

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/pyuv.v6.2022.20>**Ю. О. Костенко***orcid.org/0000-0003-4079-694X**кандидат юридичних наук, доцент,**доцент кафедри господарського та адміністративного права
Донецького національного університету імені Василя Стуса*

ПОДАТКОВЕ СТИМУЛЮВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УМОВАХ ВОЄННОГО СТАНУ

Постановка проблеми. Підтримка роботи українського бізнесу – важливе завдання для забезпечення економічної спроможності нашої країни протистояти викликам війни. Навіть у поточних надскладних умовах держава здійснює відповідні кроки, аби підтримати та активізувати діяльність суб'єктів господарювання, що опинились у скрутних умовах. З цією метою урядом було запроваджено низку ініціатив, які передбачають послаблення вимог щодо реєстрації та ведення бізнесу, доступне кредитування, можливість релокації з територій, де ведуться активні бойові дії, податкове стимулювання та інші поліпшення, які дозволяють бізнесу продовжувати функціонувати та розвиватися. Про позитивні вади прийнятих заходів свідчать статистичні данні щодо реєстрації суб'єктів господарювання. Так, відповідно до даних Національного інституту стратегічних досліджень з початку повномасштабного вторгнення РФ в Україну зареєстровано майже 150 тис. нових бізнесів, з яких 132 тис. – це фізичні особи – підприємці, та понад 14 тис. – юридичні особи [1].

Оцінка стану літератури. Різні аспекти питань податкового стимулювання знайшли своє відображення в роботах таких вітчизняних науковців, як: М. П. Кучерявенко, Д. М. Рева, Є. Ю. Шаптала, О. В. Кузнецова та інших [2-5]. Проте, зміни в податковому законодавстві, які відбулися під час введення в Україні воєнного стану, обумовлюють доцільність подальших досліджень цієї проблематики.

Метою статі є дослідження поняття та форм податкового стимулювання суб'єктів малого підприємництва, запроваджених під час воєнного стану.

Виклад основного матеріалу. У тлумачному словнику української мови «стимул» розглядається як спонукання до діяльності, заохочувальний поштовх, нагорода за хорошу роботу, умова до розвитку [6, с. 1392]. Як цілком вірно зазначає Д. М. Рева, спричинення такої активності відбувається через конкретні інтереси конкретних суб'єктів. Інтерес перетворюється в інтенсивний каталізатор людської діяльності лише тоді, коли існує реальна можливість його задо-

волення. Коли у суб'єкта є вибір між декількома варіантами поведінки, його інтерес спрямується на більш корисний для нього варіант [3, с. 76]. Підіймаючи питання про стимулювання учасників податкових відносин, ми виходимо з того, що мова йде про відповідні правові стимули, які здатні задовольнити інтереси фізичних та юридичних осіб з метою заохочення останніх до здійснення господарської діяльності, придбання майна (майнових прав), інвестування, звичайної трудової діяльності тощо. Тобто, в такій ситуації податкове стимулювання оказує позитивний вплив не тільки на податкові відносини, а й на розвиток інших сфер життєдіяльності суспільства в цілому, й економіки держави зокрема.

Є. Ю. Шаптала, досліджуючи стимули у податковому праві, критично ставиться до розуміння останніх як правового явища, яке становить собою особливий спосіб взаємозв'язку норм права, що регулюють здійснення податкового контролю, надання податкових пільг, норм, які закріплюють науково обґрунтований податковий тягар, які створюють правовий режим, що спонукає до активної позитивної діяльності в інтересах індивіда, суспільства та держави [4, с. 75-76]. Вчений, перш за все, не погоджується з віднесенням до податкових стимулів податкового контролю, оскільки, останній спрямований на забезпечення додержання податкового та іншого законодавства платниками податків, а також на виявлення, ліквідацію та попередження податкових правопорушень, і, в такий спосіб він не створює жодних позитивних умов для платників податків безпосередньо. Навряд чи можна однозначно погодитися з таким підходом. І в даному випадку слід виходити з того, що податкова перевірка, як метод податкового податкового контролю, виступає не тільки адміністративним тягарем для платника податків, але і можливістю забезпечити йому справедливий, конкурентні умови на ринку, скорочуючи рівень ухилень від оподаткування. При цьому, спрощення процедур податкового контролю стимулює підвищення рівня податкової дисципліни та добровільної сплати податків. Саме тому, більш конструк-

тивним вбачаємо розуміння податкового стимулювання як врегульованого нормами податкового права звільнення зобов'язаного суб'єкта від податкових обов'язків, зменшення їх обсягів, а також розширення його можливостей по реалізації податкових прав, що надаються за умови вчинення дій, в результатах яких заінтересована держава [3, с. 76].

Підіймаючи питання яким чином на сьогодні проявляється податкове стимулювання треба, мабуть, відійти від класичного розуміння цієї категорії з позиції теорії податкового права. Зменшення податкового тиску, спрощення процедур податкового адміністрування, тимчасовий мораторій на перевірки суб'єктів господарювання, автоматичне подовження до закінчення війни ліцензій, звільнення від штрафів та інших заходів відповідальності за фінансові правопорушення – це все, можна розглядати як форму реалізації податкового стимулювання на період дії воєнного стану в Україні.

Аналіз стану малого бізнесу в Україні свідчить про те, що подальший його розвиток є неможливим без активного втручання держави. Тому для України наразі особливо актуальними є розробка та реалізація обґрунтованої та ефективної державної політики підтримки малого бізнесу, і, в першу чергу, за рахунок модернізації спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Відповідно до Розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі – ПК України), тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24.02.2022 р. № 64 затвердженням Законом України «Про затвердження Указу Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 2102 справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням певних особливостей [7]. Звернемо увагу на основні зміни, які відбулися в спрощеній системі оподаткування суб'єктів малого підприємництва за час воєнного стану в Україні.

Так, перший блок змін стосується безпосередньо нарахування та сплати єдиного податку через запровадження з 1 квітня 2022 року до припинення воєнного стану ставки єдиного податку для третьої групи платників у розмірі 2 % від отриманого доходу. При цьому слід враховувати наступне:

1) платниками єдиного податку третьої групи можуть бути фізичні особи – підприємці та юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми. Тобто, до таких осіб не застосовуються обмеження щодо обсягу доходу та кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах;

2) такі платники використовують спрощену систему з місяця, наступного за місяцем подання заяви;

3) суб'єкти господарювання, оборот яких складає до 10 млрд. грн. сплачують єдиний податок в розмірі 2 % за правилами, які встановлені для 3-ї групи платників податків;

4) податковий (звітний) період дорівнює календарному місяцю;

5) оплата податку здійснюється щомісячно, до 10 числа місяця, наступного за звітним;

6) платники звільняються від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на додану вартість (далі – ПДВ) з операцій з постачання товарів, робіт та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, та при ввезенні товарів на митну територію України;

7) реєстрація платником ПДВ є призупиненою.

Хотілося б підкреслити, що відповідно до п. 9.5 п. 9 підрозділу 8 Розділу XX ПК України не враховуються в обрахунку показника ШНк-клОтр суми ПДВ за отриманими платником ПДВ податковими накладними та/або розрахунками коригування до таких податкових накладних, зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних, що складені за операціями, дата виникнення податкових зобов'язань за якими припадає (припадала) на період, протягом якого платник податку застосовував спрощену систему оподаткування з урахуванням особливостей оподаткування, встановлених п.п. 9.5 п. 9 підрозд. 8 розділу XX «Перехідні положення» ПК України [7].

Не дивлячись на низку позитивних вад, слід звернути увагу, на певні обмеження встановлені законодавцем при застосуванні платниками ставки єдиного податку у розмірі 2 %. Зокрема, не можуть відноситись до таких платників наступні суб'єкти господарювання:

1) юридичні особи та фізичні особи – суб'єкти підприємництва, які здійснюють такі види господарської діяльності:

а) обмін іноземної валюти;

б) виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу паливно-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів, роздрібною торгівлі підакцизними товарами);

в) видобуток, реалізацію корисних копалин (крім видобування підземних та поверхневих вод підприємствами, які надають послуги централізованого водопостачання та водовідведення);

2) страхові (перестрахові) брокери, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення,

інвестиційні фонди та інші фінансові установи, визначені законодавством; реєстратори цінних паперів;

3) представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;

4) юридичні та фізичні особи, які не є резидентами України.

Після припинення або скасування воєнного стану на території України платники єдиного податку третьої групи, які на день припинення або скасування такого стану на території України використовували 2 % ставку єдиного податку з першого дня місяця, наступного за місяцем припинення або скасування воєнного стану на території України, втрачають право на використання особливостей оподаткування, встановлених податковим законодавством, і автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування, передбачених підрозділом 8 Розділу XX ПК України.

Як позитивний момент, безумовно, слід відмітити, що обрання пільгової ставки єдиного податку на рівні 2 % є правом суб'єктів господарювання. Так, платник податку має право самостійно (шляхом подання заяви) відмовитися від використання особливостей оподаткування в такому режимі з першого дня місяця, наступного за місяцем, у якому прийнято таке рішення. У такому разі платник податків вважається таким, що застосовує систему оподаткування, на якій він перебував до обрання наведених вище особливостей оподаткування.

Другий блок змін стосується нарахування та сплати єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ). Так, з 1 березня 2022 року до припинення (скасування) воєнного стану в Україні та протягом 12 місяців після його припинення (скасування) приватні підприємці незалежно від системи оподаткування мають право не нараховувати та не сплачувати ЄСВ за себе. Таке положення розповсюджується й на осіб, що проводять незалежну професійну діяльність і членів фермерських господарств. У розрахунку ЄСВ до відповідної податкової декларації за періоди звільнення дані не заповнюються.

Платники єдиного податку третьої групи – фізичні особи – підприємці, які використовують особливості оподаткування за пільговою 2 % ставкою єдиного податку, при визначенні та сплаті ЄСВ зобов'язані подати звітність за звітний період – грудень як податкову декларацію платника єдиного податку за IV квартал податкового (звітного) року, в якій розраховують зобов'язання платників єдиного податку нарастаючим підсумком та зазначають відомості про

суми ЄСВ, нарахованого, обчисленого і сплаченого в порядку, визначеному законом для даної категорії платників.

Окремо слід звернути увагу, що фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності другої та третьої групи єдиного податку та підприємства третьої групи єдиного податку можуть не нараховувати ЄСВ на заробітну плату мобілізованих працівників. Проте, в разі прийняття такого рішення, обов'язок щодо сплати ЄСВ приймає на себе держава.

І останні зміни, які мають пряме відношення щодо підтримки малого підприємництва пов'язані зі спрощенням процедур податкового контролю та послабленнями щодо застосування заходів відповідальності за податкові правопорушення.

Відповідно до п. 69.2 підрозділу 10 Розділу XX ПК України податкові перевірки не розпочинаються, а розпочаті перевірки зупиняються, за виключенням:

а) камеральних перевірок в частині перевірок декларацій та уточнюючих розрахунків (у разі їх подання), до яких подано заяву про повернення суми бюджетного відшкодування);

б) документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків та/або документальних позапланових перевірок платників податків, за якими отримано податкову інформацію, що свідчить про порушення платником валютного законодавства;

в) фактичних перевірок [7].

Відповідно до п. 69 підрозділу 10 Розділу XX ПК України платники єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування єдиним податком за ставкою 2 % звільняються від відповідальності за несвоєчасне виконання податкових обов'язків, граничний термін виконання яких припадає на період починаючи з 24 лютого 2022 року до дня переходу таких платників на застосування особливостей оподаткування єдиним податком третьої групи за ставкою 2 %, за умови виконання ними таких податкових обов'язків щодо реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, подання звітності, сплати податків і зборів, протягом 60 календарних днів з дня переходу на систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування єдиним податком за пільговою ставкою. При цьому, порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків зазначених обов'язків та перелік документів на підтвердження затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Зокрема, відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року

№ 225 такі підстави розмежовано залежно від виду платника податків [8]. Так, до таких підстав для платників податків – юридичних осіб відносяться наступні:

1) втрата (знищення чи зіпсуття) первинних документів, комп'ютерного та іншого обладнання внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією РФ;

2) неможливість використати чи вивезти документи, комп'ютерне та інше обладнання внаслідок ведення бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених військовою агресією Російської Федерації;

3) використання чи вивезення документів, комп'ютерного або іншого обладнання, пов'язане з ризиком для життя чи здоров'я посадової особи платника податків або неможливе у зв'язку з встановленням уповноваженими органами державної влади відповідно до закону в умовах воєнного стану заборон та/або обмежень;

4) можливість витоку інформації щодо обсягів та місць зберігання пального або спирту етилового та їх знищення надалі внаслідок складання та реєстрації акцизних накладних, та/або подання електронних документів, що містять дані про фактичні залишки пального та обсяг обігу пального або спирту етилового, та/або подання заявки на переміщення пального або спирту етилового транспортними засобами, що не є акцизними складами пересувними тощо (виключно в частині виконання визначених цим абзацом обов'язків) тощо.

Підставами неможливості виконання фізичною особою, зокрема самозайнятою особою, податкових обов'язків, є наступні:

1) перебування на території населеного пункту, який є податковою адресою такого платника та в якому ведуться воєнні (бойові) дії, який оточено (заблоковано) або тимчасово окуповано збройними формуваннями Російської Федерації;

2) перебування на стаціонарному лікуванні у закладах охорони здоров'я (у тому числі закордонних) у зв'язку з пораненням (контузією, травмою, каліцтвом), пов'язаним із виконанням обов'язків військової служби, або у відпустці у зв'язку з хворобою або для лікування після тяжкого поранення за висновком (постановою) військово-лікарської комісії;

3) призов на військову службу під час загальної мобілізації;

5) належність до працівників правоохоронних органів, військовослужбовців або працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України тощо [8].

Цілком логічним представляється, що в обох випадках наведені переліки підстав є відкритими, адже фактично можуть виникнути й інші

обставини непереборної сили (форс-мажорні обставини), при документальному підтвердженні яких зобов'язаними особами, контролюючий орган має їх враховувати.

Висновки. З урахуванням викладеного слід зазначити, що забезпечення державної підтримки суб'єктів малого підприємництва на сьогодні відбувається за рахунок податкового стимулювання, основною метою якого є збалансування податкового навантаження, що визначено податковим законодавством України та матеріальними можливостями суб'єктів господарювання. На період дії воєнного стану передбачено низку податкових послаблень для фізичних та юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, ключовими серед яких є: 1) спрощення щодо адміністрування єдиного податку (запровадження пільгової ставки єдиного податку у розмірі 2 % від отриманого доходу; скасування обмежень щодо обсягу доходу та кількості осіб для платників єдиного податку третьої групи; звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з ПДВ за низкою операцій; спрощення переходу на сплату єдиного податку); 2) встановлення права щодо виконання обов'язку з нарахування та сплати єдиного соціального внеску (далі – ЄСВ) в добровільному порядку; 3) тимчасовий мораторій на податкові перевірки суб'єктів господарювання та звільнення від відповідальності за несвоєчасне виконання низки податкових обов'язків.

Література

1. Огляд інструментів підтримки бізнесу в період воєнного стану. URL: <https://niss.gov.ua/news/komentari-ekspertiv/ohlyad-instrumentiv-pidtrymky-biznesu-v-period-voyennoho-stanu-v-1>
2. Кучерявенко Н. П. Основы налогового права: учеб. пособие. Харьков: Легас, 2003. 384 с.
3. Рева Д. М. Актуальні питання податкового стимулювання. Право та інновації. 2015. № 3. С. 72-77. URL: <https://ndipzir.org.ua/wp-content/uploads/2015/09/Reva11.pdf>
4. Шаптала Є. Ю. Стимули у податковому праві: поняття, ознаки та функції. Право та інноваційне суспільство. 2017. № 2. С. 74-89. URL: <https://apir.org.ua/wp-content/uploads/2017/12/Shaptala9.pdf>
5. Кузнецова О. В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб – підприємців в Україні: дис. канд. юрид. наук: спец.: 12.00.07. ДНДІ МВС України. К., 2021. 187 с.
6. Бусел В. Т. Великий тлумачний словник сучасної української мови. К.: Ірпінь: ВТФ «Перун», 2005. 1728 с. URL: <https://archive.org/details/velykyslovnyk/page/1392/mode/1up>
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
8. Порядок підтвердження можливості чи неможливості виконання платником податків

обов'язків, визначених у підпункті 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX "Перехідні положення" Податкового кодексу України, та переліків документів на підтвердження: Наказ Міністерства фінансів України від 29 липня 2022 року № 225. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0967-22#Text>

Анотація

Костенко Ю. О. Податкове стимулювання суб'єктів малого підприємництва в умовах воєнного стану. – Стаття.

У статті розглянуто поняття та сутність податкового стимулювання. Доведено, що при стимулюванні учасників податкових відносин йдеться про відповідні правові стимули, які здатні задовольнити інтереси фізичних та юридичних осіб з метою заохочення останніх до здійснення господарської діяльності, придбання майна (майнових прав), інвестування, звичайної трудової діяльності тощо. За таких умов податкове стимулювання має позитивний вплив не тільки на податкові відносини, а й на розвиток інших сфер життєдіяльності суспільства в цілому, й економіки держави зокрема.

Обґрунтовано, що забезпечуючи державну підтримку суб'єктів малого підприємництва необхідно виходити із збалансування податкового навантаження, що визначено податковим законодавством України та матеріальними можливостями суб'єктів господарювання. Виділено низку податкових послаблень на період дії воєнного стану для фізичних та юридичних осіб – суб'єктів малого підприємництва, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності, ключовими серед яких є: 1) спрощення щодо адміністрування єдиного податку (запровадження пільгової ставки єдиного податку у розмірі 2 % від отриманого доходу; скасування обмежень щодо обсягу доходу та кількості осіб для платників єдиного податку третьої групи; звільнення від обов'язку нарахування, сплати та подання податкової звітності з податку на додану вартість за низкою операцій; спрощення переходу на сплату єдиного податку); 2) встановлення права щодо виконання обов'язку з нарахування та сплати єдиного соціального внеску в добровільному порядку; 3) запровадження тимчасового мораторію на податкові перевірки суб'єктів господарювання та звільнення від відповідальності за несвоєчасне виконання низки податкових обов'язків.

Розглянуто низку обмежень щодо застосування платниками єдиного податку пільгової податкової ставки в аспекті, як здійснюваної господарської діяльності так і виду платника податків; особливості переходу на сплату єдиного податку та повернення до загальної системи оподаткування; порядок підтвердження можливості (неможливості) виконання платником податків низки податкових обов'язків з метою звільнення від застосування заходів юридичної відповідальності; низку виключень щодо організації та проведення податкових перевірок (камеральних перевірок в частині перевірок декларацій та уточнюючих розрахунків, документальних позапланових перевірок, що проводяться на звернення платника податків та фактичних перевірок).

Ключові слова: суб'єкти малого підприємництва, суб'єкти господарювання, платники податків, податковий обов'язок, єдиний податок, єдиний соціальний внесок, державна підтримка малого бізнесу, податкове стимулювання, податковий контроль, юридична відповідальність.

Summary

Kostenko Yu. O. Tax Incentives for Small Business Entities under the Conditions of Martial Law. – Article.

The article examines the concept and the essence of tax incentives. It was proved that when stimulating the participants in tax relations, it is noted about relevant legal incentives that can satisfy the interests of the individuals and the legal entities with the aim of encouraging the latter to implement economic activities, to purchase property (property rights), to invest, to carry out the ordinary work activities, etc. Under the such conditions, tax incentives have a positive impact not only on the tax relations, but also on the development of other spheres of life in a society as a whole, and the state economy in particular.

It was reasoned that providing the state support to small business entities, it is necessary to proceed from the balancing the tax burden, which is determined by the tax legislation of Ukraine and the financial capabilities of the business entities. A number of tax breaks have been allocated for the period of martial law for the individuals and the legal entities - small business entities that are on a simplified system of taxation, accounting and reporting, the main of them are: 1) simplification of the administration of the single tax (introduction of a preferential rate of the single tax in the amount of 2% of the received income; cancellation of restrictions on the amount of income and the quantity of the third group tax payers; exemption from the obligation to calculate, to pay and to submit the value added tax returns for a number of transactions; simplification of the transition to the payment of a single tax); 2) establishing the right to fulfill the obligation to calculate and pay a single social contribution in a voluntary manner; 3) introduction of a temporary moratorium on tax audits of business entities and exemption from the responsibility for late fulfillment of a number of tax obligations.

A number of restrictions on the application of the preferential tax rate by the taxpayers of the single tax were considered in terms of both the economic activity carried out and the type of a taxpayer; the features of the transition to the payment of a single tax and return to the general taxation system; the procedure for confirming the possibility (impossibility) of the taxpayer's fulfillment of a number of the tax obligations in order to be exempted from the application of legal liability measures; a number of exceptions regarding to the organization and the providing of tax audits (in-room audits in the part of verifications of declarations and clarifying calculations, unscheduled documentary audits carried out at the request of the taxpayer and actual audits).

Key words: small business entities, business entities, taxpayers, tax liability, single tax, single social contribution, state support for small business, tax incentives, tax control, legal responsibility.