслідки особливо відчутно зачепили представників МСБ, які мають менше ресурсів та можливостей, ніж великий і міжнародний бізнес. За результатами опитування, втрати бізнесу від війни 37% респондентів оцінюють в суму до 10 тисяч доларів, ще 32% – в діапазоні 10–50 тисяч, 11% – в діапазоні 50–100 тисяч, і 12% – більше 100 тисяч [9].

Незважаючи на те, що в умовах порушення макроекономічної нестабільності, спричиненої воєнними діями на території України, зросла вразливість малого підприємництва до внутрішніх і зовнішніх шоків, український бізнес поступово відновлює роботу. Стабілізації роботи малого бізнесу сприяло введення державою окремих податкових пільг та преференцій. З початку повномасштабного вторгнення російських військ податкова служба призупинила майже всі перевірки підприємців, а Верховна Рада України ухвалила пакет законів, спрямованих на дерегуляцію та зниження рівня оподаткування в період воєнного стану.

Основні податкові преференції, які стосуються малого бізнесу, було запроваджено Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану» від 15 березня 2022 року № 2120-IX [10], яким передбачено:

1) надання права на використання спрощеної системи оподаткування бізнесу (ФОП та юридичним особам) за ставкою 2% від обороту за правилами, встановленими для 3-ї групи платників єдиного податку, тобто із звільненням від податку на прибуток, ПДВ та інших платежів;

2) звільнення від обов'язкової сплати єдиного податку платників 1 та 2 групи спрощеної системи оподаткування;

3) звільнення від сплати ЄСВ, штрафів, пені та перевірок по ЄСВ для ФОП всіх груп, осіб, що здійснюють незалежну професійну діяльність, та членів фермерських господарств – звільнення від сплати ЄСВ «за себе»;

4) спрощення адміністрування ПДВ – надано право відображати податковий кредит із ПДВ лише на основі первинних документів без реєстрації відповідної податкової накладної або роз-

рахунку коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних;

5) скасовано санкції за порушення порядку здійснення розрахункових операцій, крім санкцій під час продажу підакцизних товарів.

Надалі було введено пільги для суб'єктів підприємництва щодо здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності, а саме було звільнено від оподаткування ввізним митом товари, що ввозяться на територію України в режимі імпорту, та звільнено від ПДВ операції з ввезення товарів на митну територію України платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи, що сплачують податок за ставкою 2% [11].

Зважаючи на фіскальну вагомість єдиного податку для місцевих бюджетів, головною новацією стало введення з 1 квітня 2022 року та до припинення дії воєнного / надзвичайного стану спеціального режиму спрощеної системи оподаткування – надання можливості ФОПам і юридичним особам перебувати на єдиному податку 3 групи зі ставкою податку в розмірі 2% від обороту. Водночас, застосування спеціальної спрощеної системи оподаткування зі сплатою єдиного податку 2% несе певні ризики як для суб'єктів господарювання, так і в контексті втрат бюджету, які мають бути обов'язково обраховані. Впровадження для суб'єктів бізнесу спеціальної групи єдиного податку – це потенційний ризик невідомого масштабу для надходжень з ПДВ, що, в свою чергу, посилює ризики для виконання держбюджету. Окрім того необхідно підрахувати втрати бюджету від несплати податку на прибуток платниками-юридичними особами, які перейдуть на спрощену систему зі загальної системи оподаткування;

Певні аналітичні дослідження з цього напрямку вже проведено і, як свідчать результати моніторингу податкових надходжень за травень 2022 р, за «імпортним» ПДВ, який згідно з довоєнним планом на травень мав принести 30 млрд грн, але фактичні надходження становили 8,8 млрд грн (29,3% плану). Ці дані є вагомим аргументом для повернення до «довоєнного» оподаткування імпорту. Суттєвий «недобір» спостерігається також за показником податку на прибуток підприємств. Саме цей податок у парі з «імпортним» ПДВ повинні були забезпечити майже 60% усіх планових надходжень у травні. За даними Мінфіну, до бюджету надійшло 19,6 млрд грн податку на прибуток підприємств при планових довоєнних показниках 31,1 млрд грн (37% недостачі) [12]. Невиконання довоєнного плану надходжень у червні 2022 р. спостерігається майже за всіма ключовими видами податків. Найбільша різниця між фактичними та плановими доходами вже традиційно зберігається за «імпортним» ПДВ (що логічно, враховуючи податкові пільги зі сплати цього податку). У червні вона становила 18,3 млрд грн або 61,6%

від довоєнних планових показників. Значні втрати спостерігаються за податком на прибуток підприємств – 1,8 млрд грн або 37,8% (3,1 млрд грн фактичних надходжень при 4,9 млрд грн планових) [13].

З метою стабілізації податкових надходжень внесено чергові зміни до Податкового кодексу України та відновлено податковий обов'язок платників податків, у яких є можливість виконувати свої податкові обов'язки, зокрема, в частині щодо дотримання термінів сплати податків, подання податкової звітності, реєстрації ПН/РК в ЄРПН [14]. Також, знято окремі пільги щодо здійснення імпортних операцій, а саме скасовано звільнення від оподаткування ПДВ операцій з ввезення товарів на митну територію України у митному режимі імпорту суб'єктами господарювання, які зареєстровані платниками єдиного податку першої, другої та третьої групи [15].

За даними Міністерства фінансів України, у липні 2022 року до державного бюджету надійшло: податку на прибуток – 4,8 млрд грн., податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів – 35,4 млрд грн (зібрано 35,4 млрд, відшкодовано 0,6 млн грн); податку на додану вартість зі ввезених на митну територію України товарів – 20,2 млрд грн. Суттєві зміни у надходженнях у липні податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів, податку на прибуток підприємств та митних платежів, зокрема, були обумовлені наступними факторами:

- граничним строком сплати податків та зборів (не пізніше 31 липня 2022 року) для платників податків, які мали можливість своєчасно виконувати податкові обов'язки щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності, але не дотримувалися їх і звільнялися від відповідальності за несвоєчасне виконання таких обов'язків;

- скасуванням з 1 липня 2022 року окремих пільг з оподаткування товарів, що ввозяться платниками єдиного податку, а також транспортних засобів, що ввозяться громадянами [5].

Що стосується надходжень до місцевих бюджетів єдиного податку, за офіційною інформацією Державного веб-порталу бюджету для громадян, можемо представити такі дані (рис. 1).

Як видно з рис. 1, у березні відбулося значне скорочення надходження єдиного податку, що є виправданим у першій місяць воєнних дій на території України. Проте, надалі вже спостерігається позитивна тенденція зростання надходжень від суб'єктів малого підприємництва, що цілком відповідає внесеним змінам у спрощену систему оподаткування, яка більш притаманна підприємствам малого бізнесу. Зменшення податкових надходжень підсилюється за рахунок того, що фізичні особи-підприємці першої та другої груп взагалі звільнені від сплати податків. Проте, податковими

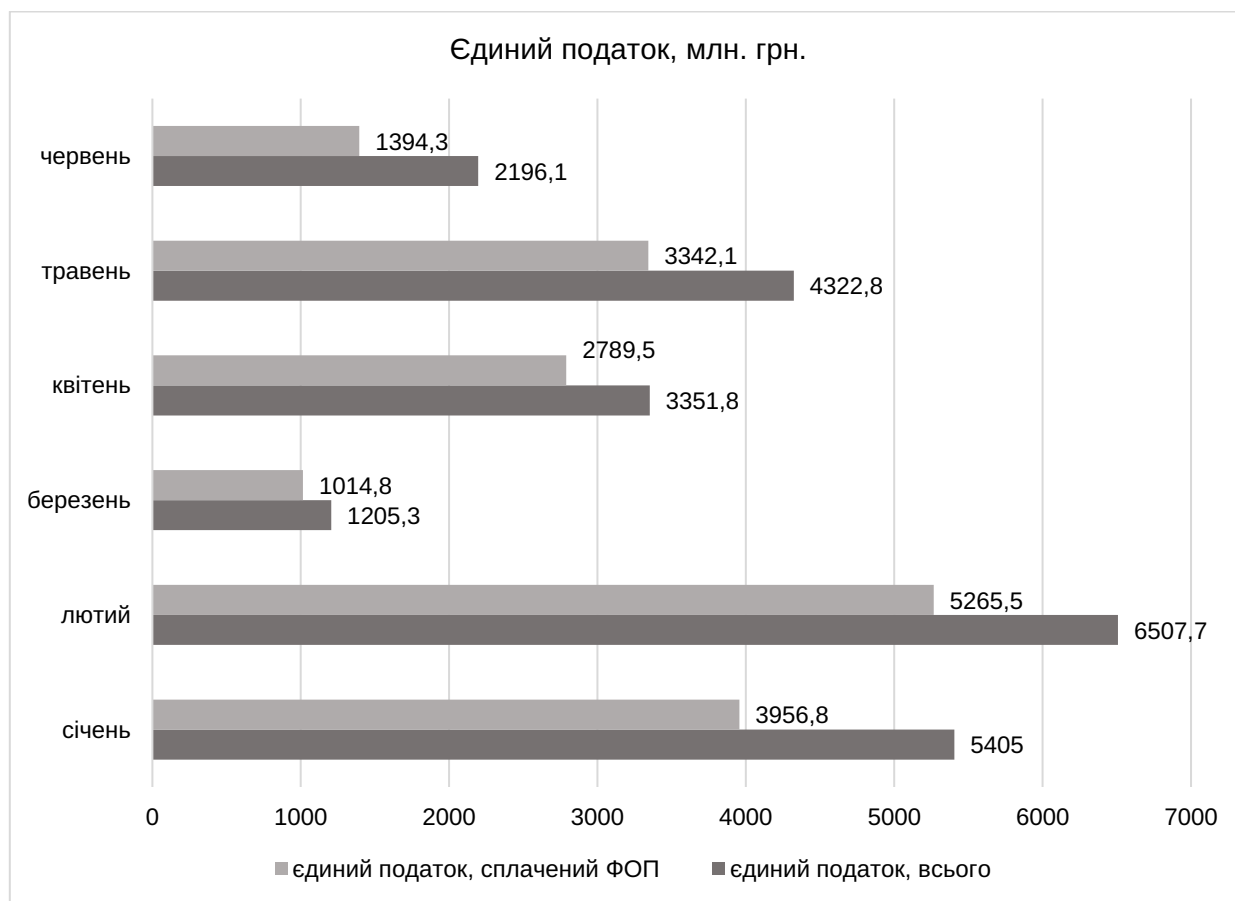


Рис. 1. Надходження єдиного податку до місцевих бюджетів за січень-травень 2022 року

Джерело: складено автором за даними [16]

пільгами, що мали негативний вплив на місцеві бюджети скористались не всі платники (наприклад, ФОПи 1–2 групи часто продовжують сплачувати податки, незважаючи на те, що мають можливість цього не робити під час воєнного стану). Збільшення сплати єдиного податку у травні 2022 року може бути також перекрито зростанням платників, які перейшли на сплату єдиного податку за ставкою 2%. Проте, у червні місяці відбувається стрімке зменшення суми єдиного податку, що є цілком виправданим в умовах інфляційних процесів та зниження купівельної спроможності споживачів. Але й слід мати на увазі, що впровадження ставки єдиного податку 2% теж може призвести і до втрат місцевих бюджетів. Вплив такого зменшення (збільшення) можна спрогнозувати у подальших дослідженнях на підставі більш детальної інформації щодо надходжень єдиного податку у розрізі окремих груп платників податку. Константою залишається те, що основна сума єдиного податку сплачується фізичними особами-підприємцями. А податкові новації, які введені для малого бізнесу, поки що не мають фіскальної значимості.

Для підприємницьких структур доцільно прогнозувати вигоди та ризики перебування на особли-

вому режимі спрощеної системи оподаткування, адже не всім така система може підійти в економічному плані. По суті єдиний податок за ставкою 2% – це є тимчасовий режим оподаткування, тому, коли дія воєнного/надзвичайного стану в Україні закінчиться, то підприємство автоматично з першого числа місяця наступного за місяцем закінчення дії воєнного стану повернеться до свого старого режиму оподаткування. Основні вигоди від застосування особливої спрощеної системи оподаткування: це доволі низька ставка єдиного податку, відсутність обмеження щодо кількості працівників та обсягу отриманого доходу. Проте, даний режим оподаткування не завжди може бути сприятливим для суб'єктів малого бізнесу.

Як вважають фахівці з питань українського та міжнародного оподаткування BDO в Україні, спрощена система оподаткування зі сплатою єдиного податку за ставкою 2% буде не вигідна ФОПам 1 та 2 групи, які взагалі мають право не сплачувати єдиний податок з 01.04.2022 року і до скасування/припинення дії воєнного/надзвичайного стану, а також неплатникам ПДВ – юридичним особам на загальній системі. Вигідною може бути ця система для юридичних та фізичних осіб-підприємців, які перебувають у 3 групі зі сплатою єдиного податку

за ставкою 5% (без ПДВ). Для суб'єктів малого бізнесу, які перебувають у 3 групі зі сплатою єдиного податку за ставкою 3% з ПДВ, а також юридичних осіб на загальній системі оподаткування – платників ПДВ постає необхідність обґрунтування доцільності перебування на спеціальному режимі спрощеної системи оподаткування [17]. На думку податкового експерта Олексія Павленко, введені новації є вигідними для більшості високоприбуткових юридичних та фізичних осіб – платників податку, які застосовують загальну систему оподаткування. Відтак, сплата єдиного податку за ставкою 2% є більш вигідною в порівнянні зі сплатою податку на прибуток для юридичних осіб, якщо прибуток становить більше ніж 11,11% від ціни товарів (робіт, послуг), для ФОПів обирати ставку 2% вигідно з рентабельністю від 10,26% [18].

Привабливим, на перший погляд, є також звільнення платників спеціального єдиного податку від нарахування та сплати ПДВ. Слід зазначити, що у випадку переходу на єдиний податок за ставкою 2% від обороту попередня реєстрація платником ПДВ не анулюється, а вона лише призупиняється на певний період (з дати переходу до припинення дії воєнного/ надзвичайного стану, а у випадку добровільної відмови від перебування спеціальному режимі групи 3 єдиного податку – з дати переходу до дати добровільної відмови). Звичайно, що таке звільнення матиме свої негативні наслідки після повернення до статусу платника ПДВ у частині справляння та адміністрування ПДВ: втрати права на податковий кредит за придбаними товарами у період перебування на спеціальній групі єдиного податку та обов'язку щодо нарахування податкових зобов'язань при реалізації товарів, робіт, послуг з моменту повернення на попередній режим оподаткування.

Поки що важко визначитися, чого більше – негативних наслідків чи позитивних результатів очікувати найближчим часом від впровадження податкових змін у сфері функціонування малого бізнесу. Разом з тим зрозуміло, що податкове стимулювання розвитку малого бізнесу має бути спрямовано саме у площині реформування «класичної» спрощеної системи оподаткування та встановлення спеціальних режимів у межах діючих груп платників єдиного податку з метою досягнення балансу між державними і підприємницькими інтересами.

Враховуючи той факт, що будь-які заходи щодо посилення податкового контролю за діяльністю платників податків призводять або до припинення частиною з них підприємницької діяльності, або до переведення її в «неофіційний формат», вносити корективи в функціонування системи справляння єдиного податку слід зважено та з урахуванням як поточного фінансового стану суб'єктів малого та мікробізнесу та економічних реалій, в яких вони

функціонують, так і можливих наслідків для економіки переважної кількості регіонів України та рівня фінансової забезпеченості місцевих бюджетів [19].

В Україні оподаткування малого бізнесу з метою розвитку цього сектора економіки має створювати сприятливий соціально-економічний клімат за рахунок збалансованого податкового законодавства і адекватного податкового тиску. Посилити стимулюючий вплив податкового механізму на розвиток суб'єктів малого підприємництва допоможе закордонний досвід, зокрема, досвід країн Європейського союзу, де механізм оподаткування суб'єктів малого підприємництва передбачає впровадження спеціальних режимів оподаткування окремих категорій підприємств податком на додану вартість [20, с. 130].

Підтримуємо думку науковців, які зосереджують увагу саме на коригуванні спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого та мікропідприємництва. Так, у частині непрямого оподаткування малого малого доцільним заходом є застосування диференційованих ставок ПДВ для товарів і послуг першої необхідності (10%), предметів розкоші (25%) та всіх інших товарів і послуг (15%). Так як на малих підприємствах переважно здійснюється реалізація товарів і послуг, що не є предметами розкоші, податковий тягар на малі підприємства від ПДВ знизиться, що також призведе до підвищення конкурентоспроможності суб'єктів малого підприємництва в цілому [21, с. 64].

У період невизначеності національної економіки та зростання інфляційних процесів слушною є пропозиція щодо врахування фактору часу при визначенні граничних лімітів доходу при справлянні єдиного податку, щорічного перегляду розмірів граничних лімітів, їх прив'язка до соціально-економічних показників розвитку країни та її територій [22, с. 59].

Отже, задля забезпечення відновлення ділової активності малого підприємництва доцільним передбачається введення змін щодо граничних лімітів отриманого доходу у межах «класичних» груп – платників єдиного податку з урахуванням інфляційних процесів, оскільки перехід на «особливу» групу єдиного податку за ставкою 2% від обороту не завжди є вигідним для більшості суб'єктів малого бізнесу. Зважаючи на сучасний стан використання спрощеної системи оподаткування в Україні та довготривалий характер деструктивних змін національної економіки, доцільним є обґрунтування та впровадження диференційованого підходу до визначення ставок єдиного податку та ПДВ під час здійснення стратегічних та соціально значущих видів діяльності суб'єктами малого бізнесу.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, в умовах посилення загроз зовнішнього середовища, гармонізаційний розвиток

малого підприємництва, відтворення його соціально-економічного потенціалу потребує вагомої державної підтримки, насамперед, у сфері реформування системи оподаткування із метою створення сприятливих умов для розширення бізнесу. Лібералізація оподаткування в період війни щодо скасування сплати єдиного податку платниками 1–2 групи спрощеної системи оподаткування, запровадження єдиного податку в розмірі 2% (з призупиненням сплати ПДВ) фактично для всіх підприємств, скасування сплати «імпортного» ПДВ, послаблення адміністративного навантаження на платників, дерегуляція бізнесу і послаблення податкового контролю стали вимушеними антикризовими заходами та допомогли бізнесу вийти із «шокового стану». Скориставшись такими інструментами, суб'єкти малого підприємництва отримали можливість зосередитися на питаннях відновлення і налагодження бізнесу в умовах дії воєнного стану в Україні.

Подальше реформування системи оподаткування малого бізнесу має бути орієнтовано на активізацію його розвитку в умовах нестабільної політико-економічної ситуації в Україні і на подальше наповнення державного та місцевих бюджетів за рахунок податкових надходжень від суб'єктів малого підприємництва. Доцільним є надання податкових преференцій щодо встановлення граничного розміру доходу з урахуванням соціально-економічних показників розвитку країни, а також диференціювання ставок єдиного податку та реформування механізму справляння ПДВ від впровадження стратегічних та соціально значущих видів діяльності.

Формування виваженої податкової політики повинно мати євроінтеграційний вектор з використанням позитивних аспектів зарубіжного досвіду надання податкових преференцій у сфері діяльності суб'єктів малого підприємництва, що і буде темою подальших досліджень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Онешко С. В., Скрипник С. В., Ольшанська М. В. Особливості та ефективність податкових інструментів підтримки малого та середнього бізнесу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2022. № 2. С. 50–57.
2. YouControl: у 2021 році в Україні зареєстровано менше нових компаній і більше ФОПів ніж у 2020-му. URL: <https://youcontrol.com.ua/data-research/2021-ukrayini-zareiestrovano/> (дата звернення 08.08.2022).
3. Індекс настроїв малого бізнесу за 2021 рік. URL: <https://eba.com.ua/indeks-nastroyiv-malogo-biznesu> (дата звернення: 04.08.2022).
4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.08.2022).
5. Міністерство фінансів України: офіційний вебсайт. URL: <http://www.mof.gov.ua> (дата звернення: 08.08.2022).
6. Державна казначейська служба України: офіційний вебсайт. URL: <http://www.treasury.gov.ua> (дата звернення: 08.08.2022).
7. Дикань В.В., Фролова Н. Л. Напрями та інструменти державної підтримки розвитку малого та середнього бізнесу в Україні у воєнний час. *Економіка та суспільство*. 2022. № 38. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-56> (дата звернення 05.08.2022).
8. Офіційний телеграм-канал Міністерства цифрової трансформації України. У якому стані український бізнес? Результати опитування. URL: <https://t.me/mintsyfra/3184> (дата звернення 05.08.2022).
9. Дерев'яно А. Все більше МСБ повертається до роботи на тлі скорочення фінансових резервів. URL: <https://eba.com.ua/> (дата звернення: 05.08.2022).
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15 березня 2022 року № 2120-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20> (дата звернення: 02.08.2022).
11. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період воєнного стану: Закон України від 24 березня 2022 р. № 2142-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20> (дата звернення: 02.08.2022).
12. Марчак Д., Маркуц Ю. Маршалок Т. Бюджетний барометр – травень 2022. URL: <https://vox-ukraine.org/byudzhethnyj-barometr-traven-2022> (дата звернення: 09.08.2022).
13. Марчак Д., Маркуц Ю. Маршалок Т. Бюджетний барометр – червень 2022. URL: <https://voxukraine.org/byudzhethnyj-barometr-cherven-2022/> (дата звернення: 09.08.2022).
14. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей податкового адміністрування податків, зборів та єдиного внеску під час дії воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 12 травня 2022 року № 2260-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20> (дата звернення: 02.08.2022).
15. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо перегляду окремих пільг з оподаткування: Закон України від 21.06.2022 р. № 2325-IX / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2325-20> (дата звернення: 02.08.2022).
16. Державний веб-портал бюджету для громадян: офіційний вебсайт. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (дата звернення: 09.08.2022).
17. Невмержицький В., Шип В. Оподаткування під час воєнного стану <https://eba.com.ua/opodatkovannya-pid-chas-voennogo-stanu/> (дата звернення: 10.08.2022).
18. Павленко О. Для кого вигідний 2%-вий єдиний податок. URL: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1064708.html> (дата звернення: 09.08.2022).
19. Сушкова О. Є., Осадчий Є.С. Роль платників єдиного податку у формуванні фінансового-еконо-

мічного потенціалу регіонів України. *Ефективна економіка*. 2020. № 11 URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=8346> (дата звернення: 10.08.2022)

20. Карпова Т.С. Механізм ефективного функціонування підприємств: податковий аспект. *Економіка і організація управління*. 2020. № 3 (39). С. 121–132. URL: <https://doi.org/10.31558/2307-2318.2020.3.11> (дата звернення: 08.08.2022).

21. Побережець О. В., Шмагіна В. В., Гусев А. О. Вплив державної податкової політики на конкурентоспроможність суб'єктів малого підприємництва в Україні. *Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління*. 2021. Том 20. № 1 (47). С. 49–69. URL: [https://doi.org/10.18524/2413-9998.2021.1\(47\).226926](https://doi.org/10.18524/2413-9998.2021.1(47).226926) (дата звернення: 10.08.2022).

22. Дмитрук Б. П., Германенко Л. М. Спрощена система оподаткування малого підприємництва в умовах пандемії COVID-19. *Науковий вісник Чернівецького університету*. 2021. Випуск 834. С. 54–60.

REFERENCES:

1. Oneshko S. V., Skrypnyk S. V. & Olshanska M. V. (2022). Osoblyvosti ta efektyvnist podatkovykh instrumentiv pidtrymky maloho ta serednoho biznesu [Features and efficiency of tax instruments to support small and medium-sized business]. *Investytsii: praktyka ta dosvid*, no. 2, pp. 50–57. (in Ukrainian)

2. YouControl: u 2021 rotsi v Ukraini zareiestrovano menshe novykh kompanii i bilshe FOPIv nizh u 2020-mu [YouControl: in 2021, fewer new companies and more FOPs were registered in Ukraine than in 2020]. Available at: <https://youcontrol.com.ua/data-research/2021-ukrayini-zareiestrovano> (accessed 08 August 2022). (in Ukrainian)

3. Indeks nastroyiv maloho biznesu za 2021 rik [Small business sentiment index for 2021]. Available at: <https://eba.com.ua/indeks-nastroyiv-malogo-biznesu> (accessed 04 August 2022). (in Ukrainian)

4. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI [Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua>. (accessed 02 August 2022).

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy: ofitsiyni vebсайт [Ministry of Finance of Ukraine: official website]. Available at: <http://www.mof.gov.ua>. (accessed 08 August 2022).

6. Derzhavna kaznacheiska sluzhba Ukrainy: ofitsiyni vebсайт [State Treasury Service of Ukraine: official website]. Available at: <http://www.treasury.gov.ua> (accessed 08 August 2022).

7. Dykan V.V. & Frolova N. L. (2022). Napriamy ta instrumenty derzhavnoi pidtrymky rozvytku maloho ta serednoho biznesu v Ukraini u voiennyi chas [Directions and tools of state support for the development of small and medium-sized businesses in Ukraine during wartime]. *Ekonomika ta suspilstvo*, no. 38. Available at: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-56> (accessed 05 August 2022). (in Ukrainian)

8. Ofitsiyni telehram-kanal Ministerstva tsyfrovoyi transformatsii Ukrainy. U yakomu stani ukrainskyi biznes? Rezultaty opytuvannya [Official Telegram channel of the Ministry of Digital Transformation of Ukraine.

What is the state of Ukrainian business? Survey results]. Available at: <https://t.me/mintsyfra/3184> (accessed 05 August 2022).

9. Derevianko A. Vse bilshe MSB povertaietsia do roboty na tli skorochnnia finansovykh rezerviv [More and more SMEs are returning to work amid shrinking financial reserves]. Available at: <https://eba.com.ua/> (accessed 05 August 2022). (in Ukrainian)

10. Pro vnesennia zmin do Podatkovooho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo dii norm na period dii voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 15 bereznia 2022 roku № 2120-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the application of norms during the period of martial law: Law of Ukraine dated March 15, 2022 No. 2120-IX]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20> (accessed 02 August 2022).

11. Pro vnesennia zmin do Podatkovooho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo vdoskonalennia zakonodavstva na period voiennoho stanu: Zakon Ukrainy vid 24 bereznia 2022 r. № 2142-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the improvement of legislation for the period of martial law: Law of Ukraine dated March 24, 2022 No. 2142-IX]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20> (accessed 02 August 2022).

12. Marchak D., Markuts Yu. & Marshalok T. Biudzhetnyi barometr – traven 2022 [Budget barometer – May 2022]. Available at: <https://voxukraine.org/byudzhetnyi-barometr-traven-2022/> (accessed 09 August 2022). (in Ukrainian)

13. Marchak D., Markuts Yu. & Marshalok T. Biudzhetnyi barometr – cherven 2022 [Budget barometer – June 2022]. Available at: <https://voxukraine.org/byudzhetnyi-barometr-cherven-2022/> (accessed 09 August 2022). (in Ukrainian)

14. Pro vnesennia zmin do Podatkovooho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shchodo osoblyvostei podatkovoho administruvannya podatkov, zboriv ta yedynoho vnesku pid chas dii voiennoho, nadzvychainoho stanu: Zakon Ukrainy vid 12 travnia 2022 roku № 2260-IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the peculiarities of the tax administration of taxes, fees and a single contribution during the state of martial law, state of emergency: Law of Ukraine dated May 12, 2022 No. 2260-IX]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2260-20> (accessed 02 August 2022).

15. Pro vnesennia zmin do Podatkovooho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo perehliadu okremykh pilh z opodatkuvannia: Zakon Ukrainy vid 21.06.2022 r. № 2325- IX [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the revision of certain tax benefits: Law of Ukraine dated 06/21/2022 No. 2325-IX]. Verkhovna Rada Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2325-20> (accessed 02 August 2022).

16. Derzhavnyi veb-portal biudzhetu dlia hromadian: ofitsiyni sait. [State budget web portal for citizens: official website]. Available at: <https://openbudget.gov.ua/>

national-budget/incomes (accessed 09 August 2022). (in Ukrainian)

17. Nevmerzhytskyi V. & Shyp V. Opodatkuvannia pid chas voiennoho stanu [Taxation during martial law]. Available at: <https://eba.com.ua/opodatkuvannya-pid-chas-voyennogo-stanu/> (accessed 10 August 2022). (in Ukrainian)

18. Pavlenko O. Dlia koho vyhidnyi 2%-vyi yedynyi podatok [For whom is a 2% single tax]. Available at: <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1064708.html>. (accessed 09 August 2022). (in Ukrainian)

19. Sushkova O. Ie. & Osadchyi Ye. S. (2020). Rol platnykiv yedynoho podatku u formuvanni finansovoho-ekonomichnoho potentsialu rehioniv Ukrainy [The role of single taxpayers in formation of financial and economic potential of regions in Ukraine]. *Efektivna ekonomika*, no. 11. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8346> (accessed 10 August 2022). (in Ukrainian)

20. Karpova T. S. (2020). Mekhanizm efektyvnoho funktsionuvannia pidpriemstv: podatkovi aspekt

[Mechanism of efficient functioning of enterprises: tax aspect]. *Ekonomika i orhanizatsiia upravlinnia*, no. 3(39), pp. 121–132. Available at: <https://doi.org/10.31558/2307-2318.2020.3.11> (accessed 08 August 2022). (in Ukrainian)

21. Poberezhets O. V., Shmahina V. V. & Husiev A. O. (2021). Vplyv derzhavnoi podatkovoi polityky na konkurentospromozhnist subiektiv maloho pidpriemnytstva v Ukraini [The impact of state tax policy on the competitiveness of small business entities in Ukraine]. *Rynkova ekonomika: suchasna teoriia i praktyka upravlinnia*, vol. 20, no. 1 (47), pp. 49–69. Available at: [https://doi.org/10.18524/2413-9998.2021.1\(47\).226926](https://doi.org/10.18524/2413-9998.2021.1(47).226926) (accessed 10 August 2022). (in Ukrainian)

22. Dmytruk B.P., & Hermanenko L.M. (2021). Sproshchena systema opodatkuvannia maloho pidpriemnytstva v umovakh pandemii COVID-19 [Simplified small business taxation system in COVID-19 conditions]. *Naukovyi visnyk Chernivetskoho universytetu*, vol. 834, pp. 54–60. (in Ukrainian)