

УДК 346.7

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2024.05.63>

ЗНИЖЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ЯК МЕХАНІЗМ СТИМУЛЮВАННЯ РОЗВИТКУ ПІДПРИЄМНИЦТВА НА СІЛЬСЬКИХ ТЕРИТОРІЯХ

Дудаш М.Г.,
аспірантка,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Дудаш М.Г. Зниження податкового навантаження як механізм стимулювання розвитку підприємництва на сільських територіях.

Стаття присвячена дослідженню як теоретичних аспектів податкового стимулювання розвитку підприємництва на сільських територіях, так і передбачених в чинному законодавстві України преференційних норм щодо оподаткування підприємств, що здійснюють свою господарську діяльність на сільських територіях, як одного з ефективних шляхів стимулювання їх розвитку. Актуальність даного питання, особливо в умовах повномасштабної збройної агресії російської федерації проти України, підтверджується як в наукових колах, так і опитуванням представників бізнесу, в тому числі мікро-, малих та середніх підприємств, проведених після початку повномасштабного вторгнення.

Окремо досліджено норми чинного законодавства України по таким основним напрямкам податкового стимулювання розвитку підприємств на сільських територіях, що були характерними для вітчизняного законодавства в різні періоди його розвитку, як: списання та реструктуризація податкової заборгованості; зменшення ставки оподаткування окремими податками; звільнення від сплати окремих видів податків і зборів (обов'язкових платежів), запровадження спеціальних режимів оподаткування. На основі проведеного дослідження проаналізовано переваги та недоліки кожного з таких механізмів податкового стимулювання.

Виявлено, що станом на сьогодні одним з основних преференційних податкових режимів, притаманних для підприємств, що здійснюють свою господарську діяльність на сільських територіях, є спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Враховуючи це, та в контексті урядових ініціатив з покладання додаткового фіскального навантаження у вигляді військового збору, зокрема, і на платників єдиного податку третьої групи, висловлюється пропозиція збалансувати таке навантаження хоча б для частини платників податків, які здійснюють свою діяльність на найменш сприятливих сільських

територіях, в тому числі територіях, що постраждали від наслідків збройної агресії російської федерації проти України, шляхом зниження ставки оподаткування єдиним податком до 2 відсотків на період дії воєнного стану та протягом декількох років після його завершення.

Ключові слова: податкове стимулювання, фіскальне навантаження, преференційні податкові режими, єдиний податок, мікро-, малі та середні підприємства, сільські території в несприятливих умовах, території відновлення, військовий збір.

Dudash M. Reduction of the tax burden as a mechanism for stimulating business development in rural areas.

The article is devoted to the study of both theoretical aspects of tax stimulation of the development of entrepreneurship in rural areas, as well as the preferential norms for taxation of enterprises that carry out their economic activities in rural areas, provided for in the current legislation of Ukraine, as one of the effective ways of stimulating their development. The relevance of this issue, especially in the conditions of the full-scale armed aggression of the Russian Federation against Ukraine, is confirmed both in scientific circles and by the survey of business representatives, including micro, small and medium-sized enterprises, conducted after the start of the full-scale invasion.

The norms of the current legislation of Ukraine on such main directions of tax stimulation of the development of enterprises in rural areas, which were characteristic of the domestic legislation in different periods of its development, were separately studied, such as: write-off and restructuring of tax debt; reduction of the taxation rate by separate taxes; exemption from payment of certain types of taxes and fees (mandatory payments), introduction of special taxation regimes. On the basis of the conducted research, the advantages and disadvantages of each of these mechanisms of tax incentives were analyzed.

It was revealed that, as of today, one of the main preferential tax regimes inherent in enterprises

carrying out their economic activities in rural areas is a simplified system of taxation, accounting and reporting. Taking this into account, and in the context of government initiatives to impose an additional fiscal burden in the form of a military levy, in particular, on taxpayers of the third group of single taxes, a proposal is made to balance such a burden at least for a part of taxpayers who carry out their activities in the least favorable rural areas, including the territories affected by the consequences of the armed aggression of the Russian Federation against Ukraine, by reducing the taxation rate with a single tax to 2 percent for the period of martial law and for several years after its termination.

Key words: tax incentives, fiscal burden, preferential tax regimes, single tax, micro, small and medium-sized enterprises, rural areas in unfavorable conditions, recovery areas, military levy.

Постановка проблеми. З початком повномасштабного вторгнення російської федерації, яке наразі триває вже майже два з половиною роки, до традиційних проблем розвитку сільських територій додаються такі виклики, як ризики скорочення виробництва і втрати доходів споживачами у прифронтових районах, руйнування та забруднення (в тому числі замінування) на деокупованих територіях, ще більше погіршення демографічної ситуації у сільській місцевості, а також (у випадку з південними регіонами) – знищення меліоративних систем та зміна клімату у зв'язку з руйнуванням Каховської ГЕС [1].

Крім того, зважаючи на те, що більшість підприємств, що функціонують на сільських територіях, належать до мікро-, малих та середніх підприємств, цілком репрезентативними для характеристики підприємств на сільських територіях є і показники впливу повномасштабного вторгнення на фінансові показники таких підприємств. Так, станом на літо 2023 року загальні прямі втрати малого та середнього бізнесу було оцінено в 87 млрд. доларів США, при цьому майже половина підприємств (близько 40%) були зупинені або майже зупинені протягом 2022 року [2] (втім, цей показник є віддаленим наслідком «шокового стану» економіки одразу після вторгнення, і є підстави припускати, що протягом 2023-2024 років частина з цих підприємств відновила свою роботу в тому чи іншому вигляді, нехай навіть шляхом релокації). Крім того, в розрізі окремих галузей відсоток підприємств, діяльність яких фактично була зупинена станом на першу половину 2023 року, в галузі сільського господарства є одним з найвищих (24%, вище тільки в галузі будівництва) [3].

За таких умов, безумовно, потреба в ефективних фінансових механізмах стимулювання розвитку підприємництва на сільських територіях, яка була актуальною протягом усього періоду незалежності України, лише зростає. При цьому, виходячи з потреб самих підприємців, висловлених в тому числі і у вже згаданих дослідженнях проєкту «Дія.Бізнес» (спільно з Центром розвитку інновацій, Офісом з розвитку підприємництва та експорту, Advanter Group тощо), до топ-трійки очікувань бізнесу від держави відносяться пільгове кредитування (відмітили 46,8% респондентів), грантова допомога (39,4%), та податкові пільги (36,1%) [3]. Попри те, що зниження податкового навантаження в межах даного опитування було названо останнім з трьох головних запитів бізнесу до держави, тим не менш, з огляду на те, що тема підвищення податків для бізнесу, в тому числі малого, останніми місяцями підіймається все частіше (в тому числі на рівні декількох законопроектів, зареєстрованих у Парламенті) саме пошук можливостей збалансувати фіскальне навантаження на підприємців на сільських територіях видається наразі найбільш актуальним.

Стан опрацювання проблематики. Питання механізмів фінансового стимулювання розвитку підприємництва на сільських територіях, в тому числі шляхом зниження податкового навантаження, досліджувалось в окремих аспектах такими фахівцями, як Т.Г. Буй, Ф.А. Важинський, Т.А. Васильєва, Х.А. Григор'єва, В.П. Жущман, І.Ю. Ломакіна, Л.Г. Олійник, В.В. Турчак тощо. Водночас, проблеми та перспективи податкового стимулювання розвитку підприємництва на сільських територіях в умовах воєнного стану та повоєнного відновлення в науці здебільшого не досліджені.

Мета дослідження. Метою статті є дослідження як історичних, так і передбачених в чинному законодавстві України податкових механізмів стимулювання розвитку підприємництва на сільських територіях, виявлення недоліків існуючого регулювання в даній сфері та формулювання можливих шляхів їх подолання.

Виклад основного матеріалу. Характерне для України відносно високе податкове навантаження, і, відповідно, потреба у вжитті державою заходів з його зниження (як шляхом запровадження податкових пільг, так і шляхом спрощення ведення податкового обліку), констатується як представниками бізнесу, так і в наукових колах вже протягом досить тривалого періоду. Не є винятком з цього правила і малий і середній бізнес, як в цілому, так і безпосередньо на сільських територіях. Так, зокрема, згідно даних дослідження стану та потреб мікро-, малого та середнього бізнесу в умовах повномасштабного вторгнення російської феде-

рації в Україну, проведеного спільно Центром Розвитку Інновацій, Офісом з розвитку підприємства та експорту, національним проектом Дія.Бізнес та AdvanterGroup, високі податки та збори назвали серед головних проблем, що перешкоджають відновленню та розвитку бізнесу, 27,5% опитаних власників та керівників відповідних підприємств, а ще 18,7% відмітили серед таких проблем перешкоди з боку регуляторних та фіскальних органів [4].

Цілком очевидно, що зниження податкового навантаження за таких умов може виступати потужним фінансовим стимулом для розвитку підприємництва на сільських територіях. Як відмічає з цього приводу Х.А. Григор'єва, постійна зміна податкових режимів, характерна для України, дестабілізує умови ведення сільського господарства та підвищує його ризикованість і непередбачуваність, тоді як виважений та збалансований підхід держави до оподаткування здатний простимулювати аграрний бізнес значно ефективніше, ніж багато інших видів підтримки [5, с. 66]. Відмічають ключову роль податкових стимулів і представники економічних наук – так, зокрема, як зауважують В.В. Турчак та Л.Г. Олійник, за рахунок податкових знижок чи інших податкових пільг працюючим малим підприємствам відбувається не лише зниження їх витрат, а й підвищення фінансової стійкості підприємств, їх платоспроможності та кредитоспроможності – а отже, непряме стимулювання малих підприємств фінансувати активи за рахунок власних джерел та, як наслідок, підвищення їх ділової активності [6, с. 114].

Аналізуючи механізми податкового стимулювання, які існували чи існують в законодавстві України для підприємців, що провадять свою діяльність на сільських територіях, слід відмітити, що переважна більшість із них стосувались або стосуються лише сільськогосподарських товаровиробників. При цьому, як відмічає І.Ю. Ломакіна, заходи державної політики у сфері оподаткування, що здійснюють стимулюючий вплив на сільськогосподарське виробництво, можна умовно згрупувати за чотирма напрямками: а) запровадження спеціального режиму оподаткування; б) звільнення від сплати окремих видів податків і зборів (обов'язкових платежів); в) зменшення ставки оподаткування; г) списання та реструктуризації податкової заборгованості [7, с. 20].

В кожному з окреслених вище напрямків Україною в той чи інший період вживались певні заходи з метою підтримки сільськогосподарських товаровиробників. Так, наприклад, Законом України «Про списання та реструктуризацію заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподар-

ських підприємств» було передбачено списання податкової заборгованості, існуючої станом на 1 січня 2000 року, із колективних сільськогосподарських підприємств та низки інших конкретно визначених суб'єктів господарювання, які було реорганізовано у суб'єкти господарювання приватної форми власності або щодо яких було прийнято рішення про їх ліквідацію, а також реструктуризацію заборгованості підприємств бурякоцукрової галузі перед державним резервом на 60 місяців рівномірним погашенням боргу, починаючи з 1 жовтня 2004 року [8]. Водночас, безумовно, такий механізм податкового стимулювання є винятковим заходом, застосованим у відповідь на глибокі кризові явища в галузі, і сучасному податковому законодавству не притаманний – хоча застосування його в майбутньому, приміром, по відношенню до суб'єктів господарювання, які знаходились на тимчасово окупованих територіях чи повністю припинили свою господарську діяльність у зв'язку з бойовими діями, може бути виправданим.

Зменшення ставок оподаткування окремими податками (зборами) як механізму стимулювання підприємництва на сільських територіях на сьогодні Податковий кодекс України не передбачає. Проте одним із своєрідних проявів такого механізму можна вважати передбачену статтею 13-1 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» додаткову фінансову підтримку сімейних фермерських господарств, які зареєстровані платниками єдиного податку четвертої групи, через механізм доплати на користь застрахованих осіб - членів/голови сімейного фермерського господарства єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (розмір якої поступово зменшується від 0,9 розміру мінімального страхового внеску в перший рік після реєстрації до 0,1 розміру такого внеску в дев'ятий і десятий роки) [9]. Попри те, що така додаткова фінансова підтримка з формальної точки зору є не пільгою зі сплати єдиного страхового внеску, а компенсацією вже сплаченого ЄСВ, тим не менш, її метою, як і в податкових пільг, є саме зменшення фіскального навантаження на сімейні фермерські господарства, передусім – новостворені.

Подібним до зниження ставок оподаткування (і більш широко вживаним у національному законодавстві) механізмом стимулювання підприємництва на сільських територіях є звільнення від сплати окремих видів податків та зборів, яке може знаходити свій прояв як у звільненні певної групи суб'єктів від сплати певного податку взагалі (так, приміром, згідно з підпунктом 133.4.6. не є платниками податку на прибуток сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи та кооперативні об'єднання сільськогосподар-

ських обслуговуючих кооперативів [10]), так і у зменшенні бази оподаткування окремими податками. Так, до прикладу, відповідно до статті 266 Податкового кодексу України (підпункт 266.2.2) не є об'єктом оподаткування податком на нерухоме майно будівлі, споруди сільськогосподарських товаровиробників (юридичних та фізичних осіб), віднесені до класу «Нежитлові сільськогосподарські будівлі» (код 1271) Класифікатора будівель і споруд НК 018:2023, що використовуються за призначенням у господарській діяльності суб'єктів господарювання та не здаються їх власниками в оренду, лізинг, позичку; аналогічно згідно зі статтею 283 Податкового кодексу України (підпункт 283.1.5, пункт 283.2) не є об'єктом оподаткування податком на землю земельні ділянки сільськогосподарських підприємств усіх форм власності та фермерських (селянських) господарств, зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодкових насаджень, а також земельні ділянки, непридатні для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами (за умови прийняття відповідного рішення сільськими, селищними, міськими радами, військовими адміністраціями та військово-цивільними адміністраціями) [10]. Остання з перерахованих податкових пільг, безумовно, є наразі особливо актуальною, позаяк площа забруднених вибухонебезпечними предметами сільськогосподарських земель є безпрецедентною, а їх використання в господарській діяльності – неможливим.

Нарешті, що стосується спеціальних режимів оподаткування, протягом тривалого часу саме цей податковий механізм був наріжним каменем державної політики стимулювання підприємництва на сільських територіях (принаймні, в частині сільськогосподарського товаровиробництва). Як справедливо відмічає Х.А. Григор'єва, до 2014 року саме спеціальні режими оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників – фіксований сільськогосподарський податок і спецрежим ПДВ – були основними і найбільш стабільними правовими механізмами податкової підтримки сільського господарства в Україні, проте з проведенням податкових реформ 2015–2017 років законодавчі засади цих ефективних агропротекційних заходів були згорнуті [5, с. 112-113].

Тим не менш, іншим спеціальним режимом оподаткування, який залишився чинним, і поширюється на переважну більшість суб'єктів господарювання, що здійснюють свою господарську діяльність на сільських територіях, є передбачена Главою 1 Розділу XIV Податкового

кодексу України спрощена система оподаткування, обліку та звітності, яка передбачає існування чотирьох груп платників єдиного податку, серед яких найбільш широко розповсюдженими є платники третьої (фізичні особи-підприємці, юридичні особи, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 1167 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року) та четвертої (сільськогосподарські товаровиробники, сімейні фермерські господарства) груп [10].

В цьому контексті слід відзначити, що значна частина підприємців, що провадять свою господарську діяльність на сільських територіях, і при цьому займаються іншими, ніж сільське господарство, видами діяльності, на практиці підпадають під спрощений режим оподаткування, а отже, є платниками єдиного податку за ставкою 5 %, а також платниками єдиного страхового внеску. Це, безумовно, є більш сприятливим податковим режимом, ніж сплата податку на прибуток підприємств чи податку з доходів фізичних осіб, ставки оподаткування якими є суттєво вищими.

Тим не менш, не можна не відмітити, що жодних специфічних преференцій для суб'єктів господарювання – платників єдиного податку, які здійснюють свою діяльність на сільських територіях, податковим законодавством не передбачено – хоча є цілком очевидним, що умови функціонування підприємства (логістика, доступність інфраструктури, доступ до робочої сили, кількість клієнтів тощо) у великих містах та на сільських територіях суттєво відрізняються не на користь останніх. Особливо це стосується таких категорій сільських територій, як сільські території у несприятливих умовах, якими відповідно до Державної стратегії регіонального розвитку на 2021–2027 роки, схваленої постановою Кабінету Міністрів України від 5 серпня 2020 р. № 695, є територіальні громади, що одночасно мають такі характеристики, як щільність сільського населення нижча 15 осіб на квадратний кілометр, відстань до найближчих міст з населенням більше 50 тис. осіб понад 30 хвилин на автомобілі (орієнтовно 40 кілометрів автомобільними дорогами з твердим покриттям), чисельність населення скоротилася у період 2008–2018 років більш як на 30 відсотків [11]; а також сільських територій, віднесених до територій відновлення (якими, в свою чергу, відповідно до Закону України «Про засади державної регіональної політики» є територіальні громади, на території яких відбувалися бойові дії та/або які були тимчасово окуповані, та/або території яких зазнали руйнувань об'єктів критичної інфраструктури, соціальної інфраструктури, об'єктів житлового фонду внаслідок ведення бойових дій, а також які характеризуються різким погір-

шенням рівня соціально-економічного розвитку та значним переміщенням населення до інших регіонів та/або інших держав [12]).

Особливої актуальності питання необхідності зниження податкового навантаження хоча б на юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, що здійснюють свою господарську діяльність на найбільш несприятливих для її ведення сільських територіях, набуває в контексті ініціатив Уряду з підвищення ставок військового збору та поширення зобов'язань з його сплати в тому числі і на ті категорії платників податків, які до цього його не сплачували (зокрема і платників єдиного податку). Так, 18.07.2024 року Верховною Радою України зареєстровано урядовий проєкт Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану (реєстр. № 11416), яким, серед іншого, передбачається поширення обов'язку зі сплати військового збору на платників єдиного податку всіх чотирьох груп за ставками 1% від доходу – для платників єдиного податку третьої групи та 5% від суми, що дорівнює розміру двох мінімальних заробітних плат, встановлених станом на 1 січня поточного року – для платників єдиного податку першої, другої та четвертої групи; а також підвищення ставки військового збору для платників податку на доходи фізичних осіб з 1,5% до 5% [13] (що, зрештою, також призведе до збільшення податкового навантаження передусім на підприємців, які використовують найману працю, оскільки саме вони є податковими агентами зі сплати ПДФО за своїх співробітників).

Безумовно, в умовах воєнного стану і значного дефіциту бюджету пошук додаткових джерел фінансування Збройних Сил України є важливим завданням держави, і в інтересах обороноздатності держави такий крок видається виправданим. Проте в той самий час підвищення податкового навантаження на підприємців, які здійснюють свою господарську діяльність на сільських територіях, може стати ще одним фактором до скорочення їх чисельності. З огляду на це, ми пропонуємо збалансувати фіскальну політику відносно таких платників податків, та тимчасово (на період дії воєнного стану та протягом декількох років після його завершення) знизити ставку оподаткування єдиним податком для платників єдиного податку третьої групи (які є найчисельнішою категорією), які здійснюють свою господарську діяльність на сільських територіях у несприятливих умовах, а також на територіях відновлення, до 2% (за аналогією з раніше впроваджуваним зниженням ставки оподаткування для таких платників податку, яка вже діяла протягом 2022 – першої половини 2023 року).

За таких умов, в разі прийняття законопроєкту № 11416 держава, з одного боку, збільшить надходження для фінансування Збройних Сил України, на яке направлений військовий збір, проте в той самий час посприє збереженню на найменш сприятливих для ведення бізнесу сільських територіях існуючих на них підприємств, а можливо навіть простимулює таким чином створення нових.

Висновки. Таким чином, в контексті очікуваного підвищення ставок військового збору та поширення обов'язку з його сплати на платників єдиного податку, видається очевидною необхідність зниження податкового навантаження на суб'єктів господарювання, що провадять свою діяльність щонайменше на таких категоріях сільських територій, як сільські території у несприятливих умовах та території відновлення. Тож з метою збалансування фіскальної політики відносно таких платників податків, пропонується тимчасово (на період дії воєнного стану та протягом декількох років після його завершення) знизити ставку оподаткування єдиним податком для платників єдиного податку третьої групи (які є найчисельнішими), які здійснюють свою господарську діяльність на вищевказаних категоріях сільських територій, до 2%.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Проєкт Стратегії розвитку агросектору до 2030 року. URL: <https://minagro.gov.ua/storage/app/sites/1/uploaded-files/rozvitkuagrosektora2030v1-1.pdf>.
2. Дія.Бізнес (2023). Стан та потреби бізнесу в умовах війни: результати опитування в липні. URL: <https://business.diia.gov.ua/cases/novini/stan-ta-potrebi-biznesu-v-umovah-vijni-rezultati-opituvanna-v-lipni>.
3. Дія.Бізнес (2023). Стан та потреби бізнесу в умовах війни: результати опитування в серпні. URL: https://business.diia.gov.ua/uploads/6/33080-stan_ta_potrebi_biznesu_v_umovah_vijni_rezul_tati_opituvanna_v_serpni.pdf.
4. Стан та потреби бізнесу в Україні: результати дослідження у квітні – травні 2024 року. URL: <https://cid.center/business-status-and-prospects>.
5. Григор'єва Х.А. Державна підтримка сільського господарства України: проблеми правового забезпечення: *монографія*. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2019. 596 с.
6. Турчак В.В., Олійник Л.Г. Стимулювання розвитку підприємництва на регіональному рівні. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/19_3_2018ua/25.pdf.

7. Ломакіна І.Ю. Державне регулювання сільського господарства в Україні (адміністративно-правовий аспект): автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. К., 2012. 20 с.
8. Закон України «Про списання та реструктуризацію заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств» від 16.03.2000 № 1565-III // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2000, № 21, ст. 164.
9. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 № 1877-IV // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2004, № 49, ст. 527.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // *Відомості Верховної Ради України (ВВР)*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст. 112.
11. Державна стратегія регіонального розвитку на 2021–2027 роки, схвалена постановою Кабінету Міністрів України від 5 серпня 2020 року № 695. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/695-2020-%D0%BF#Text>.
12. Закон України «Про засади державної регіональної політики» від 05.02.2015 № 156-VIII // *Відомості Верховної Ради (ВВР)*, 2015, № 13, ст. 90.
13. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану. (реєстр. № 11416 від 18.07.2024). URL: <https://itd.rada.gov.ua/billInfo/Bills/Card/44605>.