

Withdrawal of Tax Restrictions for 3rd Group Taxpayers of Single Tax under Martial Law to Activate Business

Abstract. In martial law conditions, one of the tasks of the state is to minimize the recession and restore the level of entrepreneurial activity of business entities through tax regulation tools. The article aims to reveal the peculiarities of taxation and tax restrictions, as well as to determine their combined impact on the entrepreneurial activity of taxpayers of the single tax of the third group under martial law. Scientific approaches to revealing the essence of entrepreneurial activity were summarized. The Global Report 2021/2022 “Opportunity Amid Disruption” results by the global research program on entrepreneurial activity were elaborated. The increased possibilities of entrepreneurial activity in martial law conditions were emphasized. The author's concept of “entrepreneurial activity” was substantiated. The terminological origin and essence of the term “peculiarities of taxation” were revealed. The concept of “peculiarities of taxation” was introduced into terminological circulation. The need to refer to the term “peculiarities of taxation” to the group of additional elements of the tax has been proven. Three types of tax restrictions were distinguished according to the classification feature “by groups of single taxpayers”. An analysis of changes in tax legislation regarding the removal of tax restrictions for payers of the single tax of the third group under martial law was carried out. Differences in using tax restrictions in peacetime and during martial law were shown. It was revealed that removing tax restrictions on the income and the number of employees for taxpayers of the third group of single tax was timely and appropriate. It was proposed to spread the experience gained in removing tax restrictions for taxpayers of the single tax for the post-war period. Changes in the structure of third-group single taxpayers in the Khmelnytskyi region were analyzed. A deviation in the registration number among entrepreneurs and legal entities of the mixed group of taxpayers of the third group of single tax was revealed. The conceptual direction of regulation of tax restrictions in Ukraine was substantiated.

Keywords: tax restrictions, features of taxation, elements of tax, additional elements of tax, mandatory elements of tax, single tax payers of the third group, simplified taxation system, natural persons, legal entities, entrepreneurial activity.

Suggested Citation

Synchak, V. (2023). Withdrawal of Tax Restrictions for 3rd Group Taxpayers of Single Tax under Martial Law to Activate Business. *Oblik i finansi*, 1(99), 97-107. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1\(99\)-97-107](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-1(99)-97-107)

Віктор Синчак

Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, м. Хмельницький, Україна

Зняття податкових обмежень для платників єдиного податку третьої групи в умовах воєнного стану як чинник підвищення підприємницької активності

Анотація. В умовах воєнного стану одним із завдань держави є мінімізація спаду та відновлення рівня підприємницької активності суб'єктів господарювання завдяки використанню інструментів податкового регулювання. Метою статті є розкриття особливостей оподаткування і податкових обмежень, а також визначення їхнього сукупного впливу на підприємницьку активність платників єдиного податку третьої групи в умовах воєнного стану. Узагальнено наукові підходи до розкриття сутності підприємницької активності. Опрацьовано результати Глобального звіту «Можливість серед зриву» за світовою програмою дослідження підприємницької активності. Наголошено на підвищених можливостях підприємницької активності в умовах воєнного стану. Обґрунтовано авторське поняття «підприємницька активність». Розкрито термінологічне походження та суть терміну «особливості оподаткування». Введено в термінологічний обіг поняття «особливості оподаткування». Доведено необхідність відносити термін «особливості оподаткування» до групи додаткових елементів податку. Виділено три види податкових обмежень за класифікаційною ознакою «за групами платників єдиного податку». Проведено аналіз змін у податковому законодавстві щодо зняття

¹ Viktor Synchak, Leonid Yuzkov University of Management and Law of Khmelnytsky, Khmelnytsky, Ukraine.

ORCID 0000-0001-8957-3654

E-mail: synchak@ukr.net

податкових обмежень для платників єдиного податку третьої групи в умовах воєнного стану. Показано відмінності у використанні податкових обмежень у мирний час і в період воєнного стану. Виявлено, що зняття податкових обмежень в обсягах доходу і в чисельності найманих осіб для платників єдиного податку третьої групи було своєчасним та доцільним. Запропоновано розповсюдити набутий досвід у знятті податкових обмежень для платників єдиного податку на післявоєнний період. Проаналізовано зміни у структурі платників єдиного податку третьої групи в Хмельницькій області. Виявлено відхилення у реєстраційній чисельності серед підприємців і юридичних осіб змішаної групи платників єдиного податку третьої групи. Обґрунтовано концептуальні напрями регулювання податкових обмежень в Україні.

Ключові слова: податкові обмеження, особливості оподаткування, елементи податку, додаткові елементи податку, обов'язкові елементи податку, платники єдиного податку третьої групи, спрощена система оподаткування, фізичні особи, юридичні особи, підприємницька активність.

Постановка проблеми. В умовах воєнного стану одним із завдань, що постало перед економічною політикою держави, є мінімізація спаду та відновлення рівня підприємницької активності суб'єктів господарювання з використанням інструментів податкового регулювання. Серед останніх важлива роль відводилася податковим обмеженням, що простежуються у спрощеній системі оподаткування зі сплатою єдиного податку (ЄП) платниками усіх чотирьох груп, зокрема і досліджуваною третьою. Тож в умовах воєнного стану податкові обмеження повинні були стати у податковому регулюванні додатковими дієвими інструментами, які враховували б економічні інтереси платників податків і підвищені потреби держави у фінансових ресурсах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання спрощеної системи оподаткування є достатньо досліджуваним у вітчизняній літературі. У довоєнний період в публікаціях на податкову тематику автори зосереджували увагу на перевагах та ризиках застосування спрощеної системи оподаткування [1], її ефективності [2, 14], вітчизняній практиці та зарубіжному досвіду її використання [3]. Актуальність таких праць особливо посилюється у надзвичайні періоди, що характерно простежується із запровадженням у нашій країні воєнного стану. У цей час увага вчених зосереджується на необхідності вдосконалення податкового законодавства [4], векторах реформування податкової системи у післявоєнний період [5], проблематиці застосування податкових пільг в оподаткуванні [6], особливостях оподаткування [7].

Високо оцінюючи здобутки авторів у царині податкових напрацювань, зазначимо, що податкові обмеження, як інструмент податкового регулювання та особливості оподаткування, як додатковий елемент податку, враховуючи неоднозначність першого з цих термінів і поширеність другого – ще залишаються недостатньо вивченими. Окремого обґрунтування потребує і термін «підприємницька активність» у взаємозв'язку із впливом на неї податкових обмежень та особливостей оподаткування, що використовуються в умовах воєнного стану. Звісно, такі підходи до використання податкових інструментів, шляхом зняття податкових обмежень в державному регулюванні підприємницької активності малого бізнесу, потребують наукового аналізу та

додаткових обґрунтувань, що й обумовлює тему та мету цієї публікації.

Метою дослідження є розкриття особливостей оподаткування, як додаткового елемента податку, і податкових обмежень, як інструмента регулювання, а також визначення їхнього сукупного впливу на підприємницьку активність платників єдиного податку третьої групи в умовах воєнного стану.

Методи дослідження. У дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи, зокрема абстрактно-логічний, аналізу та синтезу, графічний, опису, порівняння, метод теоретичного узагальнення.

Результати дослідження. Відразу слід зазначити, що в умовах воєнного стану, незалежно від того в який бюджет зараховуються кошти, вони прямо або опосередковано приймають участь у фінансуванні обороноздатності країни, зважаючи на фінансову політику органів державної влади та територіальних громад у цей період. Відтак, з точки зору вагомості податкових надходжень (у структурі окремих місцевих бюджетів становлять 62,3-70,9% (більш детально див. [8])), важливо, щоб податковий регулювальний процес у воєнний час був зорієнтованим на сприяння підприємницькій активності.

Використовуючи підхід інших авторів, які застосовують даний термін у своїх дослідженнях, погодимося з тим, що підприємницька активність здебільшого відображає дві внутрішні складові – «психологічні (прагнення індивіда до діянь, швидкість, енергійність, вольові якості динамічний прийом і обробка інформації тощо) і соціальні активності (наявність лідерства, спосіб впливу на інших людей тощо...» [9, с. 279]. При цьому не слід применшувати особистісну активність (спрямованість і можливості особистості, мотиваційні основи діяльності, відношення до прийняття рішень тощо), як власне і поведінкову (кількісні і якісні параметри поведінкових дій, спосіб залучення знарядь і ресурсів, стратегія та тактика поведінки тощо) [9, с. 278]. У сукупності ці чотири складові формують ієрархічні рівні активності. Кожний із названих рівнів дозволяє встановити для певного виду діяльності, зважаючи на її специфіку, характерні їй складові, хоча можливі і відхилення. Так при визначенні підприємницької активності в педагогічній діяльності окремі дослідники виділяють дві складові: «психологічну (особистісні характеристики фахівця) та процесуальну (вирішення конкретних завдань)» [9, с. 278].

Зазначені підходи застосуємо у нашому дослідженні. Тут лише з певним застереженням додатково наголосимо, що близьким за значенням до підприємницької активності є економічна активність, що розглядається, як «... прагнення працездатної людини застосувати на практиці наявні у неї здібності до праці, знання та досвід за винагороду в грошовій або іншій формі» [10], хоча ці два терміни слід розрізняти.

Як вказано вище психологічна складова характеризує особистісні характеристики, у нашому випадку підприємця. Натомість процесуальна складова показує його фахові здібності у підприємницькій діяльності. Відтак, прояв підприємницької активності прослідковується на декількох рівнях, зокрема особистісному, психічному, соціальному та поведінковому [9, с. 278], які будемо враховувати, оскільки такий підхід важливий для нашого дослідження.

Додатково наголосимо, що підприємницька активність є достатньо досліджуваним явищем у світовому вимірі, завдячуючи програмі Global Entrepreneurship Monitor (GEM). Результати таких досліджень дозволяють порівняти рівень підприємницької активності в різних країнах світу з метою виявлення відхилень та здійснення коригувань у відповідній економіці [11, с. 46]. Тож, відповідно до опублікованого у 2022 році Глобального звіту GEM під назвою «Можливість серед зриву» [12], встановлено, що підприємці можуть більше отримати шансів для ведення підприємства, як вони вважають, саме у надзвичайні періоди, зокрема як це було під час поширення пандемії COVID-19. Припускаємо, що така можливість у повній мірі проявляється і за воєнного стану, зокрема оголошеного в нашій країні.

Так у 2021 році проведено опитування серед щонайменше двох тисяч респондентів з числа дорослого населення за GEM в кожній із 47 країн світу. За результатами анкетування, виявлено, що у 15 країнах із 47 – більше половини з числа опитаних були особи, які відкривали або вели новий бізнес. Зазначена більшість респондентів погодилися з тим, що саме пандемія створила для них нові можливості у веденні бізнесу. Для порівняння: у 2020 році такі результати підприємницької активності були характерними лише для дев'яти країн із 46 економік [12].

Причому результат підприємницької активності повинен простежуватися не лише з точки зору соціального й особистісно-психологічного сприйняття підприємцями заходів держави у податковій політиці (через мотиви та стимули характерні для мирного часу та їх посилення в умовах воєнного стану або фахову здібність та набути підприємливість у бізнесі тощо), але і з погляду поведінкових вимірів підприємницької активності. Результатом поведінкової підприємницької активності бізнесменів має бути їх реакція на зміни у податковій політиці посилені цінностями (те що ціниться в особистому житті) та ціннісними орієнтаціями (компонент світогляду особистості або

групової ідеології), що супроводжувалося б збільшенням у кількості суб'єктів господарювання, на чому акцентують дослідницьку увагу й інші науковці [13; 10]. Звідси, **підприємницька активність** – це прагнення підприємливої особи застосувати на практиці наявні у неї особистісно-психологічні і соціально-поведінкові активності та фахові здібності в підприємницькій діяльності для одержання та/або збільшення прибутку.

Відтак створення кожним суб'єктом господарювання доданої вартості та її перерозподіл через бюджетну систему, фінансово підтримуватиме обороноздатність і соціально-економічну життєдіяльність держави. Усвідомлення такого алгоритму в умовах воєнного стану посилює цінності та ціннісні орієнтації, а відтак і підприємницьку активність.

Зазначений підхід в повній мірі стосується підприємницької активності суб'єктів спрощеної системи оподаткування з властивим їй кількісним потенціалом підібраних податкових обмежень. Завдяки їхній зміні можливо розширити коло платників єдиного податку, зокрема третьої групи, що досліджується нами на регіональному рівні.

Як уже зазначалося раніше (більш предметно див. [15]), **під податковими обмеженнями у спрощеній системі оподаткування слід розуміти адаптивні правила правового й економічного змісту, що стримують фізичних і юридичних осіб – платників єдиного податку від зайняття деякими видами фінансово-господарської діяльності та проведення не грошових розрахунків з урахуванням і дотриманням визначених умов, а відтак впливають на зміну обсягів податкових надходжень у процесі фінансово-економічних відносин суб'єктів господарювання.**

Причому відповідно до запропонованої класифікації [15], у її складі нами виділено ознаку «за групами платників єдиного податку», до якої віднесено три види податкових обмежень, зокрема: 1) достатньо обмежені; 2) частково обмежені; 3) не обмежені. Саме на останніх зупинимось більш предметно та послідовно, з огляду на те, як вносилися зміни до податкового законодавства України в умовах воєнного стану.

Так, з набранням чинності з 17 березня 2022 року Закону № 2120-IX [16], підрозділ 8 перехідних положень ПК України було доповнено пунктом 9. Згідно з ним, для платників ЄП третьої групи з 1 квітня 2022 року аж до припинення або скасування воєнного стану введено додатковий елемент єдиного податку, що зафіксований у терміні «особливості оподаткування». Наголосимо, що підхід стосовно віднесення вказаного словосполучення до групи додаткових елементів податку, ще не набув поширення в економічній літературі на податкову тематику. Однак такий термін є широко вживаним у наукових публікаціях авторів, завдячуючи відомим економічним науковим школам, які розвивали теорію податку і дозволили сформулювати уяву про його підсистеми з властивими їм групами елементів (обов'язкові та додаткові). Дотримуючись вчення про

податок, пропонуємо до його додаткових елементів відносити й особливості оподаткування, що обґрунтовувалися нами раніше [17] та які мають практичне застосування у чинному ПК України.

Як відомо, у вітчизняній практиці перелік обов'язкових елементів податку зафіксовано у пункті 7.1 статті 7 Податкового кодексу України. Для порівняння зазначимо, що до групи додаткових елементів податку нами віднесено податкову пільгу. Адже, як прописано у пункті 7.2 статті 7 ПК України, вона «... може передбачатися...», що й дає юридичну підставу відносити її до вказаної групи елементів податку. Проте, з точки зору її вагомості у податковому регулюванні, вважаємо, що вона повинна знаходитися у групі обов'язкових елементів під назвою «цільова податкова пільга», на чому нами вже наголошувалося [18].

Стосовно особливостей оподаткування, то тут слід зазначити, що такого елемента податку у чинному Податковому кодексі України окремо не затверджено. Однак, за нашими підрахунками, термін «особливість» в основному нормативно-правовому акті з питань оподаткування використовується більш як у ста випадках. Натомість, словосполучення «особливість оподаткування», як важлива складова та необхідна ознака використовується законодавцем в умовах воєнного стану, також має практичне застосування. Ідеться про підпункти 9.3 і 9.4 та інші підпункти пункту 9 підрозділу 8 розділу ХХ перехідних положень ПК України. Саме у вказаних підпунктах та й інших, наведених у пункті 9, робиться наголос на виділеному нами додатковому елементі податку, як от: «...платниками... які використовують особливості оподаткування...», «... для платників... які використовують особливості оподаткування...» тощо.

З точки зору словникового тлумачення кожного терміну із наведеного словосполучення, зауважимо, що поняття «особливість» відображає «...характерну рису, ознаку, властивість кого-, чого-небудь» [19], тоді як «оподаткування» характеризує сам процес з «узаконеного державою обкладання податками...» [20]. Отже, *під особливостями оподаткування, як додатковому елементу податку, пропонується розуміти сукупність в оподаткуванні пом'якшувальних заходів економічного та правового змісту для встановленого кола суб'єктів господарювання - платників податків з метою впливу на їхню підприємницьку активність на визначений період.*

Цілком очевидно, що без такої ознаки у період воєнного стану, на який в даний час розповсюджуються особливості оподаткування, процес оподаткування не запуститься, як, власне, і без порядку обчислення, або порядку сплати тощо, які відповідно до ПК України відносяться до обов'язкових елементів податків. Проте, якщо обов'язкові елементи постійно використовуються в будь-якому податку, то термін «особливості оподаткування» законодавцем застосовано у

винятковому випадку, зокрема у даному випадку для умов воєнного стану.

Саме через згадану вище винятковість, на нашу думку, термін «особливості оподаткування» доцільно характеризувати як додатковий елемент податку з віднесенням до групи з однойменною назвою. Вважаємо, що така специфічна ознака необхідна не лише в умовах воєнного стану, але й у мирний час для відповідних періодів, режимів оподаткування, виокремленні специфічності у розрахунках з бюджетами тощо.

Разом із цим, надання особливостям оподаткування статусу додаткового елемента податку, матиме теоретичну цінність для податкової термінології. При цьому не зменшуватиметься і практичне значення такого додаткового елемента податку. Адже він і надалі матиме застосування у вітчизняному податковому законодавстві, як це є зараз у випадку з податковою пільгою. Остання тут згадується і розглядається лише для посилення нашої аргументації.

До наведеного вище, додамо ще те, що такий додатковий елемент ЄП як особливості оподаткування добровільно обирається платниками єдиного податку досліджуваної третьої групи на період воєнного стану з можливістю відмови від його використання. Натомість така відмова також здійснюється за власним рішенням суб'єкта господарювання – платника єдиного податку. До того ж, зазначений вище вибір відбувається на альтернативній основі оподаткування із застосуванням податкової ставки 2 %.

При цьому платники ЄП вказаної третьої групи навіть в умовах війни можуть використовувати звичні ставки оподаткування 3 % або 5 %, як це характерно для мирного часу, тобто без застосування особливостей оподаткування. На останньому не випадково акцентуємо увагу, оскільки в цьому, власне, і полягає суть зазначеної вище додаткової альтернативності, що додалася у можливості вибору для платників єдиного податку третьої групи в умовах воєнного стану.

Продовжуючи дослідження у цьому напрямі, доцільно зупинитися на знятті і деяких податкових обмежень із набранням чинності Закону № 2120-IX [16], яким внесено зміни до підрозділу 8 перехідних положень ПК України. Ідеться про підпункт 9.2 пункту 9, що передбачає для платників ЄП третьої групи, які використовують особливості оподаткування, не застосовувати обмеження щодо кількості осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах.

По суті вказані податкові обмеження для платників єдиного податку третьої групи були зняті і за мирного часу. Різниця полягала лише у застереженні для фізичних осіб підприємців, які мали право не залучати найманих осіб або, за Законом № 1017-IX [21], «... кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах не обмежена» [22], що характерно простежується з даних табл. 1.

Таблиця 1. Податкові обмеження стосовно кількості найманих осіб для платників ЄП 3-ї групи у довоєнний період і в умовах воєнного стану

Платники	У довоєнний період	В умовах воєнного стану	
		без використання особливостей оподаткування	з використанням особливостей оподаткування
Фізичні особи (підприємці)	Не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах не обмежена.	Не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах не обмежена	Не застосовується обмеження щодо кількості осіб
Юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	Не обмежена	Не обмежена	Не застосовується обмеження щодо кількості осіб

Джерело: узагальнено автором за даними [22].

З погляду нашого дослідження наведений аналіз не має принципового значення. Проте, з точки зору перспектив застосування вказаних податкових обмежень як інструмента регулювання, акцентування уваги на цьому аспекті дозволяє визначити концептуальний напрям у податковому регулюванні зайнятості населення. Причому останнє важливо як в умовах воєнного стану, так і у післявоєнний період. Тут мається на увазі встановлення гранично-мінімальної чисельності найманих працівників (не менше 3 осіб) для платників ЄП третьої групи, на чому нами вже наголошувалося у попередніх публікаціях [23].

Тому зняття обмежень в граничній чисельності найманих працівників в умовах воєнного стану, на нашу думку, є своєчасним і необхідним заходом. Вважаємо, що у перспективі набутий досвід та його результати можна буде використати як апробоване управлінське рішення для використання і у післявоєнний період.

Причому, вказаний порядок після завершення війни доцільно поширити і на інші групи платників єдиного податку. Практична реалізація таких управлінських рішень і заходів сприятиме підвищенню рівню зайнятості населення, дозволить гармонізувати вітчизняне податкове і господарське законодавство у частині однотипного віднесення суб'єктів господарювання до малих, середніх та великих підприємств у різних нормативно-правових актах. Останнє важливо з точки зору єдиного підходу до створення груп платників єдиного податку у спрощеній системі оподаткування.

З-поміж інших податкових обмежень при оподаткуванні суб'єктів господарювання та віднесення їх до платників ЄП третьої групи в умовах воєнного стану, слід відмітити ті, що стосувалися обсягу доходу. Ідеться про зміни в податковому законодавстві, починаючи з 17 березня 2022 року, тобто з дати набрання чинності Закону № 2120-IX [16]. Зазначимо, що за Законом № 2120-IX [16], граничний розмір такого доходу не повинен був перевищувати 10 мільярдів гривень, як передбачалося

законодавцем спочатку. Причому вказана величина обсягу доходу встановлювалася лише для осіб, які обрали та використовували особливості оподаткування в умовах воєнного стану.

Зауважимо, що подібний підхід до встановлення граничного доходу застосовувався для платників ЄП і у довоєнний період. Однак величина такого доходу значно поступалася за обсягом і становила 1167 розмірів мінімальної заробітної плати (МЗП), встановленої законом на 1 січня відповідного податкового (звітного) року (табл. 2). Нагадаємо, що у 2022 році станом на 1 січня за мінімальної заробітної плати у розмірі 6500 грн. граничний обсяг доходу в абсолютному значенні дорівнював 7585500 грн. (6500×1167).

Як видно з даних табл. 2, за наявності альтернативності вибору між податковими ставками, для платників ЄП третьої групи, які не використовують особливості оподаткування в умовах воєнного стану, надалі залишається діяти порядок визначення обсягу доходу за звичними умовами довоєнного періоду. Тут мається на увазі нормативно встановлена його величина, що кратна 1167 розмірам МЗП, від якої визначається граничний обсяг доходу. Тож, завдяки збільшенню у 2023 році станом на 1 січня мінімальної заробітної плати до 6700 грн., вказаний обсяг зріс до 7818900 грн. (6700×1167).

Повертаючись до наступних змін у податковому законодавстві, що вносилися до його положень під час воєнного стану, слід звернути увагу на Закон № 2173-IX [24], який набирав чинності майже у місячний термін. Ідеться про кількість днів між набранням чинності Закону № 2120-IX [16] і Законом № 2173-IX [24]. Адже із уведенням в дію Закону № 2173-IX [24], для платників ЄП третьої групи, які використовують особливості оподаткування, податкові обмеження щодо обсягу доходу були скасовані. Останнє стало очевидним із зміною редакції абзаців першого і другого підпункту 9.2 пункту 9 підрозділу 8 перехідних положень Податкового кодексу України.

Таблиця 2. Податкові обмеження щодо обсягу доходу для платників ЄП 3-ї групи у довоєнний період і в умовах воєнного стану

Платники	У довоєнний період	В умовах воєнного стану		
		без використання особливостей оподаткування	із використанням особливостей оподаткування	
			з 17.03 по 16.04.22 (млрд. грн.)	з 16.04.22
Фізичні особи (підприємці)	Не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року	Не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року	10	До таких осіб не застосовується обмеження щодо обсягу доходу
Юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми	Не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року	Не перевищує 1167 розмірів МЗП, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року	10	До таких осіб не застосовується обмеження щодо обсягу доходу

Джерело: узагальнено автором за даними [22].

Завдяки вказаним змінам, платники єдиного податку третьої групи, які використовують особливості оподаткування, крім зняття обмежень у кількості найманих працівників, набули таке ж право на скасування і щодо граничної величини обсягу доходу. Нагадаємо, що до набрання чинності Закону № 2173-IX [24] величина такого доходу (у період з 17.03.22 по 16.04.22) повинна була бути не більше 10 млрд. грн. Натомість для платників ЄП, які в умовах воєнного стану не використовують особливості оподаткування, обсяг граничного доходу і надалі залишається на рівні 1167 розмірів МЗП (або 7585500 грн. у 2022 році та 7818900 грн. у 2023 році).

Безумовно, проведенні зміни у чинному податковому законодавстві щодо можливості обрання особливостей оподаткування вплинули на структуру платників ЄП третьої групи (табл. 3). Так, за даними Хмельницької області, за якими проводився аналіз, встановлено, що найбільш показово на зняття податкових обмежень відреагували юридичні особи – платники ЄП цієї групи. Адже 25,1 %, від їх реєстраційної чисельності станом на 1 жовтня 2022 року, обрали особливості оподаткування із використанням податкової ставки два відсотки.

Таблиця 3. Зміни у структурі платників ЄП III групи Хмельницької області із зняттям податкових обмежень в умовах воєнного стану (%)

Зміст операцій з адміністрування обліку платників ЄП	Показники 2022 року станом на:				Відхилення на 01.10 від 01.04 (в. п.)
	01.01.	01.04.	01.07.	01.10.	
Зареєстровано платників ЄП III групи, всього	100,0	100,0	100,0	100,0	0
у т.ч.: - ФОП- платників ЄП III групи	0,4	0,3	0,3	0,3	0
із них обрали особливості оподаткування	0,0	5,9	5,9	10,5	4,6
- юридичних осіб - платників ЄП III групи	99,6	99,7	99,7	99,7	0
із них обрали особливості оподаткування	0,0	18,0	23,5	25,1	7,1

Джерело: розраховано автором за даними Реєстру платників єдиного податку по Хмельницькій області.

Причому, зі зняттям податкових обмежень в обсягах доходу та можливістю обрання податкової ставки 2 %, у третій групі, серед юридичних осіб, спостерігалось динамічне зростання у структурі платників ЄП (з 18,0 % станом на 01.04.22 до 25,1 % станом на 01.10.22), які надають перевагу особливостям оподаткування (рис. 1).

Значно меншим є зазначений відсоток на вказані дати (станом на 01.04.22 і 01.10.22 відповідно) у фізичних осіб підприємців (ФОП), які обрали особливості оподаткування. Це стосується також і відсутності чіткої рівномірної динаміки (5,9 % станом на 01.04.22 і на 01.07.22, і лише 10,5 % станом на

01.10.22). Ідеться про зростання у структурі кількості ФОП – платників ЄП третьої групи, які використовують податкову ставку два відсотки, на відміну від юридичних осіб платників єдиного податку цієї ж групи.

Звертає на себе увагу і те, що за кількістю зареєстрованих платників єдиного податку, юридичні особи і ФОП у сформованій структурі чисельності займали стабільні частки. Так протягом дев'яти місяців 2022 року у юридичних осіб питома вага платників ЄП, які знаходилися на обліку, коливалася у межах 99,6 – 99,7 %, проти 0,4 % і 0,3 % у фізичних осіб підприємців (рис. 2).



Рис. 1. Зміни у структурі платників ЄП III групи Хмельницької області з обранням податкової ставки два відсотки в умовах воєнного стану

Джерело: побудовано за даними табл. 3.

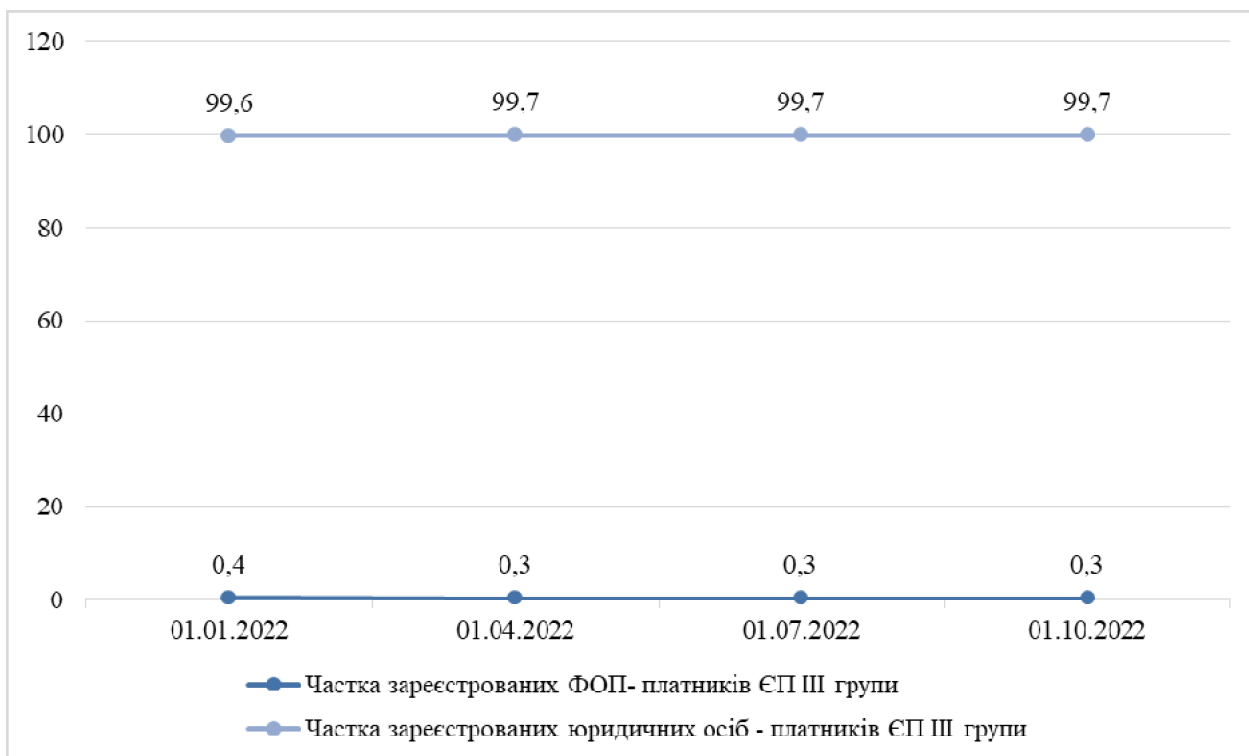


Рис. 2. Стан реєстрації юридичних осіб і ФОП – платників єдиного податку третьої групи у Хмельницькій області в умовах воєнного стану

Джерело: побудовано за даними табл. 3.

Наведений аналіз дозволяє зробити узагальнення, що третя група платників єдиного податку в наступні роки матиме перспективу чисельно збільшуватися, зокрема за рахунок юридичних осіб. Таке узагальнення зроблено, зважаючи на темпи зростання та структуру реєстрації суб'єктів спрощеної системи оподаткування, збільшення фактичних обсягів здійснюваних ними операцій, зміни у підходах до встановлення податкових обмежень стосовно величини граничного обсягу доходу та кількості найманих працівників за податковим законодавством.

З огляду на результати здійсненого аналізу в нашому дослідженні та проведені зміни у податковому законодавстві щодо зменшення податкових обмежень для платників єдиного податку третьої групи в умовах воєнного стану, можна зробити деякі висновки.

Отже, у перші тижні введення воєнного стану звичні для довоєнного періоду підходи щодо податкового регулювання підприємницької активності суб'єктів господарювання, не могли достатньо спрацювати. Відтак вони потребували додаткових збалансованих рішень у сфері податкової політики. І якщо стосовно кількості найманих працівників податкові обмеження були відразу зняті, то з граничним обсягом доходу довелося витримати певний час (майже один місяць). Адже його гранична величина спочатку фіксувалася на рівні не більше 10 млрд. грн. Однак згодом від такої фіксації законодавцю довелося відмовитися. На нашу думку, тут вбачається декілька причин.

По-перше, на знятті обмежень в граничній кількості найманих працівників для платників єдиного податку третьої групи, зважаючи на проблеми прихованого безробіття та пов'язані з ним наслідки, наголошувалося і в довоєнний період (більш предметно див. [23]). Тому в умовах воєнного стану такі заходи посилювалися ще більшою необхідністю. Причому, прийнятті управлінські рішення потрібні були не лише для впливу на підприємницьку активність і рівень зайнятості населення, але й для фінансового підтримання обороноздатності та соціально-економічної життєдіяльності держави. Саме тому, на нашу думку, зазначені заходи були успішно реалізовані в податковому законодавстві у перші дні війни.

По-друге, початкова фіксація обсягу доходу на рівні не більше 10 млрд. грн. з уведенням воєнного стану, у значній мірі відповідала звичній мирній практиці податкового регулювання розвитку суб'єктів мікропідприємництва та малого підприємництва. Адже за умовами спрощеної системи оподаткування довоєнного періоду кожній групі платників ЄП встановлювалися нормативно-граничні обсяги доходу. Однак в умовах воєнного стану, за необхідності збереження підприємницької активності та мінімізації спаду рівня зайнятості, зазначений підхід не міг дати потрібного результату у сфері дрібного і малого бізнесу.

Звісно, бізнесмени сприйняли б філософію такого стимулювання з використанням додаткового елемента єдиного податку, сфокусованого у терміні «особливості оподаткування», зважаючи на зафіксовану величину збільшеного граничного обсягу доходу (не більше 10 млрд. грн.), зменшену до двох відсотків податкову ставку (проти 3 % і 5 %) та зняті обмежень в чисельності найманих працівників (хоча і до оголошення воєнного стану вони по суті вже були зняті). Проте економічні можливості окремих суб'єктів дрібного і малого підприємництва навіть у мирний час видаються обмеженими. Тому поряд із такими суб'єктами господарювання до цього процесу доцільно було долучати середні підприємства, здатних генерувати більший за обсягом дохід від зафіксованого у довоєнний період для платників єдиного податку третьої групи.

По суті, зазначені середні підприємства, з одного боку, також потребували державної підтримки в умовах воєнного стану та релокації бізнесу. З іншого боку, вони мали більший потенціал для збереження та створення нових робочих місць, у тому числі для внутрішньо переміщених осіб в інших областях, в яких не ведуться бойові дії. Саме з таких причин, на нашу думку, податковим законодавством у місячний термін знімалися обмеження щодо максимальної величини в обсягах доходу, поряд із скасованою раніше граничною чисельністю найманих працівників. Безперечно, проведені заходи стали дієвими податковими інструментами не лише для платників єдиного податку третьої групи, але й для інших суб'єктів господарювання, які мали можливість також долучитися до числа осіб, які використовували особливості оподаткування.

Висновки. Таким чином, зняття для платників єдиного податку третьої групи податкових обмежень стало дієвим заходом стимулювання рівня підприємницької активності суб'єктів господарювання. Зокрема, цього вдалося досягти завдяки поступовій зміні граничного обсягу доходу та швидкому скасуванню межі в кількості найманих працівників з одночасним запровадженням податкової ставки два відсотки. Удосконалення спрощеної системи оподаткування супроводжується зростаючою динамікою чисельності юридичних і фізичних осіб, які використовують особливості оподаткування в умовах воєнного стану та, разом із цим, мають можливість перейти на застосування податкового режиму звичного умовам мирного часу.

Серед концептуальних напрямів у кількісному регулюванні податкових обмежень визначено доцільність встановлення гранично-мінімальної чисельності найманих працівників (не менше 3 осіб) з можливістю апробації такого підходу в умовах воєнного стану та імплементації його у податкове законодавство мирного часу для платників ЄП третьої групи.

4 Список використаних джерел

1. Юшко С. Спрощена система оподаткування юридичних осіб: переваги та ризики застосування. *Економіка України*. 2011. № 7. С. 60-71.
2. Войнаренко М. П., Ємчук Л. В. Ефективність запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого бізнесу: практичні аспекти. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2010. Т. 3. С. 21-25.
3. Блащук Н. І. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності: національний та зарубіжний досвід. *Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням міжнародного досвіду*: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, 5 жовтня 2012 року. К.: Алетра, 2012. С. 32-34.
4. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Новації та напрями вдосконалення податкового законодавства України в умовах воєнного стану. *Фінанси України*. 2022. № 6. С. 33-53.
5. Барабаш Л. В. Вектори реформи податкової системи України у післявоєнний період. *Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституційних змін*: Збірник наукових праць Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 27 жовтня 2022р). Полтава, 2022. С. 867-869.
6. Єфіменко Т. І., Іванов Ю. Б., Карпова В. В. Податкові пільги в умовах воєнного стану: управління комплаєнс-ризиком. *Фінанси України*. 2022. № 4. С. 7-26.
7. Масловська С., Коркушко О. Особливості оподаткування суб'єктів спрощеної системи оподаткування в період воєнного стану. *Фінансово-економічна діяльність суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану*: Міжнар. наук.-практ. форум (м. Кам'янець-Подільський, 20-21 жовтня 2022 р.). Кам'янець-Подільський: НРЗВО «Кам'янець-Подільський державний інститут». 2022. С. 123-124.
8. Синчак В. П., Капелюшок С. В. Сплата та вплив податків у США на структуру податкових надходжень муніципальних бюджетів. *Обліково-фінансова наука і практика: пріоритети розвитку та місія у воєнний час*: Матеріали XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (16 листопада 2022 р., м. Київ) / Відпов. за вип. Ю. С. Бездушна. К.: ННЦ «ІАЕ», 2022. С. 108-112.
9. Кінах Н. Підприємницька активність як складова професійного розвитку вчителя початкової школи. *Педагогічні науки: теорія, історія, інноваційні технології*. 2021. № 6(110). С. 275-286.
10. Дороніна О. А., Сомик О. М. Регулювання економічної активності з урахуванням ціннісної складової поведінки молоді. *Ефективна економіка*. 2020. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2020/25.pdf
11. Лігоненко Л. Світові тенденції розвитку підприємницької активності та українські реалії. *Вісник КНТЕУ*. 2009. № 5. С. 46-54.
12. Global Entrepreneurship monitor 2021/2022. Global Report Opportunity Amid Disruption. URL: <https://gemconsortium.org/report/gem-2021/2022-global-report-opportunity-amid-disruption>
13. Георгіаді Н. Г. Сучасний стан підприємницької активності в Україні. *Ефективна економіка*. 2016. № 3. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4818>
14. Олейнікова Л. Г., Точиліна І. В. Спрощена система оподаткування в наративі проблем малого підприємництва в Україні. *Облік і фінанси*. 2019. № 2(84). С. 89-98. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-89-98](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-89-98)
15. Синчак В. П. Податкові обмеження у спрощеній системі оподаткування як інструменти податкового регулювання розвитку малого підприємництва. *Університетські наукові записки*. 2015. № 1(53). С. 408-425.
16. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо дії норм на період дії воєнного стану: Закон України від 15.03.2022 р. № 2120-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#n5>
17. Синчак В. П. Термін «особливість оподаткування» як додатковий елемент податку. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами*: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф., Луцьк, 15 груд. 2022 р., Луцьк: ЛНТУ, 2022. С. 143-145.
18. Синчак В. П. Вплив публічного управління на формування елементів податку. *Збірник тез Міжнар. наук.-практ. конф. «Публічне управління в Україні: виклики сьогодення та глобальні імперативи»* (м. Хмельницький, 11 лютого 2022 року). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2022. С. 92-94.
19. Академічний тлумачний словник української мови: в 11 томах. Т. 5, 1974. С. 779. URL: <http://sum.in.ua/s/osoblyvistj>
20. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. 4-те вид., випр. та доп. К.; Л.: Знання: ЛБІ НБУ, 2002. С. 306.
21. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо лібералізації застосування реєстраторів розрахункових операцій платниками єдиного податку та скасування механізму компенсації покупцям (споживачам) за скаргами щодо порушення встановленого порядку проведення розрахункових операцій частини суми застосованих штрафних санкцій: Закон України від 01.12.2020 р. № 1017-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-20#n5>

22. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17?find=1&text=%D0%B7%D0%B2%D1%96%D1%82%D0%BD%D0%B8%D0%B9#w1_2
23. Синчак В. П. Формування спрощеної системи оподаткування у контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення. *Облік і фінанси*. 2012. № 4(58). С. 50-58.
24. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо адміністрування окремих податків у період воєнного, надзвичайного стану: Закон України від 01.04.2022 р. № 2173-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20>

4 References

- Jushko, S. (2011). Sproshhena systema opodatkuvannja jurydychnykh osib: perevaghy ta ryzyky zastosuvannja [Simplified system of taxation of legal entities: advantages and risks of application]. *Ekonomika Ukrainy*, 7, 60-71.
- Vojnarenko, M. P., Jemchuk, L. V. (2010). Efektyvnistj zaprovadzhennja sproshhenoji systemy opodatkuvannja subjektiv malogho biznesu: praktychni aspekty [Effectiveness of introducing a simplified system of taxation of small business entities: practical aspects]. *Visnyk Khmeljnyckogho nacionaljnogho universytetu. Ekonomichni nauky*, 3, 21-25.
- Blashhuk, N. I. (2012). Sproshhena systema opodatkuvannja, obliku ta zvitnosti: nacionaljnij ta zarubizhnij dosvid [Simplified system of taxation, accounting and reporting: national and foreign experience] (pp. 32-34). In *Reformuvannja systemy splaty podatkiv ta zboriv z urakhuvannjam mizhnarodnogho dosvidu*: Conference proceedings. Kyiv: Aletta.
- Krysovatyj, A. I., Valighura, V. A. (2022). Novaciji ta naprjamy vdoskonalennja podatkovogho zakonodavstva Ukrainy v umovakh vojennogho stanu [Innovations and directions for improvement of the tax legislation of Ukraine in the conditions of martial law]. *Finansy Ukrainy*, 6, 33-53.
- Barabash, L. V. (2022). Vektory reformy podatkovoji systemy Ukrainy u pisljavojennyj period [Vectors of the reform of the tax system of Ukraine in the post-war period] (pp. 867-869). In *Bukhghaltersjkyj oblik, kontrolj ta analiz v umovakh instytucijnykh zmin*: Conference proceedings. Poltava.
- Jefymenko, T. I., Ivanov, Ju. B., Karpova, V. V. (2022). Podatkovi piljghy v umovakh vojennogho stanu: upravlinnja komplajens-ryzykom [Tax benefits under martial law: compliance risk management]. *Finansy Ukrainy*, 4, 7-26.
- Maslovskja, S., Korkushko, O. (2022). Osoblyvosti opodatkuvannja subjektiv sproshhenoji systemy opodatkuvannja v period vojennogho stanu [Peculiarities of taxation of subjects of the simplified taxation system during martial law] (pp. 123-124). In *Finansovo-ekonomichna dijajlnistj sub'jektiv ghospodarjuvannja v umovakh vojennogho stanu*. Conference proceedings. Kamjanecj-Podiljsjkyj: NRZVO Kamjanecj-Podiljsjkyj derzhavnyj instytut.
- Synchak, V. P., Kapeljushok, S. V. (2022). Splata ta vplyv podatkiv u SShA na strukturu podatkovykh nadkhodzenj municypaljnnykh bjudzhetiv [Payment and influence of taxes in the USA on the structure of tax revenues of municipal budgets] (pp. 108-112) In *Oblikovo-finansova nauka i praktyka: priorityety rozvytku ta misija u vojennyj chas*: Conference proceedings. Kyiv: NNC «IAE».
- Kinakh, N. (2021). Pidpryjemnyckja aktyvnistj jak skladova profesijnogho rozvytku vchytelja pochatkovoji shkoly [Entrepreneurial activity as a component of the professional development of a primary school teacher]. *Pedagoghichni nauky: teorija, istorija, innovacijni tekhnologhiji*, 6(110), 275-286.
- Doronina, O. A., Somyk, O. M. (2020). Reghuljuvannja ekonomichnoji aktyvnosti z urakhuvannjam cinnisnoji skladovoji povedinky molodi [Regulation of economic activity taking into account the value component of youth behavior]. *Efektivna ekonomika*, 4. Retrieved from http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/4_2020/25.pdf
- Lighonenko, L. (2009). Svitovi tendenciji rozvytku pidpryjemnyckoji aktyvnosti ta ukrajinsjki realiji [Global trends in the development of entrepreneurial activity and Ukrainian realities]. *Visnyk KNTEU*, 5, 46-54.
- Global Entrepreneurship Monitor (2022). 2021/2022 Global Report Opportunity Amid Disruption. Retrieved from <https://gemconsortium.org/report/gem-20212022-global-report-opportunity-amid-disruption>
- Gheorghyadi, N. Gh. (2016). *Suchasnyj stan pidpryjemnyckoji aktyvnosti v Ukraini* [The current state of entrepreneurial activity in Ukraine]. *Efektivna ekonomika*, 3. Retrieved from <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4818>
- Oleinikova, L. H., Tochylina, I. V. (2019). Sproshchena systema opodatkuvannja v naratyvi problem maloho pidpryjemnytstva v Ukraini [Simplified Tax System in the Context of Problems of Small Business in Ukraine]. *Oblik i finansy*, 2(84), 89-98. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-89-98](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-89-98)
- Synchak, V. P. (2015). Podatkovi obmezhenja u sproshhenij systemi opodatkuvannja jak instrumenty podatkovogho reghuljuvannja rozvytku malogho pidpryjemnytstva [Tax restrictions in the simplified taxation system as tools of tax regulation of small business development]. *Universytetsjki naukovy zapysky*, 1(53), 408-425.
- Verkhovna Rada Ukrainy (2022). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shhodo diji norm na period diji vojennogho stanu: Zakon Ukrainy [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the validity of norms during the period of martial law: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2120-20#n5>

17. Synchak, V. P. (2022). Termin “osoblyvistj opodatkuvanja” jak dodatkovyj element podatku [The term “specificity of taxation” as an additional element of tax] (pp. 143-145). In *Aktualjni problemy upravlinnja socialjno-ekonomichnyh systemy*: Conference proceedings. Lucjk: LNTU.
18. Synchak, V. P. (2022). Vplyv publichnogho upravlinnja na formuvannja elementiv podatku [The influence of public administration on the formation of tax elements] (pp. 92-94). In *Publichne upravlinnja v Ukraini: vyklyky sjoghodennja ta globaljni imperatyvy*: Conference proceedings. Khmeljnyckyj: Khmeljnyckyj universytet upravlinnja ta prava imeni Leonida Juzjkova.
19. Akademichnyj tлумachnyj slovnyk ukrajinsjkoji movy [Academic explanatory dictionary of the Ukrainian language] (1974). In 11 volumes. Vol. 5. Retrieved from <http://sum.in.ua/s/osoblyvistj>
20. Zaghorodnij, A. Gh., Voznjuk, Gh. L., Smovzhenko, T. S. (2002). Finansovyj slovnyk [Financial dictionary] (4th ed.). Kyiv; Lviv: Znannja; LBI NBU.
21. Verkhovna Rada Ukrainy (2020). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakoniv Ukrainy shhodo liberalizaciji zastosuvannja rejestratoriv rozrakhunkovykh operacij platnykamy jedynogho podatku ta skasuvannja mekhanizmu kompensaciji pokupcjam (spozhyvacham) za skarghamy shhodo porushennja vstanovlenogho porjadku provedennja rozrakhunkovykh operacij chastyny sumy zastosovanykh shtrafnykh sankcij: Zakon Ukrainy [On the introduction of amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine regarding the liberalization of the use of settlement transaction registrars by single tax payers and the abolition of the compensation mechanism for buyers (consumers) for complaints regarding violations of the established procedure for settlement transactions and part of the amount of applied fines: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1017-20#n5>
22. Verkhovna Rada Ukrainy (2010). Podatkovyj kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
23. Synchak, V. P. (2012). Formuvannja sproshhenoji systemy opodatkuvanja u konteksti derzhavnoji pidtrymky malogho biznesu ta stymuljuvannja zajnjatosti naselelnja [Formation of a simplified taxation system in the context of state support for small businesses and stimulation of employment]. *Oblik i finansi*, 4(58), 50-58.
24. Verkhovna Rada Ukrainy (2022). Pro vnesennja zmin do Podatkovogho kodeksu Ukrainy ta inshykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shhodo administruvannja okremykh podatkov u period vojenogho, nadzvyhajnogho stanu: Zakon Ukrainy [On amendments to the Tax Code of Ukraine and other legislative acts of Ukraine regarding the administration of certain taxes during the period of war and state of emergency: Law of Ukraine]. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2173-20>