

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-10>

УДК 336.2:336.226.111

СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ: ФІСКАЛЬНА ЗНАЧИМІСТЬ ТА ПРІОРИТЕТИ РОЗВИТКУ

SIMPLIFIED TAXATION SYSTEM: FISCAL SIGNIFICANCE AND DEVELOPMENT PRIORITIES

Добрунік Тетяна Пилипівнакандидат економічних наук, доцент,
Одеський національний економічний університет
ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-8360-8916>**Dobrunik Tetiana**

Odesa National Economic University

У статті визначено пріоритетність спрощеної системи оподаткування для малого бізнесу. Розглянуто критерії застосування спрощеної системи оподаткування у розрізі окремих платників єдиного податку. Визначено фіскальну значимість спрощеної системи оподаткування у податкових надходженнях місцевих бюджетів. Представлено результати податкових преференцій для малого бізнесу у період воєнного стану. Визначено особливості облікового забезпечення та їх вплив на податкове адміністрування та зростання фіскального навантаження на підприємців малого бізнесу. Представлено основні напрямки реформування спрощеної системи оподаткування відповідно Національної стратегії доходів до 2030 року. Акцентовано увагу на податкове стимулювання підприємців малого бізнесу у сфері стратегічно значимих видів діяльності з метою збільшення податкових надходжень.

Ключові слова: спрощена система оподаткування, єдиний податок, платники податку, фіскальна значимість, податкова реформа, податкове стимулювання.

The simplified taxation system is a priority lever for supporting the development of small businesses, which allows for optimal tax burden and tax administration. The article examines the criteria for applying the simplified taxation system in the context of individual single tax payers. It is established that the main amount of the single tax is paid by individual entrepreneurs (groups 1-3), although the share of the single tax paid by them has decreased. The war period saw an increase in the single tax paid by legal entities in Group 3. Changes in the structure of tax revenues from single tax payers are due to the preferential taxation regime. It is determined that tax innovations during the martial law period contributed to tax revenues from the single tax, but caused budget losses from other taxes – income tax and VAT. The introduced innovations and their subsequent cancellation during the martial law period have resulted in complications in the tax administration and tax reporting procedures for business representatives. The procedure for preparing tax reports requires the use of accounting information. It is noted that the increased tax consequences of doing business for individual entrepreneurs (IEs) are largely due to the peculiarities of accounting support for commodity and settlement transactions. The paper presents the main measures of reforming the simplified taxation system envisaged by the National Revenue Strategy until 2030. Most of the proposed positions will increase the risk of doing business, especially for IEs and farms. In the area of small business, individual entrepreneurs who provide socially important products, goods, services and agricultural producers – farmers – may be the most vulnerable to tax reforms. The additional burden on private entrepreneurs in terms of mandatory accounting for all commodity transactions and cash payments requires greater professional competence in accounting and taxation. Increasing the fiscal burden on small business entrepreneurs could lead to the shadowing of the national economy and a loss of tax revenues. Taxation optimisation should be aimed at stimulating strategically important small business activities, increasing tax revenues, reducing the shadow economy, and improving social welfare.

Keywords: simplified taxation system, single tax, taxpayers, fiscal significance, tax reform, tax incentives.

Постановка проблеми. В умовах політико-економічної нестабільності національної економіки актуалізується посилення пріоритетності розвитку малого бізнесу, який відзна-

чається більш гнучкою мобільністю до несприятливих умов зовнішнього середовища, здатністю забезпечення ділової активності підприємницької діяльності. Ефективне ведення

бізнесу можливе лише за умови стабільності та прогнозованості податкового законодавства, що забезпечує оптимальне податкове навантаження підприємств. У сфері малого бізнесу таким є спрощена система оподаткування, як спеціальний податковий режим, запроваджений для зниження податкового навантаження та стимулювання мікропідприємництва до прозорості ведення бізнесу в Україні. Значимість застосування спрощеної системи оподаткування визначається такими критеріями як забезпечення податкових надходжень до місцевих бюджетів та оптимальне податкове навантаження ведення ефективного бізнесу. Проведення повномасштабної війни на території нашої держави стало передумовою запровадження податкових новацій для підтримки бізнесу, що у свою чергу позначилося як на податкових надходженнях до державного та місцевих бюджетів, так і на діяльності суб'єктів підприємництва. З метою підтримки та стимулювання підприємницької діяльності з початку введення воєнного стану Урядом було введено податкові преференції щодо послаблення податкового навантаження на бізнес. Проте, вже у липні 202 року скасовано більшість податкових пільг та повернуто механізм оподаткування на довоєнний період. Наприкінці 2023 року український Уряд затвердив Національну стратегію доходів до 2030 року, яка передбачає реформування податкової системи, удосконалення процедур податкового адміністрування, для забезпечення потенціалу задоволення фіскальних потреб у середньостроковій перспективі, досягнення партнерських відносин між бізнесом і державою [1]. Одним із заходів Національної стратегії доходів є кардинальна реформація спрощеної системи оподаткування. Відтак, особливо актуальним є дослідження фіскальної значимості від застосування спрощеної системи оподаткування та перспектив її реформування, основною метою якого має стати збалансування державних інтересів та інтересів підприємців малого бізнесу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Пріоритетність та значимість спрощеної системи оподаткування у довоєнні роки, а також проблематика її застосування в умовах воєнного стану розглянуто в публікаціях багатьох вітчизняних науковців та фахівців-практиків. Так, Скрипник С. В., Лавров Р. В., Шепель І. В. [1], Скорик М. О., Брухаль В. Р. [11] висвітлили основні напрямки податкового стимулювання суб'єктів малого бізнесу,

ключові зміни та проблематику спрощеної системи оподаткування в умовах воєнного стану Сушкова О. Є., Осадчий Є. С. [2], Лобода Н. О., Чабанюк О. М. [3], Чижова Т. В. [12] розглядали фіскальну значимість єдиного податку, Лойко В. В., Александров Б. В. [13] розглянули питання підтримки та розвитку малого та середнього бізнесу в Україні в умовах війни. Крім того, постійний моніторинг факторів впливу на розвиток малого бізнесу, податкових трансформацій та їх фіскальних наслідків здійснюється представниками Європейської Бізнес Асоціації [10], дослідженнях представників Центру аналізу публічних фінансів та публічного управління Київської Школи Економіки [8; 9]. Враховуючи актуальність та значимість малого підприємництва у розвитку національної економіки, проводилися власні дослідження з проблематики їх функціонування та оподаткування у період воєнного стану [6]. Незважаючи на чисельні публікації та розробки науковців, подальшого дослідження потребує визначення фіскальної значимості спрощеної системи оподаткування та основних напрямків її реформування в контексті прийнятої Національної стратегії доходів до 2030 року.

Постановка завдання. Метою є дослідження фіскальної значимості застосування спрощеної системи оподаткування в умовах податкових трансформацій, а також надання пропозицій щодо шляхів її вдосконалення з урахуванням вимог прийнятої Національної стратегії доходів до 2030 року.

Виклад основного матеріалу дослідження. Враховуючи значимість розвитку малого підприємництва, спрощена система оподаткування, як спеціальний податковий режим, була запроваджена саме для зниження податкового навантаження та стимулювання до прозорості ведення діяльності у сфері малого бізнесу в Україні.

Як зазначають науковці, спрощена система оподаткування (ССО) була створена з метою стимулювання підприємницьких ініціатив, зокрема за допомогою полегшення обліку та звітності, що сприяло вступу на ринок нових учасників, зокрема фізичних осіб-підприємців (ФОП). З моменту її введення, ССО зазнала ряд змін, що торкнулись таких аспектів, як: розмір єдиного податку (ЄП), методика його обчислення, список податків, що замінюються ЄП, а також критерії, які визначають можливість для підприємств та ФОП застосовувати ССО. Сьогодні спрощена система оподаткування надає можливість замінити

низку податків єдиним податком, що спрощує облік та знижує податкове навантаження, однак попри це малий бізнес має додаткові бюджетні навантаження, що створює непрозорі умови для створення та функціонування суб'єктів малого підприємництва [2].

Порядок функціонування цього спеціального режиму оподаткування змінювався та коригувався неодноразово, передбачаючи то значне послаблення критеріїв та порядку застосування цього режиму, то навпаки їх посилюючи. Раз від разу виникало питання доцільності існування такого пільгового режиму оподаткування малого та мікробізнесу – чи варто державі створювати сприятливі умови для розвитку малого бізнесу, чи не сприяє це подальшому поширенню схем мінімізації або ухилення від сплати податків, чи шкодить ця система реалізації фінансового потенціалу країни та її регіонів, хто реально користується спрощеною системою оподаткування та яка реальна фіскальна та економічна роль таких патинків [3].

Саме малий бізнес розширює спектр товарів і послуг, які пропонуються споживачам, підтримує високий рівень конкуренції. Тому його податкове стимулювання, зокрема шляхом застосування спрощеної системи оподаткування, звітності й обліку, є одним із важливих чинників, що забезпечує його стабільний розвиток [4, с. 229].

З позицій Податкового кодексу України для суб'єктів господарювання спрощена система оподаткування передбачає особливий механізм справляння єдиного податку з урахуванням критеріїв її застосування, а також з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності (ПКУ) [5]. Основні критерії справляння єдиного податку передбачають обмеження щодо обсягу отриманого доходу, використання праці найманих осіб, впровадження видів економічної діяльності, проведення розрахунків з контрагентами, статус платника ПДВ. Загальний механізм оподаткування спрощеної системи платників єдиного податку 1–3 групи майже однаковий, тобто враховуються обмеження за максимальною сумою отриманого доходу, за кількістю найманих працівників, за дозволеними видами економічної діяльності, способами розрахунків з контрагентами. Для 1–2 групи встановлюються фіксовані максимальні ставки у процентному відношенні відповідно до прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати. Тобто для платників цих груп обсяг доходів не є об'єктом оподаткування, а вра-

ховується тільки для можливості перебування у межах відповідної групи. Отриманий дохід за результатами підприємницької діяльності є об'єктом оподаткування для платників 3 групи із застосуванням ставки 5% та 3% до отриманого доходу. Щодо статусу платника ПДВ, то такими обов'язково є фізичні та юридичні особи 3 групи, які обрали ставку 3% від отриманого доходу незалежно від граничної суми доходу для обов'язкової реєстрації платником ПДВ. Особливістю перебування на спрощеній системі оподаткування підприємств та ФОП 1–3 групи є порядок визнання отриманого доходу, який визначається за датою надходження грошових коштів, а не за датою відвантаження товарів, виконання робіт або надання послуг. Сільськогосподарські товаровиробники визнають дохід за загальними обліковими правилами, тобто на дату відвантаження продукції і переходу усіх ризиків за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат. Найбільш специфічним режимом у межах ССО є оподаткування єдиним податком 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників, а саме:

- об'єктом оподаткування є сільськогосподарські угіддя та землі водного фонду, базою – нормативна грошова оцінка земельної ділянки; ставки єдиного податку диференційовані з урахуванням виду сільськогосподарських угідь та земель водного фонду;

- для застосування права бути платником даної групи юридичні особи мають в обов'язковому порядку розраховувати частку сільськогосподарського товаровиробництва, яка має бути не менше 75% від отриманого доходу підприємницької діяльності; фізичні особи-підприємці (фермери) мають впроваджувати тільки сільськогосподарське виробництво;

- сільськогосподарські товаровиробники підлягають обов'язковій реєстрації платником ПДВ з урахуванням граничного розміру.

Слід зазначити, що сільськогосподарські товаровиробники, враховуючи обмеження, які притаманні умовам перебування, можуть бути також платниками єдиного податку 2 та 3 групи. Отже, суб'єкти малого бізнесу, з огляду на впровадження дозволених видів діяльності, обсяги отриманого доходу, наявність найманих осіб, мають право вибору сплати єдиного податку у межах зазначених груп. Для більшості підприємців доцільною залишається спрощена система оподаткування, перевагами якої є: спрощення порядку обчислення та адміністрування єдиного

податку, надання права вибору сплати ПДВ, звільнення від сплати ряду податків.

Як показали дослідження (табл. 1), стабільна динаміка податкових надходжень від сплати єдиного податку спостерігалася у довоєнні періоди, навіть у період пандемії COVID-19. Темп зростання сплаченого єдиного податку у довоєнному 2021 році порівняно із попереднім періодом становив 122%, що в абсолютній величині склало 8251,4 тис. грн. зростання податкових надходжень від платників єдиного податку. З початком повномасштабної війни у 2022 році приріст єдиного податку дещо знизився і становив лише 2% попереднього довоєнного року. Проте, вже у 2023 році надходження єдиного податку зросло на 18% відносно 2022 року.

Незважаючи на загальні тенденції зменшення податкових надходжень від місцевих податків і зборів у 2022 році, єдиний податок має стабільну тенденцію до зростання як в абсолютній величині, такі і в структурі місцевих податків та зборів. У 2023 році порівняно із 2022 роком сума сплаченого єдиного податку збільшилася на 8578,9 тис грн, а порівняно з довоєнним 2021 роком – збільшилася 9522,9 млн. грн., а його частка у загальній сумі місцевих податків зросла на 4,3%. Надходження єдиного податку від окремих платників дещо відрізняється від загальної тенденції (табл. 2). Константою залишається те, що основна сума єдиного податку сплачується фізичними особами-підприємцями (1–3 групи), хоча частка сплаченого ними єдиного податку зменшилася.

У довоєнному періоді ФОПи формували від 67,2% до 75,2% загальної суми сплаченого

єдиного податку. Під впливом воєнних податкових трансформацій їх частка скоротилася до 68,1%. Разом із цим, значне зростання спостерігається за сумою сплаченого єдиного податку юридичними особами: у 2022 році порівняно із 2021 роком на 3668,8 млн грн, а у 2023 році порівняно з 2022 роком – на 2094,4 млн. грн.

Така варіація сплаченого єдиного податку обумовлена інструментами податкового стимулювання бізнесу в період дії воєнного стану, основними з яких стали: 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; звільнення від обов'язкової сплати єдиного податку платників 1 та 2 групи спрощеної системи оподаткування.

Запровадження окремих преференції у сфері спрощеної системи оподаткування вплинули на динаміку кількості платників ЄП 1–3 груп. Розробниками Національної стратегії доходів за даними ДПС наведено кількість платників єдиного податку за основними групами (табл. 3).

Наведена інформація свідчить про загальне зростання платників єдиного податку 1–3 групи, навіть у період дії воєнного стану. Спрощену систему оподаткування використовують в основному фізичні особи-підприємці, частка яких у довоєнний період становить 90% від усієї кількості платників ЄП 1–3 групи. Найбільшою групою учасників у групах 1 і 2 є сектори роздрібної та оптової торгівлі, вклю-

Таблиця 1

Динаміка та структура надходжень єдиного податку до місцевих бюджетів

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.
Податкові надходження місцевих бюджетів, млн. грн	232532,9	270545,8	282572,0	351875,9	393460,6	434540,9
Місцеві податки і збори, млн. грн.	61025,7	73575,3	75686,2	89896,6	84305,1	100008,7
Єдиний податок, млн. грн.	29564,2	35270,2	38031,0	46282,4	47226,1	55805,3
темп зростання до попереднього року, %	x	109,0	108,0	122,0	102,0	118,0
Частка ЄП в податкових надходженнях місцевих бюджетів, %	12,7	13,0	13,5	13,2	12,0	12,9
Частка ЄП в загальній сумі місцевих податків і зборів, %	48,4	47,9	50,3	51,5	56,0	55,8

Джерело: складено автором за даними [6; 7]

Таблиця 2

Динаміка та структура надходжень від платників єдиного податку

Показники	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.
Єдиний податок, млн. грн.	29564,2	35270,2	38031,0	46282,4	47226,1	55805,3
Єдиний податок, сплачений фізичними особами-підприємцями, млн. грн.	19875,6	24952,7	27626,6	34813,2	32888,2	38004,9
Частка ЄП, сплаченого ФОПами, у загальній сумі єдиного податку, %	67,2	70,7	72,6	75,2	69,6	68,1
Єдиний податок, сплачений юрособами, млн. грн.	4416,4	5044,4	5066,2	6175,4	9844,2	11938,6
Частка ЄП, сплаченого юридичними особами – платниками 3 групи, у загальній сумі ЄП, %	15,0	14,3	13,3	13,3	20,8	21,4
Єдиний податок, сплачений с/г товаровиробниками	5272,2	5273,1	5338,1	5293,8	4493,6	5861,7
Частка ЄП, сплаченого с/г товаровиробниками, у загальній сумі ЄП, %	17,8	15,0	14,1	11,5	9,5	10,5

Джерело: складено автором за даними [7]

Таблиця 3

Кількість платників єдиного податку 1–3 групи (тис. осіб)

Група платників єдиного податку	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.
платники 1 групи	231,5	223,2	226,9	223,3	207,7	206,7
платники 2 групи	645,9	669,1	658,1	622,8	555,3	590,1
платники 3 групи ФОП, у т.ч.	517,1	596,0	645,6	707,5	732,4	747,9
платники 3 групи – ФОП за ставками 3% / 5%	517,1	596,0	645,6	707,5	466,9	500,6
платники 3 групи – ФОП за ставкою 2%	x	x	x	x	265,5	247,3
Загальна кількість ФОП – платників ЄП	1394,5	1488,3	1530,6	1553,6	1495,4	1544,7
частка ФОП у загальній структурі платників ЄП	90,0	90,0	90,0	90,0	86,0	87,0
платники 3 групи – юридичні особи за ставками 3 % / 5 %	160,4	165,6	170,3	176,7	191,6	182,6
платники 3 групи – юридичні особи за ставкою 2 %	x	x	x	x	53,2	55,1
Загальна кількість юридичних осіб – платників 3 групи	10,4	165,6	170,3	176,7	244,8	237,7
частка ЮО у загальній структурі платників ЄП	10,0	10,0	10,0	10,0	14,0	13,0
Загальна кількість платників ЄП 1–3 груп	1554,9	1 653,9	1 700,9	1 730,3	1 740,2	1 782,4

Джерело: розраховано автором за даними [1]

чаючи ремонт автомобілів, на які припадає приблизно дві третини учасників і обсягу обороту. У групі 3 спостерігається галузевий зсув у бік професійних та ІТ-послуг. Найбільше в Україні підприємців, що обирають 2 та 3 групи єдиного податку. І це виправдано, оскільки

перебування на цих групах дозволяє застосувати більше диференційовані види діяльності та отримувати більші доходи у межах граничного розміру. Проте, найбільше фіскальне значення для місцевих бюджетів України мають платники 3 групи, оскільки вони спла-

чують 5% податку від свого обороту (якщо вони не є платниками ПДВ), або 3%, якщо є платниками ПДВ.

Значні зміни спостерігаються у структурі платників єдиного податку саме 3 групи, яка була дещо «модернізована» у зв'язку із введенням особливого режиму справляння єдиного податку за ставкою 2% не тільки для суб'єктів мікробізнесу, що відповідають критеріальності за обсягом отриманого доходу, а й для інших підприємств-великодохідників. Як показують дані табл. 3, платниками єдиного податку за ставкою 2% стали 265,5 тис. фізичних осіб-підприємців та 53,2 тис. підприємств. Вигідною ця система стала для юридичних та фізичних осіб-підприємців, які перебувають у 3 групі зі сплатою єдиного податку за ставкою 5% (без ПДВ).

За даними ДПС, правом зменшити єдиний податок з 5% до 2% скористалися 252 тис. ФОПів – у п'ять разів більше, ніж компаній. Сума пільгового податку, який вони переказали до місцевих бюджетів, становила майже 3,9 млрд грн. Деякі пільги мали зворотний ефект. Наприклад, хоча ФОПи першої групи могли не платити єдиний податок, у січні-жовтні 2022 року вони переказали на 35% або на 88,5 млн грн більше, ніж за аналогічні місяці 2021 року. За десять місяців ФОПи першої та другої груп переказали до місцевих бюджетів 4,8 млрд грн. Зросли надходження і від єдиного соцвнеску, хоча від нього звільнили всіх ФОПів [8].

Перехід на ставку 2% дозволив великому бізнесу уникати сплати інших податків, які вони мали до цього сплачувати – податку на прибуток (18%) і ПДВ (20%). Чим більш прибуткова компанія, тим вигідніше їй, було переходити на спрощену систему оподаткування, аби платити лише 2% від доходу. Можливістю мінімізувати податки активно скористалися і представники ігрової індустрії. Представниками Київської школи економіки (KSE) зауважено, що правом застосування ставки 2% скористалися високомаржинальні бізнеси – ті, що займаються букмекерством і азартними іграми. Це призвело до зменшення надходжень і від податку на прибуток підприємств, і від ПДВ. За розрахунками заступника голови податкового комітету парламенту Ярослава Железняка, через ставку 2% щомісяця держава не отримувала щонайменше 500-700 млн грн. При цьому близько 200 млн грн із цієї суми – втрати бюджету, пов'язані з використанням пільги гральним бізнесом. Хоча, за його словами,

ці суми загалом можуть бути й більшими за 10 млрд грн [9].

Запровадження пільгового оподаткування породило низку проблем, через які держбюджет втрачав кошти. В підсумку бюджет недоотримав значні суми: через пільгове розмитнення авто – понад 13 млрд грн, через скасування акцизу на пальне – 50 млрд грн, звільнення імпорту від мита та ПДВ – понад 40 млрд грн, через 2% ставку – приблизно 10 млрд.

3 1 серпня 2023 року скасовано ставку єдиного податку для фізичних осіб-підприємців 3 групи у розмірі 2%, відновлено сплату єдиного податку для ФОП 1 та 2 груп, а також граничний обсяг доходів для ФОПів 3 групи та обмеження щодо організаційно-правових форм суб'єктів підприємництва, які можуть знаходитись на 3 групі ФОП. Фактично великий бізнес повернувся на загальну систему оподаткування, відновилася сплата єдиного податку для 1 та 2 груп.

Якщо співставити динаміку кількості платників за категоріями та податкові надходження єдиного податку, то їх зміни дещо відрізняються за темпами зростання у період воєнного стану (табл. 4).

Незважаючи на те, що у 2022–2023 році кількість ФОПів дещо зменшується, сума єдиного податку, сплаченого саме підприємцями залишається стабільною та має тенденцію до зростання у 2023 році. Незважаючи на те, що в умовах порушення макроекономічної нестабільності, спричиненої воєнними діями на території України, зростання вразливості малого підприємництва до чинників внутрішнього та зовнішнього середовища, підприємці малого бізнесу показують свою спроможність до впровадження активної підприємницької діяльності. Проте податкові новації, запроваджені Урядом у період воєнного стану, спричинили негативний вплив не тільки на суму податкових надходжень, але й саме на податкову складову ведення бізнесу у сфері малого підприємництва.

Європейською Бізнес Асоціацією та ЕУ в Україні було проведено дослідження «Податковий бізнес-2023», яке складається з чотирьох рівнозначних компонентів: якість податкового законодавства; обтяжливість/легкість адміністрування податків; фіскальний тиск; якість податкового обслуговування. За результатами опитування, прозорий бізнес поставив низьку оцінку податковій системі з введеними новаціями у період воєнного стану. Інтегральна оцінка індексу знизилась

Таблиця 4

**Динаміка кількості платників за категоріями
та податкові надходження єдиного податку**

Група платників єдиного податку	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.
Кількість ФОП-платників ЄП (1–3 групи), тис. осіб	1394,5	1488,3	1530,6	1553,6	1495,4	1545,2
темп зростання до попереднього року, %	x	106,7	102,8	101,5	96,2	103,3
Єдиний податок, сплачений фізичними особами-підприємцями, млн. грн.	19875,6	24952,7	27626,6	34813,2	32888,2	38004,9
темп зростання до попереднього року, %	x	125,5	110,7	126,0	94,4	115,6
кількість юридичних осіб-платників ЄП 3 групи, тис. осіб	160,4	165,6	170,3	176,7	244,8	237,7
темп зростання до попереднього року, %	x	103,2	102,8	103,8	138,5	97,1
Єдиний податок, сплачений юридичними особами, млн. грн.	4416,4	5044,3	5066,2	6175,4	9844,2	11938,6
темп зростання до попереднього року, %	x	114,2	100,4	122,0	160,0	121,3
Всього платників єдиного податку 1–3 групи, тис. осіб	1554,9	1 653,9	1 700,9	1 730,3	1 740,2	1 782,4
темп зростання до попереднього року, %	x	106,4	122,4	101,7	100,6	102,4
єдиний податок, сплачений платниками 1–3 групи, млн. грн	24292	29997,0	32692,8	40988,6	42732,4	49938,6
темп зростання до попереднього року, %	x	123,5	109,0	125,4	104,3	116,8

Джерело: складено автором за даними [1; 7]

до 2,85 балів з 5-ти можливих та продовжує перебувати у негативній площині. Найнижчу оцінку серед факторів, що впливають на розрахунок індексу, отримала якість податкового законодавства – 2,63 балів. Найбільший негативний вплив на якість законодавства, на думку респондентів, мають постійні зміни, протиріччя і неоднозначні положення та його складність. Найбільш обтяжливою вважається процедура адміністрування податків і підготовки податкової звітності. Серед опитаних компаній 52% повідомляють, що у 2023 році вони стикались з проблемою блокування ПДВ накладних, 21% – з недотриманням строків валютного контролю по ЗЕД та застосування пені. По 17% опитаних повідомили про проблеми отримання відшкодування ПДВ та порушення з боку податкової у проведенні перевірок [10].

Скасування та подальше відновлення податкових перевірок також негативно вплинуло на ведення бізнесу. Тенденція податко-

вих перевірок була критичною у перший воєнний рік, що суттєво вплинуло на державний бюджет і податкову політику. Найменша кількість перевірок з відомих причин припадає на 2022 рік, відповідно цей рік увінчався і найменшою сумою донарахувань – 3 901 371 грн. [11, с. 175].

Загальною умовою для всіх платників податків є достовірність формування інформації щодо визначення бази оподаткування відповідним податком. Така інформація має бути сформована в системі бухгалтерського обліку. Щодо ведення обліку та подання фінансової звітності, то дана складова спрощеної системи має певні особливості. Юридичні особи, які є суб'єктами мікро підприємництва та одночасно платниками єдиного податку, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність відповідно до загальних вимог облікового законодавства. Специфіка полягає тільки у застосуванні реєстрів обліку та комплекту фінансової звітності.

Бухгалтерський облік може бути організований із застосуванням простої або спрощеної форми обліку та відповідних реєстрів обліку. Фінансова звітність юридичних осіб-платників єдиного податку як суб'єктів мікро-підприємництва, може бути представлена відповідно до вимог НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», або у повному складі відповідно до вимог НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Фізичні особи-підприємці для обліку результатів своєї діяльності мають вести спеціальний реєстр обліку доходів для накопичення даних, які потрібні для складання податкової звітності. Так, єдиноподатники 1–2 групи, а також 3 групи за ставкою 5% – неплатники ПДВ для фіксації отриманих доходів за звітний період ведуть Книгу обліку доходів, яка має довільну форму. Що стосується платників єдиного податку 3 групи за ставкою 3%, то вони мають вести регламентовану Книгу обліку доходів та витрат.

Наступна регламентація обліку для фізичних осіб-підприємців – це облік товарних запасів. Фізичні особи-підприємці, які знаходяться на єдиному податку 3 групи за ставкою 3%, тобто платники ПДВ, обов'язково ведуть товарний облік запасів у регламентованій Формі ведення обліку товарних запасів. ФОП, які знаходяться на єдиному податку 2 групи та 3 групи за ставкою 5%, тобто не платники ПДВ, ведуть товарний облік за умови торгівлі товаром на гарантії, ліками, медичними та ювелірними виробами. Додатковою умовою для ведення товарного обліку є здійснення розрахункових операцій. Починаючи з 2022 року, переважна чисельність підприємців (ФОП), які працюють за спрощеною системою оподаткування згідно з нормами Податкового кодексу України повинні застосовувати РРО та/або ПРРО. Така фіскалізація створює додаткове навантаження на приватних підприємців, оскільки детальний облік як товарних запасів, так і готівкових грошових розрахунків потребує більших фахових компетенцій у сфері обліку та оподаткування.

Тотальна фіскалізація не є поширеною практикою в світі. Моделі фіскалізації у більшості країн відповідають ключовому принципу – фіскалізація не потрібна малому та мікробізнесу у випадках, коли підприємці обмежені у можливостях для перевищення граничних лімітів спрощеної системи. Всі ці нововведення можуть негативно вплинути на роботу малого бізнесу. І органам контролю

необхідно проаналізувати досвід зарубіжних країн і ретельніше застосувати його у вітчизняній практиці з метою врегулювання питання із фіскалізацією у оптимальний спосіб, лібералізувавши сферу застосування РРО для мікробізнесу [12, с. 135].

Отже сучасне облікове забезпечення діяльності суб'єктів спрощеної системи має своє особливості та значно посилює податкові наслідки для фізичних осіб-підприємців.

Сучасні проблеми воєнного стану в Україні викликали необхідність ввести коригування у взаємозв'язок держави та бізнесу. Зараз розвиток бізнесу напряму залежить від рішень державної влади. Розвиток малого та середнього бізнесу може зменшити кризові явища в національній економіці. При розвинутій та успішній підприємницькій діяльності відбувається збільшення виробництва, рівня зайнятості населення, підвищення доходів населення, сукупного попиту, а як результат збільшення податкових надходжень. На сьогоднішній день, заходи з підтримки та розвитку малого та середнього бізнесу мають стати першим кроком на шляху відновлення національної економіки України та підвищення добробуту населення [13, с. 233].

Прийнята урядом Національна стратегія доходів на 2024–2030 роки спрямована на удосконалення системи збору податків, ущільнення контролю над оподаткуванням, підвищення виконання податкового законодавства та боротьбу з тіньовою економікою. Реформа ССО повинна підтримати розвиток в Україні мікро та малого бізнесу та усунути можливості викривлення конкурентного середовища великими компаніями за рахунок зловживання перевагами ССО. Національна стратегія доходів передбачає послідовні заходи для чинної спрощеної системи оподаткування в Україні (рис. 1).

Щодо реформування саме спрощеної системи, то за більшістю позицій, є не досить обґрунтовані пропозиції, які підвищать ризикованість ведення бізнесу та можуть мати негативні фіскальні наслідки. Представники Української Ради бізнесу акцентують увагу, що значна кількість суб'єктів господарювання, яка перебуває на спрощеній системі оподаткування, обрала цей шлях саме задля можливості простого ведення бізнесу і адміністрування, оскільки для малого та мікробізнесу складність податкового законодавства та значні ризики загальної системи оподаткування не є відповідною. Нововведення автоматично призведе до збільшення корупції та

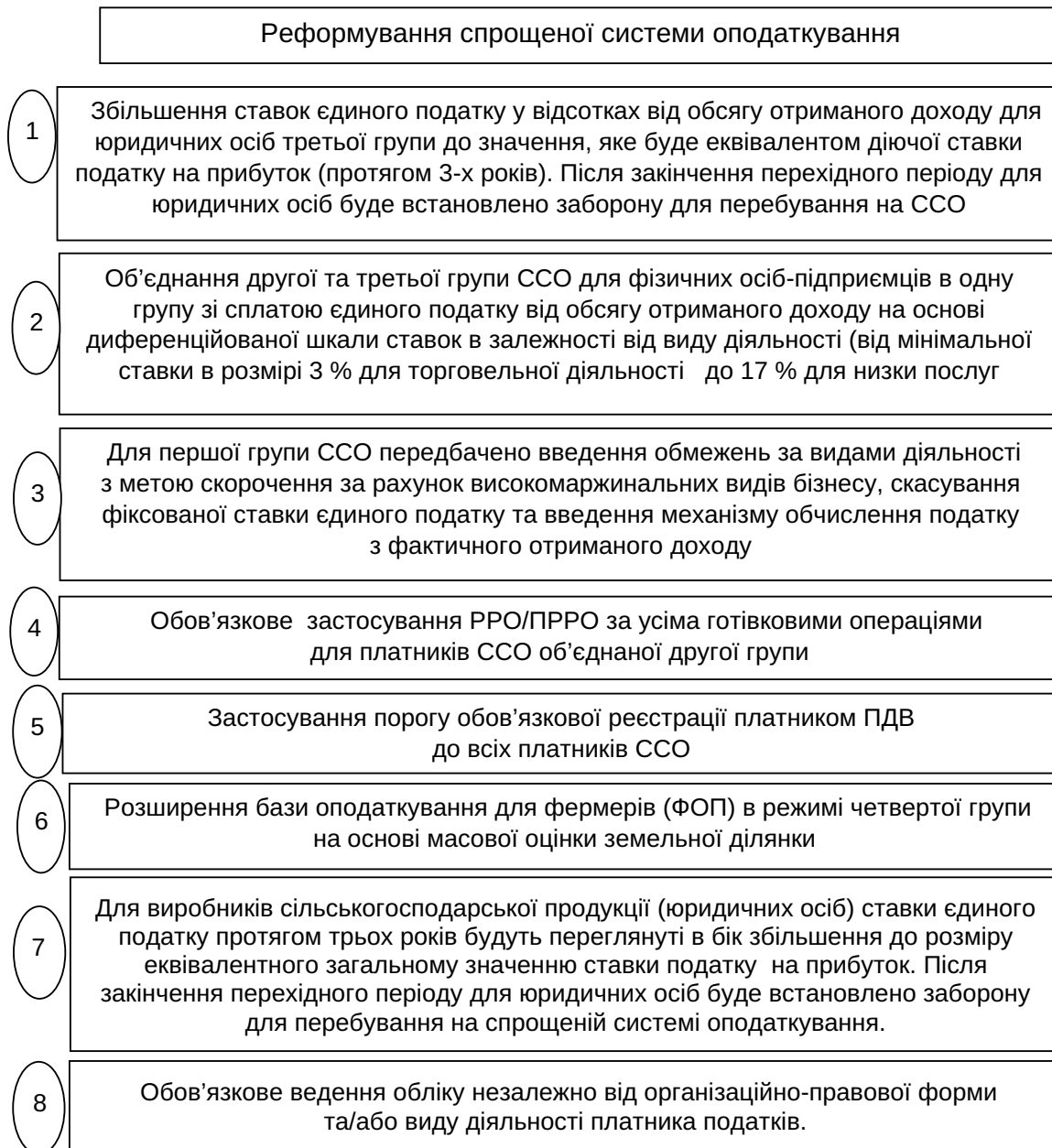


Рис. 1. Основні реформації спрощеної системи оподаткування

Джерело: складено за даними [1]

тінізації економіки [14]. Зростання фіскального навантаження може спричинити перехід бізнесу в тінь, або релокацію підприємств до більш привабливих з точки зору ведення бізнесу країн. Заплановані НСД зміни призведуть до фактичної ліквідації ССО, спочатку – для юридичних осіб, а потім – для фізосіб-підприємців. Також НСД передбачає реєстрацію всіх платників ССО в системі оподаткування ПДВ в разі досягнення порогу реєстрації платником ПДВ (наразі це 1 млн грн, але який буде розмір – не повідомляється). Крім того, додається обов'язок щодо ведення обліку та

документального підтвердження походження товарів для "спрощенців" та ускладнення ведення бухгалтерської звітності [15].

Що стосується запроваджених реформації в системі спрощеного оподаткування для представників агробізнесу, то така ініціатива може призвести до втрати податкових надходжень та втрати українськими фермерами конкурентоспроможності порівняно з фермерами інших країн, якщо вони не отримають аналогічні умови по дотаціям як в країнах ЄС (від 250 євро на гектар земель в обробітку). Навіть, в умовах сьогодення із введенням

змін до ПКУ щодо обчислення мінімального податкового зобов'язання суб'єктами агробізнесу, найбільший тиск отримали саме невеликі аграрні товаровиробники, завдяки яким і забезпечується виробництво соціально значимих продуктів харчування.

Відтак, у сфері агробізнесу запропоновані новачії щодо збільшення ставок єдиного податку спрощена система оподаткування має своє ризику саме для малого підприємства. Більш доцільним є виведення з 4 групи ССО великих аграрних підприємств, які спеціалізуються на виробництві високо-рентабельної продукції. Певні кроки у цьому напрямку уже здійснено, а саме не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи суб'єкти господарювання, діяльність яких згідно з КВЕД-2010 належить до класів 01.47 (розведення свійської птиці), 01.49 (в частині розведення та вирощування перепелів і страусів) та 10.12 (виробництво м'яса свійської птиці) навіть, якщо вони одночасно впроваджують й інші види сільськогосподарської діяльності. Проте, наразі існують великі аграрні компанії, які отримують високі прибутки і за рахунок виробництва експортоорієнтованої рослинницької продукції або продукції переробки сільськогосподарської сировини на давальницьких умовах. Отже, у сфері малого підприємства найбільш вразливими до податкових реформ можуть стати

фізичні особи-підприємці, які надають соціально значимі продукцію, товари, послуги та сільськогосподарські товаровиробники – фермери. Оптимізація оподаткування має бути спрямована на стимулювання стратегічно значимих видів підприємницької діяльності у сфері малого бізнесу, збільшення податкових надходжень, зниження тіньової економіки, підвищення соціального добробуту.

Висновки. Спрощена система оподаткування є важливою складовою державної податкової політики стимулювання розвитку малого підприємства та показує свою значимість у податкових надходженнях місцевих бюджетів. Введені новачії та подальше їх скасування у період воєнного стану призвели до зміни структури податкових надходжень, ускладнення процедури адміністрування податків і підготовки податкової звітності представниками бізнесу. Основою фіскальної значимості спрощеної системи оподаткування є надходження єдиного податку від фізичних осіб-підприємців. Відтак податкові реформації мають бути спрямовані саме на податкове стимулювання підприємців, які впроваджують стратегічно значимі та соціально значущі види економічної діяльності з метою стабілізації розвитку підприємницької діяльності, збільшення податкових надходжень та зростання добробуту як суб'єктів малого бізнесу, так і споживачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Національна стратегія доходів до 2030 року. Міністерство фінансів України. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf. (дата звернення: 22.02.2024).
2. Скрипник С. В., Лавров Р. В., Шепель І. В. Облік і оподаткування суб'єктів малого підприємства. *Економіка та суспільство*. 2023. Випуск 52. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-61> (дата звернення: 26.02.2024).
3. Сушкова О. Є., Осадчий Є. С. Роль платників єдиного податку у формуванні фінансового-економічного потенціалу регіонів України. *Ефективна економіка*. 2020. № 11 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8346> (дата звернення: 24.02.2024).
4. Лобода Н. О., Чабанюк О. М., Мосолова Ю. О. Спрощена система оподаткування як мікроекономічний фіскальний регулятор. *Бізнес Інформ*. 2021. № 4. С. 228–234.
5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua> (дата звернення: 26.02.2024).
6. Добрунік Т. П. Оподаткування малого бізнесу в Україні: реалії сьогодення та перспективи. *Причорноморські економічні студії*. 2022. Випуск 76. С. 235–244.
7. Державний веб-портал бюджету для громадян: офіційний вебсайт. URL: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes> (дата звернення: 16.02.2024).
8. Для пільг війна скінчилася. Держава повертає бізнесу мирні правила оподаткування. URL: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/12/1/694463/> (дата звернення: 27.02.2024).
9. Зігрatina2%. Хтоскористався податковим поспіхом уряду URL: https://lb.ua/economics/2023/02/09/545260_zigrati_2_hto_skoristavsya.html (дата звернення: 27.02.2024).
10. Бізнес скаржить на постійні податкові зміни та нестачу часу на адаптацію. URL: <https://eba.com.ua/biznes-skarzhytsya-na-postijni-podatkovi-zminy-ta-nestachu-chasu-na-adaptatsiyu/> (дата звернення: 26.02.2024).

11. Скорик М. О., Брухаль В. Р. (2023). Податкове стимулювання бізнесу в умовах воєнного стану. *Молодий вчений*. 2023. № 4 (116). С. 173–177.
12. Чижова Т. В. Єдиний податок та його роль в сучасному підприємницькому просторі. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2022. Випуск 41. С. 131–136
13. Лойко В. В., Александров Б. В. Підтримка та розвиток малого та середнього бізнесу в умовах війни. *Європейський науковий журнал Економічних та Фінансових інновацій*. 2023. № 1 (11). С. 228–237.
14. Національна стратегія доходів погіршує умови ведення бізнесу. URL: <https://urb.org.ua/nacjonalna-strategiya-dohodiv-pogirshu%D1%94-umovi-vedennya-biznesu-zayava/> (дата звернення: 26.02.2024).
15. Національна стратегія доходів України: крок до ЄС чи загроза для бізнесу? URL: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/01/17/708805/> (дата звернення: 26.02.2024).

REFERENCES:

1. Natsionalna stratehiia dokhodiv do 2030 roku (2023). [National Revenue Strategy until 2030]. Ministerstvo finansiv Ukrainy. Available at: https://www.mof.gov.ua/storage/files/National%20Revenue%20Strategy_2030_.pdf (in Ukrainian). (accessed February 22, 2024).
2. Skrypnyk S. V., Lavrov R. V. & Shepel I. V. (2023). Oblik i opodatkovannia subiektiv maloho pidpriemnytstva [Accounting and taxation of small business entities]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and society*, vol. 52. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-52-61> (accessed February 26, 2024).
3. Sushkova O. Ie., & Osadchyi Ye. S. (2020). Rol platnykiv yedynoho podatku u formuvanni finansovo-ekonomichnoho potentsialu rehioniv Ukrainy [The role of single taxpayers in formation of financial and economic potential of regions in Ukraine]. *Efektivna ekonomika – Efficient economy*, vol. 11. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=8346> (Accessed February 24, 2024).
4. Loboda N. O., Chabaniuk O. M., & Mosolova Yu. O. (2021). Sproshchena systema opodatkovannia yak mikroekonomichni fiskalni rehulator [Simplified taxation system as a microeconomic fiscal regulator]. *Biznes Inform – Business Inform*, vol. 4, pp. 228–234.
5. Podatkovyi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI / Verkhovna Rada Ukrainy. [Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI / Verkhovna Rada of Ukraine]. Available at: <http://zakon0.rada.gov.ua> (accessed February 26, 2024).
6. Dobrunik T. P. (2022). Opodatkovannia maloho biznesu v Ukraini: realii sohodennia ta perspektyvy [Small business taxation in Ukraine: current realities and prospects]. *Prychornomorski ekonomichni studii – Black Sea Economic Studies*, vol. 76, pp. 235–244.
7. Derzhavnyi veb-portal biudzhetu dlia hromadian: ofitsiinyi sait [State budget web portal for citizens: official web-site]. Available at: <https://openbudget.gov.ua/national-budget/incomes>. (accessed February 16, 2024). (in Ukrainian)
8. Dlia pilh viina skinchylasia. Derzhava povertaie biznesu myrni pravyla opodatkovannia [For benefits, the war is over. The state returns peaceful taxation rules to business]. Available at: <https://www.epravda.com.ua/publications/2022/12/1/694463/> (accessed February 27, 2024).
9. Zihraty na 2%. Khto skorystavsia podatkovym pospikhom uriadu [Play at 2%. Who took advantage of the government's tax rush]. Available at: https://lb.ua/economics/2023/02/09/545260_zigrati_2_hto_skoristavsya.html (accessed February 27, 2024).
10. Biznes skarzhytsia na postiini podatkovy zminy ta nestachu chasu na adaptatsiiu [Business complains about constant tax changes and lack of time for adaptation]. Available at: <https://eba.com.ua/biznes-skarzhytsya-na-postiini-podatkovy-zminy-ta-nestachu-chasu-na-adaptatsiyu/> (accessed February 26, 2024).
11. Skoryk M. O., & Brukhal V. R. (2023). Podatkove stymuliuvannia biznesu v umovakh voiennoho stanu [Tax incentives for business under martial law]. *Molodyi vchenyi – Young Scientist*, vol. 4 (116), pp. 173–177.
12. Chyzhova T.V. (2022). Yedynyi podatok ta yoho rol v suchasnomu pidpriemnytskomu prostori [The single tax and its role in the modern business space]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu – Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University*, vol. 41, pp. 131–136.
13. Loiko V. V., & Aleksandrov B. V. (2023) Pidtrymka ta rozvytok maloho ta serednoho biznesu v umovakh viiny [Support and development of small and medium-sized businesses in wartime conditions]. *Yevropeyskyi naukovyi zhurnal Ekonomichnykh ta Finansovykh innovatsii – European Scientific Journal of Economic and Financial Innovations*, vol. 1 (11), pp. 228–237.
14. Natsionalna stratehiia dokhodiv pohirshuie umovy vedennia biznesu [The National Revenue Strategy worsens the business environment]. Available at: <https://urb.org.ua/nacjonalna-strategiya-dohodiv-pogirshu%D1%94-umovi-vedennya-biznesu-zayava/> (accessed February 26, 2024).
15. Natsionalna stratehiia dokhodiv Ukrainy: krok do YeS chy zahroza dlia biznesu? [National revenue strategy of Ukraine: a step towards the EU or a threat to business?]. Available at: <https://www.epravda.com.ua/columns/2024/01/17/708805/> (accessed February 26, 2024).