

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ  
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**СЛАТВІНСЬКА М. О.**

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ:  
СТАН, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ**

Монографія

**Одеса - 2012**

**УДК 336.2:334.012.4**  
**ББК 65.261**

**Рекомендовано до друку Вченою радою Одеського національного економічного університету (Протокол № 2 від 23.10.12 р.)**

Рецензенти:

**Немченко В. В.** - д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Одеської національної академії харчових технологій;

**Чернявський О. П.** - д-р екон. наук, професор, професор кафедри економіки та моделювання ринкових відносин Одеського національного університету імені І. І. Мечникова;

**Баранова В. Г.** - д-р екон. наук, доц., завідувач кафедри фінансів Одеського національного економічного університету.

**Слатвінська М. О.**

Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія / М. О. Слатвінська. – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 252 с.

ISBN 978-966-2361-68-1

У монографії розглянуто теоретичні засади альтернативних систем оподаткування малого бізнесу, досліджено вплив деструктивних та стимулюючих чинників на розвиток малого підприємництва. Проведено оцінювання ефективності функціонування альтернативних систем оподаткування малого бізнесу в Україні. Розроблено методичні підходи до прогнозування наслідків застосування проектів по удосконаленню спрощеної системи оподаткування. За допомогою імітаційного моделювання доведено ефективність застосування запропонованих науково-практичних рекомендацій з підвищення соціально-економічної ефективності застосування спрощеної системи оподаткування малого бізнесу та оцінено загальний соціально-економічний ефект від впровадження концепції.

Рекомендовано для науковців, фахівців у сфері оподаткування, державних службовців, економістів-практиків, аспірантів, викладачів, студентів, а також усіх, хто цікавиться проблемами оподаткування малого бізнесу.

**ISBN ISBN 978-966-2361-68-1**

© М. О. Слатвінська, 2012

© ОНЕУ, 2012

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>4</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ.....</b>	<b>8</b>
1.1. Становлення малого підприємництва в Україні у трансформаційний період.....	8
1.2. Податкова політика України у сфері малого бізнесу .....	31
1.3. Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва.....	46
<b>РОЗДІЛ 2. ПРАГМАТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ.....</b>	<b>65</b>
2.1. Моніторинг ефективності спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва.....	65
2.2. Ретроспектива фіксованого податку як фактору впливу на економічний стан суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб...	98
2.3. Вплив фіксованого сільськогосподарського податку на розвиток малого підприємництва у сфері сільського господарства.....	107
<b>РОЗДІЛ 3. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ РОЗВИТКУ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ.....</b>	<b>119</b>
3.1. Адаптація міжнародного досвіду оподаткування малого бізнесу в українську практику.....	119
3.2. Концептуальні положення удосконалення спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва.....	134
3.3. Методичні підходи до прогнозування економічних наслідків застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого підприємництва.....	146
<b>ЗАКЛЮЧЕННЯ.....</b>	<b>167</b>
<b>ЛІТЕРАТУРА.....</b>	<b>171</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>194</b>

## ВСТУП

Мале підприємництво є невід'ємним сектором економіки, завдяки якому заповнюються ніші ринку, не охоплені діяльністю великих та середніх підприємств, а його гнучкість та швидка пристосовуваність дозволяють легше переносити зміни в економічних процесах. На сектор малого підприємництва багатьох зарубіжних країн припадає понад 60 % ВВП, створюється від 60 % до 80 % робочих місць. Задля досягнення таких результатів економіками промислово розвинених країн застосовуються різні податкові важелі стимулювання розвитку малого підприємництва. Розвиток ринкових відносин в Україні також супроводжується розвитком малого підприємництва. Значну роль у цьому процесі відіграють податкові інструменти.

В Україні, поряд із загальною системою оподаткування, існують такі альтернативні системи, як спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва, фіксований податок (до 2011 року), фіксований сільськогосподарський податок. Ці альтернативи застосовує 51 % всіх суб'єктів малого підприємництва та біля 50 % всіх зайнятих у сфері малого підприємництва. Зміни, які відбулися останнім часом в економіці України, показали, що діючі альтернативні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва поступово втратили свою фіскальну ефективність. Відбувся розвиток таких негативних явищ, як застосування фінансових схем з метою ухилення від оподаткування, переорієнтація діяльності підприємств з виробничої сфери на сферу торгівлі й надання послуг та ін. Значним фактором, який знижує ефективність чинних систем оподаткування, є невирішеність питань із соціального захисту населення і пенсійного забезпечення. Зростає протиріччя між інтересами суспільства та інтересами окремого підприємця, який працює за спрощеною системою. Такий стан зумовлює необхідність удосконалення діючих систем оподаткування малого бізнесу на основі оцінювання їх ефективності та гармонізації інтересів суспільства, малого підприємництва і держави.

Дослідженню стану та розвитку систем оподаткування малого бізнесу приділялася значна увага науковців, практиків, представників органів державної влади. Серед вітчизняних і зарубіжних науковців, які привнесли важливий вклад у дослідження проблем розвитку та оподаткування малого підприємництва, можна відзначити праці В. Л. Андрущенка, В. В. Буряковського, З. С. Варналія, В. П. Вишневського, Ю. Г. Дьякона, Ю. Б. Іванова, О. Р. Квасовського, А. І. Крисоватого, І. О. Луніної, П. В. Мельника, С. А. Музиченко, В. Н. Парсяка, А. М. Піддєрьогіна, А. М. Соколовської, Т. В. Уманець, А. П. Чередніченко, В. О. Швадченка, С. І. Юрія. Більшість наукових досліджень присвячено проблематиці становлення і розвитку малого підприємництва, методам оцінювання його діяльності, механізмам державної підтримки й особливостям оподаткування, оцінюванню доцільності переходу суб'єктів малого підприємництва на альтернативні системи оподаткування. Наукові доробки зарубіжних дослідників О. Б. Крутіка, В. Г. Князева, О. С. Лазарева, М. Г. Лапусти, О. І. Муравйова, Ю. В. Старостіна, Д. Г. Черніка присвячені вивченню впливу факторів на розвиток малого підприємництва і критеріїв віднесення підприємств до малих. Наукові напрацювання у сфері малого бізнесу досить значні, проте залишаються мало дослідженими проблеми оподаткування суб'єктів малого підприємництва за альтернативними системами, доведення доцільності їх існування як основних податкових важелів і стимулів впливу на соціально-економічне становище у країні та рівень розвитку малого підприємництва. Залишається недостатньо розробленою як у теоретичному, так і у методично-практичному аспекті питання оцінки ефективності діючих альтернативних систем оподаткування, визначення напрямів щодо їх вдосконалення; впровадження заходів, стимулюючих розвиток малого бізнесу; гармонізації суспільних інтересів. Актуальність і науково-практична значимість окреслених проблем обумовлюють необхідність їх подальшого дослідження.

Метою монографії є поглиблення теоретичних засад альтернативних систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва з урахуванням особливостей трансформаційних процесів в економіці України і розробка

науково-практичних рекомендацій з підвищення соціально-економічної ефективності їх функціонування.

Об'єктом дослідження обрано процес оподаткування суб'єктів малого підприємництва за альтернативними системами.

Предметом дослідження є фінансові відносини, що виникають у процесі оподаткування суб'єктів малого підприємництва за альтернативними системами.

В ході дослідження використовувались загальнотеоретичні та економіко-математичні методи. Дослідження побудовано на основі системного підходу, який дав можливість провести комплексний аналіз оподаткування суб'єктів малого підприємництва за альтернативними системами в Україні та дослідити стан їх розвитку.

У монографії здійснено розробку і обґрунтування низки теоретичних положень, що у комплексі становлять концептуальні основи розвитку спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва з метою підвищення ефективності їх функціонування. У процесі дослідження подальшого розвитку набули: понятійний апарат теорії оподаткування, а саме дефініція «податкова політика»; підходи до визначення понять «мале підприємництво», «малий бізнес»; поняття «альтернативні системи оподаткування». Проаналізовано тенденції розвитку суб'єктів малого підприємництва в Україні. Здійснено удосконалення: методичних підходів до періодизації етапів формування та реалізації податкової політики у сфері малого підприємництва; концептуальних засад функціонування спрощеної системи оподаткування, що забезпечить стабільний розвиток суб'єктів малого підприємництва та створення нових робочих місць; теоретико-методичних основ удосконалення спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні з метою забезпечення розвитку і зростання ефективності діяльності суб'єктів малого підприємництва на засадах галузевого та територіального поділу. Особливу увагу присвячено розробці та обґрунтуванню методичного підходу до оцінювання ефективності застосування альтернативних систем оподаткування суб'єктами малого підприємництва (на

прикладі спрощеної системи), що дає змогу цілеспрямовано впливати на їх розвиток з метою гармонізації інтересів держави та суб'єктів малого бізнесу.

Автор висловлює глибоку подяку рецензентам монографії: доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри обліку і аудиту Одеської національної академії харчових технологій Немченко В. В., доктору економічних наук, професору, професору кафедри економіки та моделювання ринкових відносин Одеського національного університету імені І. І. Мечникова Чернявському О. П., доктору економічних наук, доц., завідувачу кафедри фінансів Одеського національного економічного університету Барановій В. Г. за надані під час рецензування рекомендації, конструктивні пропозиції щодо подання матеріалу монографії.

# РОЗДІЛ 1

## ОСНОВИ ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ

### 1.1. Становлення малого підприємництва в Україні у трансформаційний період

Мале підприємництво є невід'ємним структурним сегментом ринкового середовища, необхідною передумовою створення ринкової економіки, складовою будь-якої господарської системи, без якої не може існувати та розвиватися економіка і суспільство в цілому. В секторі малого підприємництва створюється значна частка національних ресурсів. Загальновідомо, що економіка може розвиватися лише при взаємозв'язку та співпраці великих, середніх, малих підприємств і держави. У періоди фінансових криз та зупинки великих підприємств саме малий бізнес є тією основою, на якій тримається економіка країни.

Стан розвитку малого підприємництва має велике значення для привабливості країни, її зовнішніх та внутрішніх інвестицій, підтримки економічних відносин з іншими державами. Це засіб існування мільйонів громадян, а також вагомий стимул самовдосконалення, що є важливим соціальним аспектом.

Малі підприємства – це основа сучасної європейської економіки. Вони є ключовим джерелом робочих місць і благодатним ґрунтом для бізнесових ідей. Малі підприємства повинні розглядатись як одна з основних рушійних сил інновацій, зайнятості, а також соціальної та локальної інтеграції [1]. Малі та середні підприємства наближені до ринку, до споживача, мають гнучкий механізм функціонування і високий потенціал оновлення, тому сприяють розширенню масштабів ринкової економіки. Вони досить активні в тих сферах, де ще не працюють, або не можуть працювати великі підприємства, займаючись „багатоасортиментним” і „малосерійним” виробництвом і



обслуговуванням [2, с. 140]. Наприклад, в Японії із 10 млн фірм 99 % є МСП, у США більш як 90 % із 19 млн існуючих компаній. При цьому на долю МСП у США припадає майже 50 % ВВП і 66 % новостворених робочих місць, а в Японії більш як 50 % ВВП [3, с. 13]. В середньому по країнах ЄС малі підприємства виробляють 70 % ВВП, на них зайнято в середньому 72 % працездатного населення [4, с. 5]. Що стосується нашої держави, то цей сектор не виправдовує покладені на нього сподівання та не виконує притаманні йому у всьому світі функції. Так, частка обсягу реалізованої продукції малих підприємств до загального обсягу реалізації у 2010 р. становила 14,2 %, а частка найманих працівників на малих підприємствах до їх загальної кількості – 25,5 %. Для підтримки малого підприємництва в Україні реалізуються щорічні заходи Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва та регіональні програми розвитку малого підприємництва, створено інфраструктуру підтримки підприємництва, яка в 1 півріччі 2010 р. налічує 440 бізнес-центрів, 70 бізнес-інкубаторів, 795 лізингових центрів, 3168 інвестиційно-інноваційних фондів і компаній, 3157 інформаційно-консультативних установ, 252 фонди підтримки підприємництва [5]. Але вочевидь цих заходів недостатньо і мале підприємництво потребує розробки та впровадження загальнодержавної концепції розвитку малого підприємництва, ефективного регуляторного механізму, який би надав можливості працювати і виконувати свої безпосередні функції: покращувати соціально-економічне середовище держави, розвивати приватний сектор, бути чинником сталого економічного зростання та структурної перебудови економіки, створювати нові робочі місця, зміцнювати економіку регіонів, що є найважливішою проблемою сьогодення.

Мале підприємництво має свої переваги та недоліки. Як вважає професор З. С. Варналій: по-перше, це один із провідних секторів економіки, що стимулює її перебудову, формує нову соціальну верству підприємців-власників; по-друге, цим сектором створюються додаткові робочі місця, насичується ринок споживчими товарами та послугами, здійснюється швидка окупність витрат і свобода ринкового вибору; по-третє, це найбільш динамічна та гнучка

форма господарювання, яка характеризується високою мобільною здатністю, сприяє послабленню монополізму та активізує інноваційні процеси [6, с. 43]. Таку ж думку висловлює д.е.н., професор Н. М. Філімонова, додаючи ще й такі аргументи: малі підприємства використовують місцеві джерела сировини, які не охоплюються великими підприємствами, мають можливість становлення безвідносно крупних стартових інвестицій [7, с. 57]. Серед недоліків діяльності малого підприємництва дослідники вказують на малу частку освоєння ринку, відносну нестійкість при різкій зміні економічної кон'юнктури, відсутність необхідного інформаційного забезпечення та складнощі в отриманні кредитних ресурсів, високу інтенсивність праці і недостатність кадрових та фінансових ресурсів.

Але наявність недоліків не зменшує значення малих підприємств для економіки держави в цілому, а підказує шляхи вирішення існуючих проблем у секторі малого підприємництва.

Незважаючи на велику кількість робіт, пов'язаних з дослідженням понять „малий бізнес”, „мале підприємництво”, слід зазначити, що на сьогодні ці поняття досі не мають однозначного визначення, відсутня єдність поглядів. Це призводить до різного тлумачення сутності малого підприємництва, визначення ролі малого підприємництва в економічних процесах, а відтак і розробки заходів щодо стимулювання розвитку малого підприємництва.

Категорії „малий бізнес” та „мале підприємництво” є похідними від таких понять як „бізнес” і „підприємництво”. В свою чергу „business” в перекладі з англійського означає „справа, угода, комерційна діяльність, заняття” [8, с. 108].

“Бізнес – це система діяльності, де організація виробництва товарів і послуг здійснюється тими, кому належать фактори виробництва з метою одержання прибутку” [9, с. 78].

Підприємництво – самостійна, ініціативна господарсько-фінансова діяльність громадян, спрямована на отримання прибутку, що здійснюється від свого імені на власний ризик та під свою особисту майнову відповідальність або ж від імені і під майнову відповідальність юридичної особи-підприємства [10, с. 4].

Науковець Н. В. Сергієва зазначає: „Світовий досвід підтверджує: малий бізнес – важливий елемент ринкової економіки, без якого вона не може гармонійно розвиватись. Він в більшості визначає темпи економічного росту, структуру і якість ВВП, формуючи його на 40–60 %, впливає на прискорення науково-технічного прогресу, на насичення ринку товарами необхідної якості, на створення додаткових робочих місць, тобто вирішує багато актуальних економічних, соціальних і інших проблем” [11, с. 219].

Деякі вчені іноді розмежовують і вказують на відмінності цих понять. Так, В. Є. Сахаров визначає малий бізнес як діяльність будь-яких малих підприємств та окремих громадян (фіз.осіб) з метою одержання прибутку, спрямовану на реалізацію власного економічного інтересу, та вважає, що не обов’язково це має бути ризикова, інноваційна діяльність на засадах повної економічної відповідальності, вказуючи, що саме в цьому якісному чиннику полягає різниця між двома поняттями (малий бізнес та мале підприємництво), а також на різну мотивацію бізнесменів [12, с. 22]. Тієї ж думки дотримується професор З. С. Варналій. Мале підприємництво він трактує як самостійну, систематичну, інноваційну діяльність громадян–підприємців та малих підприємств на власний ризик з метою отримання підприємницького доходу і вважає різницею між поняттями мале підприємництво і малий бізнес – діяльність, яка не обов’язково пов’язана з ризиком і інноваціями на засадах повної економічної відповідальності [6, с. 23]. Водночас, аналізуючи праці вчених [13-18], можна зробити висновок, що вони ототожнюють, вживаючи як ідентичні, поняття „малий бізнес”, та ”мале підприємництво”.

Низка вчених не розділяє ці поняття. Г. Білоус називає мале підприємництво, або малий бізнес – найчисельнішим прошарком дрібних власників, які створюють найбільш розгалужену мережу підприємств, визначають соціально-економічний рівень розвитку країни, діють переважно на місцевих ринках, пов’язані зі споживачем товарів і послуг [19, с. 35]. Аналогічний підхід застосовується у законодавчо-нормативних документах України. Бізнес – певна господарська діяльність, яка провадиться або

планується для провадження з використанням активів цілісного майнового комплексу [20]. „Підприємництво – це самостійна, ініціативна, систематична, на власний ризик господарська діяльність, що здійснюється суб’єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку” [21]. В зарубіжних джерелах, на думку П. Дракера, не всі нові організації малого бізнесу належать до тих, особливою яких є ступінь інноваційності та впровадження нових продуктів. Через це підприємства малого бізнесу мають відмінності, так само як і ринки, де вони працюють [22, с. 78–79].

Науковці Г. В. Козаченко, А. Е. Воронкова, В. Ю. Медяник, В. В. Назарова вважають, що мале підприємство є складовою частиною підприємництва, юридичні особи малого бізнесу є малими підприємствами, а малий бізнес представлений сукупністю зареєстрованих фізичних та юридичних осіб підприємців – складовою малого підприємництва [23, с. 14].

На думку автора дисертаційного дослідження, з точкою зору вище зазначених науковців можна погодитись частково. Так дійсно „мале підприємство” є складовою частиною, „клітиною”, такого живого економічного організму як „мале підприємництво”. Але в той же час є не досить доцільним розглядати „малий бізнес” як складову „малого підприємництва”, як частину і ціле [24, с. 82-83]. Більш доцільним було б поставити між цими поняттями знак рівності.

Підсумовуючи вище сказане, вважаємо, що вагомих підстав для розмежування понять „малий бізнес” та „мале підприємництво” не існує і слід вживати їх як синоніми, тотожні, взаємозамінні поняття та українським аналогом англійського слова „бізнес”.

В нашій державі поняття „мале підприємництво” було вперше застосоване в Законі України „Про підприємства в Україні” від 27.03.1991 №887-ХІІ [25], який з 1 січня 2004 р. втратив чинність на підставі Господарського кодексу. Цим законом у якості базових для малого підприємництва вводилися критерії – сфера діяльності, кількість працівників.

Чисельність працівників була нормативним показником для органів статистики при зборі інформації щодо діяльності малих підприємств. З 2004 р. до вересня 2008 р., відповідно до Господарського кодексу, до малих підприємств відносили підприємства з середньообліковою чисельністю працівників за звітний рік до 50 осіб та обсягом валового доходу від реалізації продукції, що не перевищував 500 тис. євро за середньорічним курсом НБУ [21].

З жовтня 2008 р. і до сьогодні Господарським кодексом частиною 7 ст. 63, в залежності від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік., підприємства можуть бути віднесені до малих підприємств, середніх або великих. Малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує сімдесяти мільйонів гривень.

Великими підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує двісті п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму сто мільйонів гривень. А всі інші визнаються середніми.

В той же час Держкомстат трактує мале підприємництво як підприємство, на якому середньооблікова чисельність працюючих за рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей же період не перевищує суми, еквівалентної п'ятистам тисячам євро за середньомісячним курсом Національного банку України щодо гривні [26]. Такі розбіжності викликають неточності при статистичній обробці матеріалів і викривлюють показники кількості малих підприємств та основних показників їх розвитку.

В нормативних документах нашої держави досі не існує визначення середнього підприємництва. Категорія „мале підприємництво” досить спірна, критерії віднесення підприємства до малого трактуються неоднозначно.

Науковці А. А. Садеков, Ю. Д. Чацкіс [27, с. 48] пропонують розмежовувати підприємства на малі, середні, великі в залежності від чисельності працівників і наголошують на тому, що це надасть можливість державі економити на перевірках, витрати на які іноді більші, ніж стягнені пеня та штрафи.

Не зменшуючи важливості напрацювань дослідників, вважаємо, що таке розмежування є не дуже коректним і не дозволяє об'єктивно віднести підприємства до малих чи великих. Працювати на таких підприємствах можуть менш ніж 10 осіб, а обсяги господарського обороту складатимуть десятки мільйонів, що, в свою чергу, завдасть збитків державі. Через такі зміни стає можливою побудова фінансових схем.

Деякі автори вважають, що необхідно поділяти підприємства не лише на великі, середні та малі. Так, аналіз праць [28–29] свідчить про те, що до вказаного переліку вони додають ще й мікропідприємства, в залежності від їх розмірів та масштабів підприємницької діяльності, задля можливості порівняння розвитку малого підприємництва України з малим бізнесом країн Європейського союзу.

З певної точки зору, таке порівняння стану вітчизняного малого підприємництва з країнами ЄС є доцільним для визначення перспектив розвитку малого підприємництва, яке переймає позитивні напрацювання, обмежує себе від ризику прийняття непродуманих та, заздалегідь хибних, рішень. Враховуючи сучасні зміни в оподаткуванні суб'єктів малого підприємництва, вважаємо за доцільне виокремити з загальної кількості суб'єктів малого підприємництва мікропідприємства, до яких можна буде віднести самозайнятих осіб. Це надасть можливість податкового регулювання й окремого стимулювання найменшої складової малого підприємництва та контролю за його розвитком. Під самозайнятими особами вважаємо фізичних осіб-підприємців, котрі здійснюють незалежну професійну діяльність за умови, що така особа не є робітником у межах такої підприємницької чи незалежної професійної діяльності. Тобто такі фізичні особи-підприємці, які працюють без

використання найманих робітників. Такий поділ надасть можливість створення і „ступеневого” (покрокового) розвитку підприємництва в країні.

Кожна країна визначає (нормативними документами) для себе критерії віднесення підприємств до малого бізнесу. В Японії такими критеріями вважають розмір капіталу, чисельність працюючих, галузеву належність, а в Великобританії – чисельність зайнятих, обсяг валової виручки, обсяг продажу, балансову вартість активів [29, с. 73], у Німеччині - щорічний грошовий обіг компанії та кількість зайнятих, у США чисельність працівників та обсяг реалізації [12, с. 72]. Узагальнюючи вищевикладене, з урахуванням положень Господарського кодексу пропонується наступне поняття „малий бізнес”:

Малий бізнес (мале підприємництво) – певна господарська діяльність, яка провадиться або планується для провадження на засадах самостійності, ініціативності, систематичності, на власний ризик та здійснюється суб’єктами підприємництва, у яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік і обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищують встановлену законодавством межу, з метою досягнення економічних і соціальних результатів.

Критеріями віднесення підприємств до малого бізнесу має стати кількість працівників та обсяг реалізованої продукції. У сучасних умовах господарювання в Україні чисельне значення кількості працівників – 50 осіб, а обсяг валового доходу – 70 млн грн.. Чисельні критерії малого підприємництва можуть з часом змінюватися, залежно від економічних обставин господарювання, економічної політики і таке інше.

Роль та значення малого підприємництва для економіки України, враховуючи складні і суперечливі процеси його становлення, наочно демонструє динаміка показників частки у структурі підприємств, частки зайнятого населення та ін..

Становлення малого підприємництва в Україні проходить у досить важких, несприятливих та часто змінюваних умовах. Але незважаючи на це спостерігається стійка тенденція до зростання кількості суб’єктів малого

підприємництва [30, 282-286]. В структурі підприємств у 2010 р. найбільшу частку займають малі – 92,5 %; на середні припадає 6,5 %, а на великі лише 0,6 %. У 2007 р. (до внесення змін у статистичну звітність) структура мала наступний вигляд: малі – 85,1 % (324 тис одиниць), середні – 14,7 % (56 тис. одиниць), великі – 0,2 % (770 підприємств). Після змін, які були враховані Держкомстатом на підставі Закону України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності” від 18.09.08 № 523-VI ситуація щодо структури підприємств-СПД у 2007 р. в Україні дещо змінилася. Розподіл відбувся в такому співвідношенні: великі підприємства мали частку 0,40 %, середні – 6,44 %, а малі – 93,16 %. Тобто в структурі підприємств посилилась питома вага малих підприємств [31, с. 53]. Із загального обсягу реалізованої продукції, робіт, послуг (без ПДВ, акцизу) у 2007 р. на великі підприємства припадало 39,3 %; на середні підприємства – 42,6 % і на малі підприємства – 18,1 % [32]. У 2010 р. на великі підприємства припадало 48,8 %, на середні – 37,0 %, на малі – 14,2 %. Тобто, спостерігається тенденція до зниження частки обсягів реалізації по середніх і малих підприємствах, причиною чого стала світова економічна криза.

На малих та середніх підприємствах зайнято майже 61 % працівників від загальної кількості працівників на підприємствах – суб'єктах підприємницької діяльності.

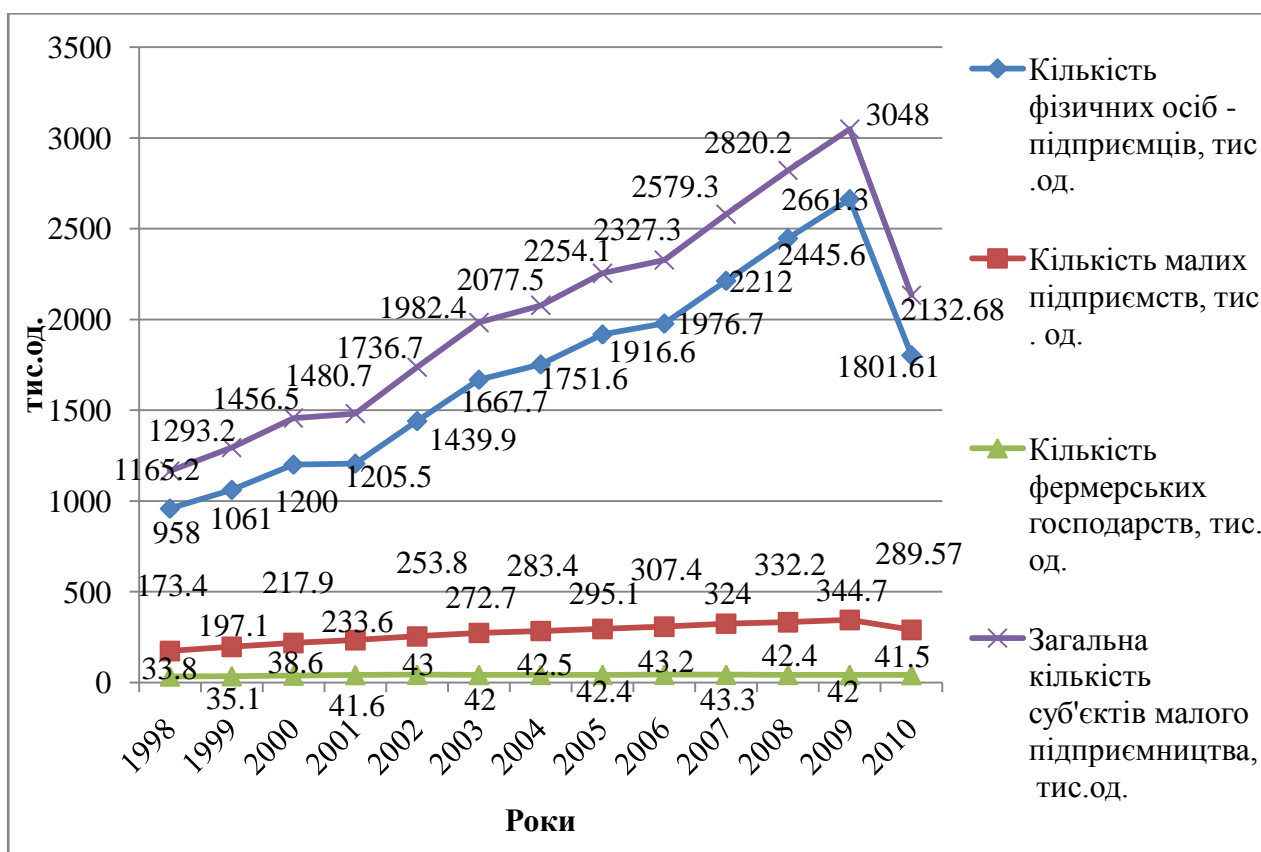
Існує декілька показників, за допомогою яких можна охарактеризувати процес становлення і розвитку малого підприємництва. Одним із них є динаміка зміни кількості суб'єктів малого підприємництва.

Мале підприємництво, до якого, крім малих підприємств та малих фермерських господарств, належать фізичні особи-підприємці, на сьогодні є локомотивом підприємницького сектору [31, с. 53]. З 1998 р. до 2009 р. відбувалося систематичне збільшення загальної кількості СМП, і за цей період їхня кількість збільшилась у 2,6 раза, здебільшого, за рахунок постійного зростання кількості фізичних осіб-підприємців, дещо менше за рахунок малих підприємств та фермерських господарств (рис. 1.1.). Разом з тим це зростання



відбувається не рівномірно. Найбільші темпи зростання мають фізичні особи-підприємці. За цей же період у 2 рази збільшилась кількість малих підприємств у розрахунку на 10 тис. осіб наявного населення з 35 до 75 відповідно (Додаток А табл. А.1). Але темпи зміни кількості малих підприємств характеризуються зниженням. Що свідчить про те, що потенціал у малого підприємництва є і він досить достатній щоб реалізувати покладені на нього функції.

Наслідки фінансово-економічної кризи не обійшли стороною нашу державу і вже з 2009 року чітко простежуються її вплив – зниження кількості суб'єктів малого підприємництва в Україні до рівня 2132,68 тис. од у 2010 році, тобто більш як на 30% у порівнянні з попереднім роком.



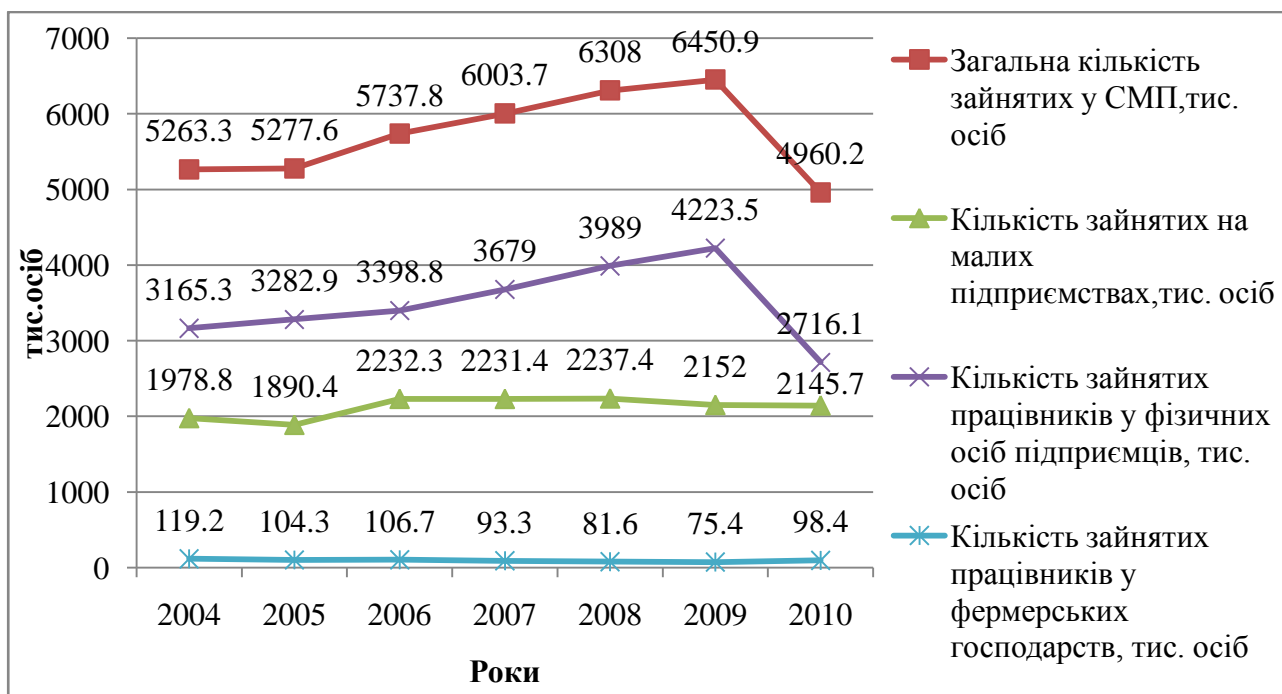
**Рис. 1.1. Динаміка кількості суб'єктів малого підприємництва в Україні за 2000 - 2010 рр., тис. од.**

Джерело: Розраховано автором за даними [31], [33], [34, с. 350], [35, с. 19], [36, с. 305–319].

Стійкі показники зменшення має і середня чисельність працюючих на одному малому підприємстві – з 9 чол. у 1998 р. до 6 чол. у 2009 р., що є досить негативним показником розвитку СМП і на фоні зростання кількості підприємств свідчить про їх подрібнення.

У розрахунку на 10 тис. осіб наявного населення кількість малих підприємств зросла майже в 1,3 рази і становила 75 одиниць (у 2009 р.) проти 60 (у 2004 р.), проте у 2010 р. спостерігалось зниження цього показника з 75 до 63 одиниць. За іншими показниками до 2008р. відзначається збільшення. Частка малих підприємств у загальному обсязі реалізованої продукції, робіт та послуг знизилася до 14,2 % у 2010 р. у порівнянні з 18,1 % у 2007 р.

Разом з тим, показник кількості зайнятих у суб'єктів малого підприємництва має тенденцію до збільшення, і у 2009 р. зріс до 6450,9 тис. осіб, але вже в 2010 році зменшився на 1490,7 тис. осіб. Такі зміни відбулися за рахунок зменшення працівників у фізичних осіб-підприємців з 4,2 млн осіб до 2,7 млн осіб у 2010 р.(рис.1.2.)



**Рис. 1.2. Динаміка кількості зайнятих у СМП в Україні за період з 2004 по 2010 рр., тис. осіб**

Розраховано автором за даними [31], [34, с. 350], [35, с. 19], [36, с. 305–319], [37]

Що стосується середньорічної кількості зайнятих і найманих працівників на малих підприємствах, то за період 1998–2010 рр. відбулося зростання абсолютних показників їхньої чисельності з 1585,9 тис. осіб у 1998 р. до 2145,7 тис. осіб у 2010 р. і з 1559,9 тис. осіб у 1998 р. до 2024,9 тис. осіб у 2010 р. відповідно (див. табл. А.1).

За останні 13 років кількість зайнятих та найманих працівників збільшилась у 1,4 раза. Але, незважаючи на зростання абсолютних показників за період з 1998 по 2005 рр., відбувається зниження темпів росту середньорічної кількості зайнятих на малих підприємствах у порівнянні з попереднім роком. Найменші темпи росту кількості зайнятих було відмічено у 2004 – (-)3,6 і 2005 – (-)4,5 роках, що можна пояснити прийнятим у 2003 р. Законом „Про загальнодержавне пенсійне страхування” і реакцією бізнесу на зміни стосовно сплати внесків (чим було створено високе податкове навантаження на мале підприємництво). З 2006 р. спостерігається збільшення до 18,1 % і з цього періоду знову відбувається зниження кількості зайнятих. Такий стрибок обумовлюється змінами в законодавстві щодо критеріїв віднесення підприємств до малих. Тенденцію зниження можна обґрунтувати недостатністю допомоги і підтримки з боку держави в такому важливому питанні як створення робочих місць.

Водночас негативно вплинуло на загальну кількість зайнятих у СМП суттєве скорочення зайнятих працівників у фермерських господарств з 119,2 тис. осіб до 98,4 тис. осіб у 2010 р.

Частка найманих працівників на малих підприємствах у загальній кількості найманих працівників на підприємствах-суб'єктах підприємництва за останні 13 років поступово зросла і склала 25,8 % у 2010 р. в порівнянні з 1998 р. 12,9 %.

При загальній тенденції збільшення кількості малих підприємств відбувається зменшення їхніх розмірів, тобто відбувається подрібнення, а не зміцнення малого підприємництва. Серед причин можна припустити наявність критеріїв переходу на альтернативні системи оподаткування, що застаріли і потребують коригування, з урахуванням макроекономічних показників.

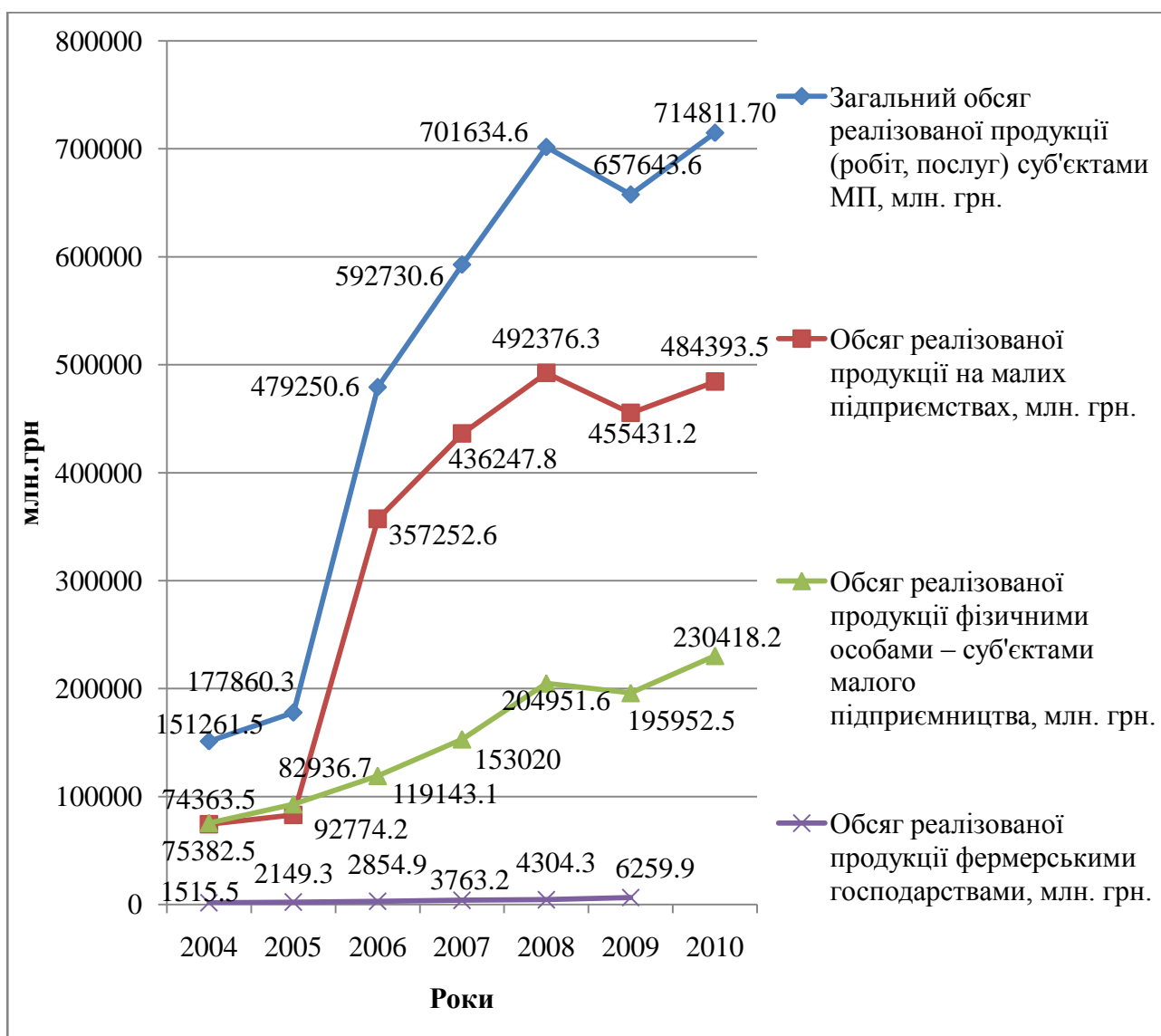
Залежно від року, кількість платників, які користуються такими альтернативами, сягає більш ніж 50 %. Наслідки фінансової кризи не залишилися осторонь малого підприємництва, а призвели до скорочення темпів приросту СМП, росту тіньової економіки, банкрутства менш стабільних підприємств.

Але, поряд з цим, простежується збільшення кількості малих підприємств на 10 тис. осіб наявного населення до 63 осіб з 35 у 1998 р. Хоча в період кризи їх кількість становила 75 осіб. Підсумовуючи, можна дійти висновку, що внаслідок кризи, з одного боку, підприємства скорочували штат робітників, а з іншого – кризові явища дали поштовх для пошуку інших джерел прибутків та робочих місць і, як наслідок, створення нових підприємств, особливо громадянами, які були раніше найманими працівниками, а після структурних змін стали безробітними.

Разом з тим, на розвиток суб'єктів малого підприємництва впливала відсутність стабільної податкової політики, жорстка податкова система. Що стосується збільшення всіх показників у 2006 р., то це пояснюється змінами в законодавстві стосовно критеріїв віднесення підприємства до малого, які було враховано Держкомстатом, що призвело до зростання всіх пов'язаних показників.

Обсяги реалізованої продукції в абсолютних величинах за період з 2004 по 2010 рр. зростають майже у 5 разів і складають 714811,7 млн грн.. Таке зростання відбувається за рахунок збільшення обсягів реалізованої продукції малими підприємствами з 74363,5 млн грн у 2004 р. до 484393,5 млн грн. у 2010 р. Значний вплив на загальні обсяги реалізації СМП, саме з боку малих підприємств, обумовлюються змінами, внесеними до Господарського кодексу щодо критеріїв віднесення підприємств до малих. Хоча до введення таких змін найбільший вплив на зростання обсягів реалізації у СМП мали обсяги реалізації фізичних осіб-підприємців (рис. 1.3). Найменший вплив на зростання обсягів реалізації у СМП здійснювався з боку фермерських господарств. Навіть збереження зростаючої тенденції обсягів реалізації у 2009 та 2010 рр., на відміну від обсягів реалізації у малих підприємств та фізичних осіб-

підприємців, не вплинули на загальну тенденцію зниження обсягів реалізації у СМП в 2009 р.



**Рис. 1.3. Динаміка обсягів реалізованої продукції суб'єктами малого підприємництва в Україні за 2004–2010 рр.**

Розраховано автором за даними [31], [34, с. 350], [35, с. 19], [36, с. 305–319], [37]  
 Обсяг реалізованої продукції на малих підприємствах у 2010 році наведено з урахуванням фермерських господарств

Дослідження розвитку підприємств малого бізнесу за галузями економіки показало, що з 1998 р. по 2002 р. зберігалася тенденція зростання підприємств

галузі промисловості з 15,1 % у 1998 р. до 16,1 % у 2002 р. З 2003 р. відбулося зниження, що є негативним фактором у розвитку економіки країни. Зниження показників пояснюється посиленням конкуренції з боку великих підприємств та торговельних мереж і більш жорстким державним регулюванням.

Щодо галузей економіки, то за останні 13 років пріоритети в розвитку підприємств малого бізнесу за галузями економіки дещо змінювалися. Так, з 1998 р. по 2002 р. зберігалася тенденція зростання підприємств галузі промисловості 16,1 % у порівнянні з 1998 роком 15,1 %, але з 2003 р. вона змінилась на спадаючу, що є негативним фактором у розвитку економіки країни і свідчить про низький рівень виробничого потенціалу.

Такі низькі показники можна охарактеризувати посиленням конкуренції з боку великих підприємств та торговельних сіток і більш жорстким державним регулюванням. У 2009 р. по малих підприємствах (державний комітет статистики) простежувався наступний розподіл зайнятості населення: на операції з нерухомим майном, орендою, інжинірингом та наданням послуг припадало 50,6 % всіх зайнятих, тоді як у попередньому 2008 р. – 53,5 %, аналогічна ситуація спостерігалася й по інших напрямках: діяльність готелів та ресторанів – 52,4 % (2008 р. – 51,5 %), оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі – 51 % (2008 р. – 50,6 %), освіта – 44,8 % (2008 р. – 42,9 %), торгівля, ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку – 43,6 % (2008 р. – 42,3 %). А отже, фінансово-економічна криза наклала свій відбиток на розвиток малих підприємств та малого підприємництва взагалі, спричинивши негативний вплив на основні показники діяльності цього сектору економіки.

В галузі сільського господарства зберігається тенденція зростання кількості малих підприємств з 2,0 % до 5,1 %, що на нашу думку, обумовлюється сприятливими умовами з боку держави щодо підтримки діяльності цієї сфери господарювання. Стійка тенденція до зниження спостерігається у сфері торгівлі – з 51,9 % (1998 р.) до 33,5 % (2006 р.), наданні комунальних та індивідуальних послуг; діяльності у сфері культури та спорту до 3,3 % (2006 р.) з 3,7 % (1998 р.) (Додаток Б, табл. Б.1). Натомість, кількість

підприємств у будівництві у 2006 р. збільшилася до 10,2 % у порівнянні з 1998 р. 8,6 %; в сфері операцій з нерухомим майном, орендою, інжинірингом та наданням послуг підприємцям – до 21,7 % у 2006 р. з 9,9 % у 1998 р.; транспорту і зв'язку – з 3,1 % у 1998 р. до 4,9 % у 2006 р. Майже не змінювалися і складали найменшу частку в період з 1998 по 2006 рр. освіта 0,6 %, охорона здоров'я та надання соціальної допомоги – 1,3 %, діяльність готелів та ресторанів – 3,3 %. Лише у 2004 р. в галузі охорони здоров'я та надання соціальної допомоги було досягнуто показника 1,9 %, що пояснюється соціальною спрямованістю бюджетної політики цього року. Хоча починаючи з 2007 р. ці частки починають незначними темпами зростати. Аналіз статистичних даних вказує, що найбільша частка малого підприємництва за галузями економіки належить сфері торгівлі. Загалом, діяльність малого підприємництва не набула достатнього розвитку.

В той же час, за період 2000–2010 рр., незважаючи на зростання кількості малих підприємств та обсягів реалізованої ними продукції в абсолютних величинах, простежується стійка тенденція до зниження частки продукції малих підприємств у загальних обсягах реалізованої продукції. Якщо у 2000 р. частка склала 8,1 % то у 2005 р. – 5,5 %. Для 2006 р. було характерними підвищення частки реалізованої продукції в загальних обсягах реалізації до рівня 18,8 %, яке обумовлюється врахуванням змін, внесених Господарським кодексом. Але навіть після врахування змін тенденція залишилась спадаючою, і у 2010 р. частка обсягів реалізованої продукції малих підприємств до загального обсягу реалізації склала 14,4 %. Отже, можна з упевненістю сказати про стійку тенденцію до зниження цієї частки протягом 10 років. У період з 2000 по 2010 рр. відбулося зростання кількості малих підприємств, які не надавали послуги в загальній їхній кількості, і, якщо у 2000 р. до таких підприємств належало кожне четверте мале підприємство, [31] то у 2010 р. – майже кожне третє, що говорить про нерозвиненість наявного потенціалу малих підприємств та необхідність стимулювання їх розвитку.

Аналіз фінансових результатів діяльності малих підприємств за 2006–2010 рр. показав негативний фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (винятком є лише 2010 р.). У 2006 р. він склав 5187,1 млн грн тоді як у 2009 р. – (-) 21209,9 млн грн. Тобто, у 2009 р. значно зросла кількість збиткових підприємств по всіх галузях економіки в порівнянні з 2006 р. і відповідно знизилася частка прибуткових підприємств, що, на нашу думку, обумовлено фінансово-економічною кризою в державі. У 2010 році ситуація почала змінюватись і фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування склав 1148,8 млн грн.. Протягом періоду що аналізується найбільш негативний результат мали галузі: операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям – (-)14162,7 млн грн, торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку – (-)6648,7 млн грн, оптова торгівля, посередництво в оптовій торгівлі – (-)5405,4 млн грн, будівництво – (-)1846,1 млн грн, промисловість – (-)1631,8 млн грн. Ці галузі є найбільш потенційно прибутковими, але з 2007 р. такі з них як: будівництво, діяльність транспорту та зв'язку, операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям, – показують від'ємні показники щодо фінансового сальдо, а отже, можна припустити, що суб'єкти малого підприємництва приховують результати своєї фінансової діяльності, надають недостовірні дані, йдуть у тінь і, як наслідок, це призводить до зниження реального показника ВВП країни.

Враховуючи, що до 2006 р. фінансовий результат діяльності малих підприємств, які отримували прибуток, був більшим, ніж фінансовий результат малих збиткових підприємств, і лише з 2007 р. ця тенденція змінилася, можна з упевненістю сказати, що причина від'ємного фінансового результату та росту кількості збиткових підприємств у 2008 р. – світова фінансова криза, яка якраз припадає на цей період. Зрозумілим стає той факт, що удару з боку кризи зазнали ті галузі, де була задіяна найбільша кількість потенційно прибуткових малих підприємств.



Загальний незадовільний стан розвитку малого підприємництва, його результативність більшість дослідників і самі підприємці пояснюють несприятливим макроекономічним кліматом, податковим тиском, труднощами одержання кредитів, інфляційними процесами, негативним ставленням представників владних структур та іншими обставинами зовнішнього характеру [38, с. 103].

Професор З. С. Варналій, аналізуючи стан розвитку малого підприємництва в Україні, серед головних причин гальмування виділяє: відсутність дійового механізму реалізації державної політики щодо підтримки малого підприємництва; важкий тягар оподаткування; низькі темпи та перекося в реформуванні власності; відсутність належного нормативно-правового забезпечення розвитку малого підприємництва; обмеженість та повну відсутність матеріально-фінансових ресурсів; недосконалість системи обліку та статистичної звітності малого підприємництва; обмеженість інформаційного та консультативного забезпечення, недосконалість системи навчання та перепідготовки кадрів для підприємницької діяльності; інфляцію, циклічні коливання, зміну кон'юнктури ринку, затримку платежів; негативну динаміку основних макроекономічних показників [39, с. 24]. До макроекономічних чинників відносить обмеженість внутрішнього попиту; незначну інвестиційну активність, обмеженість кредитів [6, с. 85–87]. Тієї ж думки додержується професор М. І. Крупка, який, в свою чергу, вказує ще й на наявність кризи неплатежів і слабку конкурентоспроможність національних товарів в умовах наростання імпорту [40, с. 72], та к.е.н. К. В. Петросянц [18, с. 99–104]. Дослідник І. Г. Неделько таким чином формулює основні проблеми розвитку малого підприємництва в Україні: відсутність повної достовірності статистичної інформації про стан розвитку МБ; відсутність освітнього та інформаційного забезпечення підприємницької діяльності; регуляторні та адміністративні бар'єри; ускладнений доступ до ресурсів та інфраструктури; відсутність гарантій захисту прав власників; несправедливий розподіл доходів через систему податків і загальнообов'язкових платежів; аморфність і

політична інертність представників малого підприємництва; неврахування галузевих та регіональних особливостей МБ при розробленні програм їхньої підтримки; неефективність діяльності, нестача фінансових ресурсів; напівлегальний стан малого підприємництва; неефективна галузева структура; проблема кадрового забезпечення; земельна проблема [41, с. 93–98]. Аналізуючи джерела [42–46], зрозуміло, що дослідниками однією з найсуттєвіших проблем вважається пошук джерел фінансування.

Низка авторів серед перешкод на шляху стабільного розвитку малого підприємництва вказують на сучасну систему оподаткування, систему технічної сертифікації, обмеженість власних виробничих, науково-технічних та інших ресурсів, незначні масштаби виробництва, відсутність необхідних знань і досвіду, труднощі із залученням зовнішніх ресурсів та з впровадженням технологій, відносно низьку прибутковість при високому ступені інтенсифікації праці тощо [12], [47], [48].

І, дійсно, з цим важко не погодитись, бо система заважає впроваджувати інновації та значно обмежує економічний потенціал держави.

Російські вчені А. Б. Крутик, М. А. Горенбургов [49, с. 15–24], С. І. Гловацька, С. Лазаренко, А. Нешитой [50, с. 127], О. А. Шулус [51, с. 67] та ін. [52–56] найбільшу увагу зосереджують на таких негативних факторах впливу: важкодоступність кредитно-фінансових ресурсів, нестабільність законодавства, законодавчі проріхи, невиконання існуючих законів, посилення податкового тягаря. Хоча не виключаються й такі як: недосконалість судової влади, утиски з боку кримінальних структур, нерозвиненість лізингу, відсутність широкої інформації про наявність ресурсів, недостатній рівень конкурсності, адміністративні бар'єри, відсутність реальних механізмів захисту від свавілля та некомпетенції чиновників, складний економічний стан, низький рівень організаційно-економічних і правових знань підприємців, негативне ставлення частини населення, невідпрацьованість організаційних та правових основ регулювання підприємництва на регіональному рівні, слабкість дій механізму державної підтримки, недосконалість юридичної бази, проблеми власності

(складність отримання службових приміщень), нерівноправність у відношенні доступу до державних замовлень, відсутність умов для нормальної конкуренції.

Зарубіжними вченими до факторів навколишнього господарського середовища, які впливають на розвиток малого бізнесу шляхом створення нових підприємств, віднесено такі дванадцять факторів [22, с. 78–79]: загальний державний вплив, доступність споживачів чи нових ринків, доступність венчурного капіталу, наявність досвідчених підприємців, професійно підготовлена робоча сила, доступність постачальників, близькість до університетів, наявність землі чи виробничих споруд, доступність засобів транспортування, ставлення населення території, доступність допоміжних послуг, якість життя.

Враховуючи, що в межах одного дисертаційного дослідження досить важко охопити і проаналізувати всі фактори впливу на розвиток малого підприємництва, слід обрати найбільш вагомий з них. Саме тому одним із головних завдань у забезпеченні підвищення ефективності розвитку малих підприємств України на сучасному етапі є вдосконалення податкової політики, а саме оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

Поряд з усуненням існуючих недоліків та проріх, одним з першочергових завдань має бути стимулювання розвитку малого підприємництва. Серед важелів можна було б застосовувати такі: відстрочка платежів, податкові кредити, часткове або повне звільнення (з граничним терміном), тобто будь-які різновиди податкових пільг, що надало б підприємствам можливість не лише виживати, а ще й розширювати свою діяльність, водночас контролюючи їх адресне надходження. Цю думку підтверджено Л. Ходовим: „Підтримка малого бізнесу повинна бути адресною, і при виникненні великої різниці в податковому тягарі у малого та великого бізнесу заради досягнення декларованих цілей державної економічної політики потрібно зробити так, щоб пільги дістались дійсно малим і середнім підприємствам, а не перереєстрованим підрозділам великих компаній” [57, с. 151]. Так, наприклад, у Великобританії деякі доходи, що отримані громадянами за кордоном, не

оподатковуюються доти, доки не надійшли до цієї країни. І, зважаючи на високі процентні ставки, така відстрочка (пільга) сплати податку 5–7 років платником сприймається майже як повне звільнення [58, с. 134–142]. А в Німеччині до податкових пільг належать: спеціальні норми амортизаційних відрахувань, створення резервів прибутку, що не оподатковується, інвестиційні надбавки, які виплачуються податковими установами. Ідеї встановлення реального методу фінансової підтримки – пільг в оподаткуванні, дотримуються науковці В. О. Сизоненко, Н. Ф. Колесник, акцентуючи увагу на докорінній зміні амортизаційної політики, а саме – застосуванні прискореної амортизації, що надасть можливість розгорнути мале підприємництво на новій технологічній основі, створити нові робочі місця [59, с. 107–108].

Вчені Н. В. Гончарова [60, с. 7–11] та О. І. Мішин [61, с. 66] зосереджують свою увагу на розвиткові лізингу, як ефективній формі підтримки малого підприємництва, аргументуючи, що в індустріальних країнах на лізинг припадає 25–30 % щорічного обсягу інвестицій. Важливість підтримки такого виду бізнесу, особливо в кризових ситуаціях, підтверджена світовим досвідом і практикою виживання малого підприємництва.

Однією зі сприятливих умов для ведення бізнесу О. Кужель вважає зменшення непродуктивних витрат підприємців (зокрема орендної плати) і, відповідно, прийняття Порядку розрахунку цін на послуги та оренду, що дозволить зменшити витрати підприємців у кілька разів [62]. Аналізуючи праці [16], [63-68], можна виділити такі умови, за яких відбуватиметься стимулювання розвитку малого підприємництва:

- наявність досконалої статистичної бази(це надасть можливість для створення повноцінної картини розвитку малого підприємництва в Україні, що на даний момент є неможливим);
- наявність відповідної нормативно-правової бази (що надасть можливість малим підприємствам працювати в правовому полі і не ховатися в тінь);
- сприятливий інвестиційний та інноваційний клімат, що має також привести до поступової легалізації „тіньового” капіталу;

- зменшення адміністративного втручання в економічну діяльність;
- запровадження освітніх програм для майбутніх та діючих підприємців на безоплатній основі;
- постійне консультування та інформаційне супроводження підприємців після запровадження власної справи з технологічних, економічних, правових питань оподаткування та інших;
- залучення коштів іноземних кредитних ліній та технічної допомоги;
- можливість отримання кредиту на пільгових умовах для організації власної справи (на сьогодні підприємства, які не мають позитивної кредитної історії, стикаються з багатьма проблемами при їхньому отриманні);
- сприяння розвитку самозайнятості;
- зменшення невиробничих витрат.

Дослідження розвитку малого підприємництва в Україні та аналіз наукового доробку вказує на існування значної кількості факторів, які негативно впливають на стан та розвиток малого підприємництва.

На нашу думку, не з усіма факторами впливу на розвиток малого підприємництва можна погодитись. Так, фактор аморфності і політичної інертності поступово втрачає свій вплив [69, с. 37–45]. Малий бізнес із все більшою наснагою починає виборювати свої інтереси на мітингах, у судовому порядку. Разом з тим, жоден український економіст, досліджуючи фактори впливу на розвиток малого підприємництва, не згадує такий важливий негативний чинник як рейдерські захоплення.

В фінансовій підтримці малого бізнесу чималу роль мають відігравати такі кредитні інститути як банки, фондові біржі, небанківські фінансово-кредитні установи, кредитні спілки. Водночас з боку цих інститутів і держави повинні створюватись такі умови по кредитах, які б надали можливість підприємствам користуватися цими фінансовими ресурсами і не лише підприємствам з чистою кредитною історією, а і тим, які лише намагаються створити свій бізнес з урахуванням гармонізації всіх інтересів. Аналізуючи результати попередніх досліджень факторів впливу на стан розвитку малого

підприємництва, вважаємо за доцільне систематизувати фактори деструктивного та стимулюючого впливу на розвиток малого бізнесу в Україні і поділити деструктивні на зовнішні та внутрішні (рис. 1.4).

Під деструктивними факторами розуміються такі чинники, що негативно впливають на розвиток суб'єктів малого підприємництва, або призводять до зниження показників їхнього розвитку, суперечать суспільним інтересам, або призводять до зниження показників їхнього розвитку.



**Рис. 1.4. Чинники впливу на розвиток малого підприємництва в Україні**

Складено автором за результатами дослідження та аналізу джерел [37-70]

Стимулюючі чинники позитивно впливають на розвиток СМП, відображаючи інтереси суспільства, мають діяти поряд з усуненням негативного впливу перелічених вище деструктивних факторів.

Аналізуючи вищевикладене, необхідним є застосування таких важелів, які б надали можливість малим підприємствам використовувати свої можливості для досягнення соціально-економічного ефекту. Необхідна підтримка з боку держави і, в той же час, обмежене втручання в діяльність підприємницьких структур, виключно через виважену податкову політику та прозору і стабільну податкову систему.

## **1.2. Податкова політика України у сфері малого бізнесу**

Мале підприємництво є локомотивом європейської економіки. Завдяки йому забезпечується зростання виробництва, зниження рівня інфляції, скорочення безробіття та досягнення поступального розвитку економіки. Для ефективного функціонування малого бізнесу в Україні необхідна виважена податкова політика, яка буде спрямована на стимулювання розвитку суб'єктів підприємницької діяльності.

Податкова політика, як складова економічної політики, здатна впливати на різні соціально-економічні процеси у суспільстві: рівень зайнятості, обсяги виробництва, темпи інфляції, структурні зрушення в економіці країни. Вона впливає також на діяльність і поведінку платників податків, а її виваженість та ефективність значною мірою визначає подальший розвиток держави і малого підприємництва зокрема.

В податковій політиці у концентрованому вигляді знаходить своє втілення державна політика. Цілі, принципи, завдання, функції, склад, механізм, які закладені в податковій політиці та становлять її зміст, багато у чому визначають рівень впливу на економічні процеси держави. Тому визначення концептуальних засад податкової політики, дефініцій тощо стає відправним пунктом побудови механізму податкової політики.

Незважаючи на безліч існуючих трактувань, визначення поняття „податкова політика” досі залишається предметом дискусій багатьох науковців і потребує уточнення. Так, П. К. Бечко стверджує, що це „діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів у централізовані фонди грошових ресурсів держави” [71–72].

Дослідники О. В. Олійник, І. В. Філон [73, с. 32], Л. М. Шаблиста [74, с. 26] трактують податкову політику як „діяльність держави у сфері встановлення і стягнення податків”, через яку відбувається становлення і розвиток податкової системи держави. Тобто, ці вчені, акцентують увагу лише на фіскальному характері податкової політики, що відбиває тільки один з напрямків діяльності.

Професор О. Д. Василик також характеризує податкову політику як „сукупність заходів держави в сфері побудови податкової системи і мобілізації податків до бюджету” [75, с. 36]. Дещо інше визначення дають професор А. І. Крисоватий [76, с. 58], професор С. І. Юрій і професор Й. М. Бескид [77, с. 46], розглядаючи податкову політику як „діяльність держави в сфері запровадження, правового регламентування та організації справляння податків і податкових платежів до централізованих фондів грошових ресурсів”, зосереджуючи свою увагу на законодавчому та організаційному елементах. Науковці Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко вважають, що „податкова політика включає в себе обов’язкові платежі, які стягуються державою з юридичних та фізичних осіб, на яких, згідно з законодавчими актами, покладено обов’язок платити податки та здійснювати інші обов’язкові платежі”. В цьому визначенні акцентується увага лише на механізмі податкової політики [78, с. 3]. Д.е.н., професор І. О. Лютий визначає, що податкова політика – діяльність держави із встановлення, правового регламентування та організації стягнення податків і зборів, метою якої є формування централізованих фінансових ресурсів держави в процесі розподілу та перерозподілу ВВП [79, с. 227–308]. При цьому залишається без уваги регулююча функція податкової системи.

Науковці К. А. Пріб, В. І. Федько вважають, що податкова політика – це діяльність держави по відношенню до формування доходів бюджетів різних



рівнів, регулювання економічних і соціальних процесів шляхом встановлення та стягнення податків, зборів й інших обов'язкових платежів [80, с. 184]. В даному визначенні завуальовано стимулюючу функцію, бо регулювання може відбуватися як у бік розвитку підприємництва, так і в бік стримування діяльності підприємств залежно від мети політики держави. Останнім часом ця політика в Україні має здебільшого фіскальний характер (з метою якнайшвидших та найповніших надходжень до бюджету), в цілому нівелюючи стимулювання підприємництва, зокрема малого. Тому визначення повинно бути більш чітким і вказувати конкретне спрямування цього регулювання.

Вчені Ю. Б. Іванов, А. Н. Тищенко стверджують, що "податкова (бюджетно-фіскальна) політика – система відносин, які складаються між платниками податків і державою, а також стратегія їхніх дій в різних умовах ведення господарства і різних економічних системах" [81, с. 13]. При цьому вказується на існування податкової політики на макро- та мікро- економічному рівнях.

Найбільш повним, на нашу думку є визначення, яке надає професор А. М. Соколовська, розглядаючи сучасну податкову політику як таку що „полягає у встановленні і зміні елементів податкової системи (різновидів податків, ставок, структури податкової системи, суб'єктів, об'єктів оподаткування, податкової бази, пільг тощо) для забезпечення надходжень до бюджету, достатніх для виконання державою покладених на неї функцій і стимулювання економічного зростання" [82, с. 35].

Узагальнюючи результати аналізу наведених визначень, можна сказати, що для більшості з них характерно акцентування на забезпеченні достатніх надходжень до бюджету, а також стимулювання економічного зростання (саме через них визначається роль податкової політики в системі управління). З урахуванням складної економічної ситуації вважаємо за необхідне запропонувати наступне визначення.

Податкова політика – це сукупність правових, економічних, організаційних заходів держави у сфері оподаткування, направлених на забезпечення достатніх для виконання функцій держави податкових надходжень

до бюджету і стимулювання ділової активності суб'єктів малого підприємництва та їх економічного зростання.

В залежності від того, за допомогою якого механізму відбувається реакція податкової політики на зміни економічної кон'юнктури, її поділяють на дискреційну (регульовану) та недискреційну (автоматичну, або вмонтованих стабілізаторів) [83, с. 243–252].

Основним елементом недискреційної податкової політики виступає прогресивна система оподаткування, яка сприяє відновленню рівноваги при її порушенні без додаткового втручання держави, а саме стимулюючи у період спаду економічної активності та обмежуючи у період швидкого зростання.

У період швидкого піднесення ділової активності при низькому рівні безробіття збільшуються податки на доходи громадян, внаслідок чого зменшується купівельна спроможність доходів населення. Одночасно скорочуються виплати щодо безробіття. Ділова активність стримується. І навпаки, в період спаду, через збільшення чисельності безробітних, скорочуються надходження зазначених податків, водночас збільшуються виплати щодо безробіття. Таким чином у деякій мірі компенсується падіння попиту і стримується спад ділової активності [84, с. 355]. Але, „вмонтовані стабілізатори” лише зменшують амплітуду циклічних коливань рівноважного ВВП, а не усувають їхні причини. Тому, при недостатності недискреційної політики, уряд застосовує дискреційну податкову політику. Її суть полягає в тому, що вона може виступати як стримуюча (обмежувальна), так і стимулююча (експансіоністська). Тобто відбувається свідоме маніпулювання ставками податків і податковими пільгами через зміни в податковому законодавстві з метою регулювання реальних обсягів виробництва, темпів інфляції, рівня зайнятості, стану платіжного балансу задля покращення стану економіки. Дискреційна податкова політика є характерною для періоду спаду, коли зменшується попит та зростає перевиробництво і, як наслідок, знижується виробництво товарів, за умов економічної кризи. В таких випадках держава повинна зменшувати ставки податків, зборів (обов'язкових платежів), надавати

податкові пільги, тим самим збільшуючи доходи населення та знижуючи ціни на товари. Це призводить до підвищення купівельної спроможності та попиту на товари і послуги, а як наслідок – підвищення надходжень до бюджету.

Особливе місце в податковій політиці займає політика щодо малого підприємництва. Проблемою впливу податкової політики на розвиток малого підприємництва займалися такі вітчизняні вчені як: З. С. Варналій, А. М. Соколовська, А. І. Крисоватий, С. І. Юрій, Т. П. Моряк, але досі ця проблема не є урегульованою і потребує подальшого дослідження, залишаючись актуальним питанням сьогодення.

Податкова політика, особливо в сфері малого бізнесу, відіграє важливу роль в інституційних змінах економіки, вона вагомо впливає на формування конкурентоспроможного підприємства, яке є основою ринкової економіки; надає поштовх чи навпаки гальмує підприємницьку активність, рівень безробіття в країні. Задля визначення впливу податкової політики на розвиток суб'єктів малого підприємництва, недопущення помилок у майбутньому необхідне розмежування етапів її розвитку, враховуючи, що основним інструментом податкової політики є податкова система.

Досліджуючи розвиток податкової політики в сфері малого бізнесу, можна виділити декілька етапів. Кандидат економічних наук Л. М. Бабич, у відповідності з Концепцією державної політики розвитку малого підприємництва в Україні, виділяє три етапи: перший – реалізація заходів, спрямованих на вдосконалення нормативно-правової бази, розвиток мережі бізнес-інкубаторів; другий – формування критичної маси малого підприємництва; третій – збільшення обсягів виробництва товарів і послуг малими підприємствами [85, с. 12]. Але ці етапи, на нашу думку, є не повними і не відображають у повній мірі процес становлення та розвитку суб'єктів малого підприємництва в Україні, тому мають бути переглянуті і доповнені.

Професор Ю. Б. Іванов та к.е.н. К. В. Петросянц акцентують увагу на існуванні двох етапів розвитку малого підприємництва, відповідно до змін в

законодавстві. Перший етап (1991–1998 рр.), який забезпечувався низкою законодавчо-нормативних документів: Закон СРСР „Про податки з підприємств, об'єднань і організацій”, Закон України „Про оподаткування доходів підприємств і організацій”, Декрет КМУ „Про податок на прибуток підприємств”, Закон України „Про оподаткування доходів підприємств та організацій” , Закон України ”Про оподаткування прибутку підприємств”. Початком другого етапу, вважається Указ Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” № 727/98 та №746/99 [86, с. 61–64].

Таким чином, історично етапи пов'язуються зі змінами законодавства. Такий погляд є поверховим, оскільки у законодавчих актах є лише намагання зафіксувати уявлення про реальний стан, який обумовлено розвитком суспільних відносин. Логіка розвитку цих процесів потребує узагальнення основних рис та динаміки відносин, одтак і можливості прогнозування наслідків з проведенням відповідних регуляторних заходів.

Оскільки на практиці податкова політика реалізується через систему оподаткування, ми вважаємо за доцільне виділити чотири етапи її розвитку, з огляду на відчутні зміни системи оподаткування в період з 1991 по 2011 рр.

Нами пропонується виокремлювати наступні етапи розвитку податкової політики в сфері малого підприємництва:

Перший, 1991–1998 рр., початок зародження податкової політики України, яким вважається 1991 р. прийняття Закону України „Про систему оподаткування”, в подальшому зі змінами та доповненнями (у 1994 та 1997 рр.). Це період, коли оподаткування малого підприємництва регулювалося Законом УРСР „Про порядок дії на території УРСР у 1991 р. Закону СРСР „Про податки з підприємств, об'єднань і організацій” (06.1991 - 02.1992 рр.), згідно з яким звільнялися від оподаткування кошти малих підприємств, що спрямовувалися на формування статутного фонду, підприємство звільнялося від сплати податку в перші два роки роботи, якщо за цей час виручка від виробництва та переробки сільгосппродукції, будівельних матеріалів, товарів для населення, будівельно-

ремонтних робіт складала більш як 70 % всієї виручки від реалізації; Законом України „Про оподаткування доходів підприємств і організацій” (прийнятий у лютому 1992 р.), що стало важливим кроком у стимулюванні розвитку суб’єктів малого підприємництва (далі – СМП). Ним були передбачені пільги малим підприємствам у сфері промисловості, сільського господарства та будівництва. Так, протягом першого року такі підприємства сплачували податок з доходу в розмірі 25 %, другого – 50 %, третього – 75 % загальної ставки, за умови, що кошти були спрямовані на будівництво, оновлення й освоєння нової техніки, формування статутного фонду. Наприклад, звільнявся від оподаткування дохід підприємств, одержаний від виробництва сільськогосподарської продукції, за винятком продукції квітково-декоративного рослинництва та звіроводства [87]. Але така практика податкового регулювання, що мала бути стимулом для реформування всієї податкової системи, згодом була припинена. Встановлені законодавством пільги почали використовуватися суб’єктами господарювання для отримання незаконних доходів, ухилення від оподаткування, “приватизації” повноважень стосовно розпорядження державною власністю через створення адміністрацією державних малих підприємств. Як наслідок цього, відбулося привласнення найбільш ліквідних матеріальних ресурсів, основних фондів і поширилися інші форми “тінізації” доходів та господарських операцій. Декретом КМУ „Про податок на прибуток підприємств і організацій” (12.1992–04.1993 рр.) були внесені певні зміни і передбачалася, в перший рік роботи, для виробників промислової продукції та товарів для населення, підприємств побутової сфери, ремонтних, будівельних, наукових, навчальних закладів та охорони здоров’я, сплата податку в розмірі 50 % від ставки [88].

Отже, цей період характеризується тим, що оподаткування малого підприємництва здійснювалося за загальною системою оподаткування та наявністю пільг при оподаткуванні малого підприємництва, які призвели до підвищення темпів росту кількості малих підприємств. Але починаючи з другої половини 1992–1993 рр. з’являються негативні тенденції у становленні та

розвитку малого підприємництва. Різкими темпами знижується зростання цього сектору економіки. Мале підприємництво стає аморфним стосовно розширення своєї діяльності, особливо це стосується сфери матеріального виробництва. В першу чергу, такий стан був обумовлений зміною державної податкової політики. Так, починаючи з кінця 1992 р. було створено податкову модель з величезним ПДВ, який обчислювався як податок з обігу, що спричинило значне підвищення цін. Було введено податок на дохід замість податку на прибуток та започатковано акцизи і мита, введено високі ставки нарахувань на зарплату як наслідок відміни стабілізаційного податку та відрахувань у Фонд соціального захисту населення. Такі високі проценти мали негативний вплив на ділову активність суб'єктів малого підприємництва (СМП). Пізніше їх було скорочено, але і надалі вони залишалися досить високими.

Загалом цьому періоду були притаманні постійні зміни в законах, якими регулювалось пряме оподаткування підприємств, у тому числі і малих, різке зниження обсягів промислового виробництва. Декілька разів змінювались ставки податку, об'єкт оподаткування, скасовувалися пільги для малих підприємств. У 1995 р. було запроваджено податок на прибуток юридичних осіб зі ставкою 30 % замість податку на дохід та зменшено ПДВ з 28 % до 20 %. Але такі зміни не спричинили очікуваного послаблення податкового тягаря, оскільки одночасно збільшились ставки податку на землю, акцизів та мита, зросли відрахування до постійно зростаючої кількості фондів [89, с. 53]. Більш того, Законом України „Про оподаткування прибутку підприємств” передбачалося оподаткування малого підприємництва на загальних підставах [90], що в порівнянні з великими та середніми підприємствами, посилювало податковий тиск на мале підприємництво. Такий стан суттєво стримував розвиток малого підприємництва.

Загальновідомо, що не можна створювати однакові умови оподаткування прибутку для великих, середніх і малих підприємств, якщо метою держави є збільшення кількості СМП і, як наслідок, створення нових робочих місць, зростання обсягів виробництва, адже мале підприємництво, у порівнянні з

іншими підприємствами, має обмежені можливості щодо власних обігових коштів, використання інноваційних технологій, оновлення матеріально-технічної бази тощо, і повинно мати підтримку з боку держави. Загалом період 1991–1998 рр. відзначається стримуванням розвитку малого підприємництва, існуванням досить жорсткої податкової політики в сфері малого підприємництва із частими змінами податкового законодавства, що не стимулює подальший розвиток підприємництва. Питома вага податкових надходжень у цілому по відношенню до ВВП у ці роки коливалася в межах від 23 % до 38 %. Для країн із розвинутою економікою такі показники не є великими, але враховуючи перехідний період та стан розвитку економіки нашої держави, рівень добробуту, вони мали значний негативний вплив на подальший розвиток підприємництва. Податкова політика була спрямована на максимальне наповнення бюджету (що викликало вилучення доходів господарюючих суб'єктів).

Надмірне оподаткування малого бізнесу призвело до згорання їх ділової активності, переходу до тіньової економіки, швидкої монополізації ринків і цінового масштабування [91, с. 20].

Тому, з метою стимулювання розвитку малого підприємництва, у 1998 р. запроваджуються альтернативні системи оподаткування через прийняття наступних законодавчо-нормативних актів:

- Указ Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва”, від 03.07.1998 р. №727/98 [92] та Указ Президента України від 28.06.1999 р. № 746/99 „Про внесення змін до Указу Президента України від 03.07.1998 р. № 727/98 „Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва” (далі Указ № 727/98) [93]. Ці законодавчо-нормативні документи значно спростили чинну на той час систему оподаткування щодо суб'єктів малого підприємництва шляхом спрощення обліку та звітності; надали можливість суб'єктам, які відповідали критеріям переходу на таку спрощену систему, займатися

підприємницькою діяльністю, не володіючи при цьому особливими навичками економіста чи бухгалтера, що є дуже важливим для самозайнятих осіб.

- Закон України “Про внесення змін в Декрет КМУ “Про прибутковий податок з громадян” від 13.02.98 р. №129/98-ВР, яким було надано можливість сплати фізичним особам – суб’єктам підприємницької діяльності прибуткового податку в фіксованому розмірі з придбанням патенту (фіксований податок) [94]. Порядок та умови регламентуються Декретом Кабінету Міністрів України від 26.12.92 р. № 13-92 „Про прибутковий податок з громадян”, розділ IV „Особливості оподаткування доходів від заняття підприємницькою діяльністю та інших доходів” [95]. Такий документ надавав можливість узаконити та вивести з тіні значні кошти громадян, котрі працювали на ринках, і спростити оподаткування таких осіб.
- Закон „Про фіксований сільськогосподарський податок”, від 17 грудня 1998 р. спрощував систему обліку і звітності для сільськогосподарських підприємств, даючи можливість якісніше використовувати землі та збільшувати обсяги виробництва, оскільки податок до сплати не залежить від отриманого прибутку [96].
- Здійснення діяльності з придбанням спеціального торгового патенту (лютий 1998 р.) було запроваджено на правах експерименту, що стало початком другого етапу, який тривав до другого кварталу 2003 р.

Такі законодавчі ініціативи у податковій політиці викликали позитивну реакцію суб’єктів малого підприємництва, і в 2000 р. спостерігався пік переходу СМП із загальної системи оподаткування на новостворені альтернативи. Значно зросла не лише їхня кількість, але й обсяги виробництва, кількість зайнятих у цій сфері.

Однак на початку 2003 р. податкова політика знову змінюється. Розпочинається третій етап, який триває з другого кварталу 2003 р. до кінця 2010 р. Його початок пов’язується з прийняттям у 2003 р. Закону України „Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.2003 р. №1058-IV (далі – Закон № 1058-IV), який негативно вплинув на розвиток СМП, у



зв'язку з тим, що користувачі альтернативних систем оподаткування, а їх більш ніж 50 % суб'єктів малого бізнесу, повинні окремо сплачувати внески до фондів [97]. З 2003 р. темпи росту кількості малих підприємств у порівнянні з попереднім роком мають помітну тенденцію до зниження з 107,5 % у 2003 р. до 104,1 % у 2004 та 2005 рр.

Закон № 1058-IV став причиною постійних суперечностей з боку підприємництва та представників Пенсійного фонду щодо сплати СМП внесків до фондів, хоча спрощена система оподаткування передбачає звільнення від сплати цих внесків, оскільки 42 % єдиного податку зараховувалось до Пенсійного фонду.

У 2004 р. змін зазнає Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств”, а саме, ставка цього податку зменшується з 30 % до 25 %, змінюється склад валових доходів та валових витрат, для нарахування амортизаційних нарахувань додається четверта група основних фондів тощо. Аналіз статистичних даних за період з 1999 по 2004 рр. доводить, що питома вага податкових надходжень до ВВП знаходилася в межах 18–20 %. З 2005 по 2008 рр. вона поступово зростає до 24 %, що опосередковано свідчить про фіскальну направленість податкової політики. Закон № 1058-IV (набрав чинності з 2004 р.), щодо сплати внесків до фондів, нівелює позитивні зрушення і для СМП знову зростає податкове навантаження. Це ще раз доводить, що податкова політика держави в цей період мала фіскальне спрямування. Такий вектор податкової політики призводить лише до зростання тіньового сектору економіки, що підтверджується рівнем тінізації у 2004–2005 рр., який сягнув межі відповідно 49 % та 51,4 % ВВП. Згідно з експертною оцінкою Рахункової палати, у 2009 р. рівень "тінізації" економіки України досяг майже 40 % ВВП, що перевищує поріг макроекономічної безпеки країни [98]. Дехто з науковців, а саме, професор З. С. Варналій вважають, що в Україні вже створена парадержава.

Значно погіршився стан малого підприємництва в період економічної кризи в Україні. Спостерігається тенденція до збільшення безробіття. Так, якщо

з 2000 до 2007 рр. ця тенденція була спадаючою відповідно 2655,8 тис. осіб, 1417,6 тис. осіб, то у 2009 р. безробіття в середньому склало 1958,8 тис. осіб [99]. Загальне погіршення економічної кон'юнктури, припинення кредитування малого бізнесу, девальвація української гривні негативно вплинули на малий бізнес, призвели до різкого скорочення обсягів реалізації з 701634,6 млн грн до 657643,6 млн грн за всіма СМП.

Початком четвертого етапу, який триває й досі, є січень 2011 р., а саме, з моменту набрання чинності Податкового кодексу, який привніс безліч нових правил в оподаткування малого підприємництва, їх співпрацю з іншими представниками бізнесу.

Спробу прийняття Податкового кодексу було здійснено ще у жовтні 2010 р., в проекті пропонувалося обмежити можливості малого підприємництва в сфері оподаткування. Документ зазнав нищівної критики з боку науковців і підприємців, якими було запропоновано більш як 5000 поправок та рекомендацій. Так, у документі взагалі не згадувалося про єдиний податок для юридичних осіб та фіксований податок з придбанням патенту (для фізичних осіб – підприємців, що здійснюють діяльність на ринках) і лише фіксований сільськогосподарський податок відображався у майже незмінному вигляді. Більш того, критерії переходу були жорсткі і непродумані, мали досить чітку перспективу в майбутньому, негативно впливати на рівень зайнятості в країні в бік її зменшення та рівень тіньового сектору економіки, збільшуючи його. Що ж до критерію обсягів реалізації, то він залишав бажати кращого і не враховував змінені за останні 13 років макроекономічні показники. Даним проектом значно обмежувались види діяльності, що могло б створити як масовий відхід до тіні, так і підвищення рівня безробіття. Тобто, під реальною загрозою знищення знаходилась не лише спрощена система оподаткування, а й погіршення соціально-економічного стану країни.

В результаті цього (у зв'язку з неузгодженістю основних положень щодо оподаткування малого підприємництва між державою та бізнесом), на прийнятий Проект у першому та другому читаннях було накладено право вето

Президента, а вже 2.12.2010 р. підписано Податковий кодекс, в якому для малих підприємств залишили діючі альтернативні системи оподаткування, з деякими поправками спрощеної системи, до часу прийняття Закону, який буде регулювати спрощену систему оподаткування. Основні положення оподаткування суб'єктів малого підприємництва за спеціальними режимами знайшли місце в 14 розділі Податкового кодексу та Підрозділі 8 Перехідних положень [100]. Отже з 1 січня 2011 року до внесення змін до розділу XIV Податкового кодексу України в частині оподаткування суб'єктів малого підприємництва діяв Указ президента України від 3 липня 1998 року № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”. У 2011 році, представниками влади здійснювалася розробка Закону України, щодо оподаткування СМП за спрощеною системою. Очікувані негативні зміни, пов'язані з реформуванням податкової системи у сфері малого підприємництва, призвели до певних соціальних вибухів та скорочення кількості суб'єктів малого підприємництва, які застосовували альтернативні системи оподаткування. За даними моніторингу Державної податкової адміністрації в м. Київ у 2011 році щодня здавалося близько 500 свідоцтв платника єдиного податку, що безперечно було пов'язано з новими правилами ведення бізнесу за альтернативними системами [101].

В результаті прийняття Податкового кодексу умови оподаткування СМП за спрощеною системою оподаткування у 2011 році зазнали таких змін:

- відкориговано кількість податків, у рахунок яких сплачується єдиний податок;
- „спрощенці” втрачали право реєструватися платниками податку на додану вартість на добровільних засадах;
- при співпраці спрощенців з платниками податку на прибуток останні не могли відображати ці операції в витратах;
- „спрощенці”- фізичні особи мали самостійно розраховувати та окремо сплачувати (як 34,7 % мінімальної заробітної плати) єдиний соціальний внесок.

Оскільки, платники єдиного податку, у відповідності до Податкового кодексу (у 2011 році) не могли реєструватися платниками податку на додану вартість, це серйозно ускладнювало їх взаємодію з іншими платниками ПДВ, а також підприємствами, які співпрацювали з платниками єдиного податку. Водночас, такі підприємства не мали права відображати подібні операції в своїх валових витратах. Перелічені нововведення, безперечно, спонукали платників – „спрощенців” переходити на загальну систему оподаткування, або припиняти діяльність. Більш того, вони не покращували спрощену систему оподаткування малого підприємництва в країні, а навпаки її погіршували, в той час коли більш як 2,5 млн підприємців користувалися такою альтернативою [102].

Хоча надходження до бюджету від платників податків, які знаходяться на альтернативних системах, не є вагомими, такі альтернативи дають можливість для розвитку малого підприємництва, яке в свою чергу створює робочі місця.

Загалом, зміни в сфері оподаткування СМП, обумовлені впровадженням Податкового кодексу, призвели до погіршення податкового клімату.

Необхідність вдосконалення спрощеної системи оподаткування спонукала законодавців до розробки і прийняття в листопаді 2011 року Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” (щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва) з урахуванням пропозицій Президента України, яким було внесено зміни до Розділу XIV Податкового кодексу України в частині оподаткування суб’єктів малого підприємництва, який вступив в силу з 1 січня 2012 року. [103] Цим документом скасовано обмеження щодо добровільної реєстрації платниками ПДВ, відображення сум у витратах платників податку на прибуток від здійснення операцій з одиницями, кардинально змінено спрощену систему оподаткування. Але без змін залишилися умови, щодо окремої сплати єдиного соціального внеску.

В силу політичних обставин, що склалися в країні, методу спроб та помилок, які використовуються керівництвом держави, діяльність СМП не набула достатнього розвитку.

Узагальнення досліджень в області податкової політики свідчить, що вона, здебільшого, була направлена на формування бюджету і мала фіскальне спрямування. Існуючий досвід свідчить про хибність політики надмірного оподаткування тих, хто виробляє національний продукт. В зв'язку з цим економічним орієнтиром сьогодення має бути активна регуляторна діяльність соціально-економічних процесів в Україні. В цьому контексті питання реформування податкової політики у сфері малого підприємництва об'єктивно назріло, його вирішення є нагальним і не може відкладатися. А втілити його можна, перш за все, усунувши головні негативні риси податкової системи: багаторазове оподаткування, ставки податків і фіскальний характер податкової системи, що не відповідають економічній доцільності, надмірну кількість необґрунтованих і відсутність необхідних податкових пільг, виключення двозначності та різночитання у тлумаченні нормативних актів і таке інше. Відбиваючи адекватно розвиток суспільних відносин, податкова політика держави має бути спрямована на стимулювання економічного зростання та активізацію ринкового механізму усіх ланок господарського комплексу, в т.ч. шляхом підтримки малого підприємництва. Це забезпечить поступове зростання бізнесу від малого до великого і надасть можливість створення середнього класу. За даними ООН, у 2010 р. за межею бідності в Україні проживає майже 80 % населення, а стимулюючи розвиток малого підприємництва цю проблему можна певним чином подолати [104].

Це зумовлює розробку заходів, які створять умови, щодо покращення культури ведення бізнесу, зменшать кількість безробітних, дадуть новий поштовх у розвитку малого підприємництва як необхідної ланки і сходинки, через яку має пройти майже кожен майбутній власник середнього та великого підприємства. Особливого значення така система заходів у сфері податкової політики набула у кризові та посткризові періоди.

Враховуючи вищенаведене, необхідним є створення науково обґрунтованої концепції, яка б гармонійно поєднувала інтереси держави, підприємництва і населення, була стимулюючою по відношенню до малого підприємництва.

### **1.3. Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва**

Чинна в Україні податкова система являє собою сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що стягуються у встановленому Податковим кодексом порядку [100].

До прийняття Податкового кодексу, Законом України „Про систему оподаткування” термін „система оподаткування” трактувався як сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів), які стягуються до бюджету та в державні цільові фонди у порядку, передбаченому спеціальними законами України [105], [106, с. 101]. З вищенаведених визначень зрозуміло, що розбіжностей між визначеннями „податкова система” та „система оподаткування” не вбачається, але науковці, стосовно визначення цих понять, поділяють різні точки зору.

Науковці К. А. Пріб, В. І. Федько подають визначення податкової системи як сукупності урегульованих нормами права податків, зборів, обов'язкових платежів, які сплачуються юридичними і фізичними особами на території певної країни, а також форми та методи їхньої побудови, дії, які забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [80, с. 184], а професор О. Д. Василик вказує на інфраструктуру, пов'язану з обрахуванням, обліком, контролем і своєчасною сплатою обов'язкових платежів [75, с. 478].

Професор А. М. Соколовська розглядає податкову систему як систему податкових відносин, основу яких становлять відносини між органами державної влади, місцевого самоврядування і платниками (юридичними і фізичними особами), що виникають на стадії перерозподілу ВВП з приводу

відчуження і привласнення різними рівнями державної влади частини доходів платників, акумуляції цієї частини в централізованому державному та місцевих фондах фінансових ресурсів, необхідних державі та органам місцевого самоврядування для виконання їх функцій [107, с. 16]. Але в даному визначенні відсутні такі елементи як законодавчий порядок встановлення та скасування податків і відповідальність за порушення податкового законодавства.

Поряд з терміном „податкова система”, а іноді як синонім, застосовується термін „система оподаткування”.

Професор С. В. Онишко вважає, що: „Система оподаткування – це сукупність взаємопов’язаних і взаємообумовлених податків, зборів, внесків і платежів до бюджету та державних фондів, механізм цього нарахування й вилучення, права та обов’язки податкових служб і платників податків, яка дає змогу досягти поставленої мети стосовно конкретного відрізка часу” [108, с. 46–52].

Хоча деякі вчені розглядають поняття „податкова система” та „система оподаткування” як ідентичні, на нашу думку, варто їх розділяти.

Частіше використовується термін „система оподаткування”, при чому робиться акцент на таких елементах системи як сукупність законодавчо встановлених податків і зборів та порядок їхнього справляння.

Вважаємо, що термін „податкова система” є дещо ширшим поняттям і поєднує в собі систему оподаткування, організаційне і законодавче забезпечення, за якими у сукупності здійснюється належне функціонування системи та органів податкової служби. Систему оподаткування слід розглядати як сукупність податків, зборів та відповідний механізм їхнього справляння. Ми вважаємо найбільш змістовним визначення „податкової системи”, надане К. А. Пріб, В. І. Федько.

Щодо системи оподаткування суб’єктів малого підприємництва, вона досліджується лише за деякими параметрами. Податкова система України формувалася в короткий проміжок часу тому і має досить багато недоліків. Вона не завжди забезпечує достатні і стабільні надходження до бюджету, здійснює негативний вплив на розвиток підприємництва та його фінансової

бази. Поряд з існуючою податковою системою, що має ряд недоліків, почали формуватися альтернативні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Основні передумови їхнього виникнення наведено в табл. 1.1.

На нашу думку, перелічені недоліки чинної системи оподаткування дійсно слугували передумовами появи альтернативних систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва і є необхідність погодитись з вищенаведеним переліком, що запропонований професором Ю. Б. Івановим [109].

Разом з тим, вважаємо, що однією з головних передумов є необхідність стимулювання розвитку малого підприємництва як головної рушійної сили розвитку економіки держави. Цей висновок підтверджує ще й те, що протягом 1991–1998 рр. всі згадані недоліки були притаманні діючій системі оподаткування і лише курс уряду на підтримку та розвиток підприємництва дав довгоочікуваний поштовх до створення альтернативних систем оподаткування.

Одним із прикладів недосконалості законодавства та різнобачення щодо трактування економічних визначень у сфері малого підприємництва є Закон України „Про державну підтримку малого підприємництва” [110] та Указ „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”, в яких встановлено різний обсяг річного валового доходу, тобто вони мають певні розбіжності в критеріях віднесення суб'єкта господарювання до суб'єкта малого підприємництва з можливістю переходу на спрощену систему оподаткування. Прийняті в подальшому роз'яснювальні документи встановили, що суб'єкт господарювання повинен відповідати критеріям щодо обох законодавчих документів.

Враховуючи недоліки системи оподаткування, яка формувалася в досить короткий термін часу, поставало питання про її покращення та вдосконалення, особливо щодо суб'єктів малого підприємництва та надання їм можливості для прогресивного розвитку і процвітання. Результатом цих змін було прийняття Указу Президента „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [92], [93], а одним із заходів, спрямованих на виведення сільського господарства з економічної кризи, було запровадження



фіксованого сільськогосподарського податку, який суттєво зменшував податковий тиск на виробника сільськогосподарської продукції, тим самим забезпечував стимулювання раціонального використання землі, нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, шляхом прийняття Закону України „Про фіксований сільськогосподарський податок” [96].

Таблиця.1.1

**Перелік передумов виникнення альтернативних систем  
оподаткування в Україні**

№	Передумова	Характеристика
1	Недоліки чинної системи оподаткування	переважно фіскальна спрямованість та неефективність податкового регулювання; велика кількість податків і зборів (обов’язкових платежів); недосконала та трудомістка система податкового обліку; порівняно високі витрати на податковий контроль та адміністрування податків; необґрунтовано занижена тривалість базових податкових періодів за основними податками та відносно невелика кількість податків і зборів з податковим періодом один календарний місяць
2	недосконалість законодавчого врегулювання оподаткування	складність податкового законодавства та неоднорідність правового поля оподаткування; порушення визначеної сфери застосування нормативно-правових актів; відсутність однакових і однозначних визначень основних податкових термінів; суперечливість законодавчої та нормативної бази оподаткування; нестабільність, мінливість законодавчої бази.
3	пріоритети державної соціально-економічної політики	державна підтримка сільськогосподарських товаровиробників; стимулювання розвитку суб’єктів малого підприємництва

Джерело: складено автором за даними [109, с. 24–32]

З розвитком економіки країни позитивні зміни, що відбулися, не у повному обсязі відповідали вимогам, а чинне законодавче забезпечення втратило свою ефективність. Тому назріла необхідність перегляду нормативно-

законодавчої бази з урахуванням інфляції, прожиткового мінімуму, мінімальної заробітної плати, споживчих цін, комунальних витрат, витрат на енергоносії та ін. За даними Державного комітету з питань регуляторної політики та підприємництва середній рівень індексу інфляції за період з січня 1998 до січня 2011 р. сягнув 115 %. У 1998 р. мінімальна заробітна плата була на рівні 45 грн і зростає станом на 01.01.2011 р. до 941 грн, тобто збільшилася в 21 раз, протягом 2009 р. зростала і наприкінці року склала 774 грн, на початок 2010 р. вона становила 869 грн, тобто збільшилася в 19,3 раза [111], а норми Указу Президента № 727/98 залишилися незмінними.

Процес формування чинної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва продовжувався повільними темпами. На початок 2011 року не прийнято Закон „Про спрощену систему обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва”, а „спрощенці” в своїй діяльності керувалися застарілим Указом 1999 р. і чекали рішень щодо подальших умов існування спрощеної системи оподаткування.

Розглядаючи проблеми оподаткування суб'єктів малого підприємництва, деякі вчені ототожнюють такі поняття як „альтернативні спрощені технології”, „альтернативні системи оподаткування”, „спеціальний режим оподаткування”, „спрощена система оподаткування”, при цьому мається на увазі різна кількість альтернатив (податків), які до них входять.

В своїх працях О. В. Квасниця акцентує увагу на існуванні в Україні лише таких альтернативних спрощених технологій як: єдиний податок для суб'єктів малого підприємництва, фіксований податок для ринкових торговців, спеціальний торговий патент для суб'єктів господарювання сфери роздрібною торгівлі й побутових послуг окремих територій (до 2003) [112, с. 65]. Але, на нашу думку, некоректно застосовувати термін технологія при наданні вищенаведеного визначення, бо технологія – це методика, спосіб виробництва, комплекс заходів, операцій і прийомів, що направлені на виготовлення будь-чого [113].

Водночас науковці К. А. Пріб, В. І. Федько, [80, с. 184], даючи трактовку єдиного податку, фіксованого сільськогосподарського, називають їх

спрощеною системою оподаткування, а фіксований – спрощеним режимом оподаткування. Вважаємо за доцільне не погодитись з таким підходом, бо у тлумачному словнику режим визначається як: „точно встановлений розпорядок життя, умови для забезпечення роботи, і т. ін”. [114], але ж фізичним особам – суб’єктам підприємницької діяльності для роботи не надаються робочі місця, обладнання та тощо, лише надається можливість спрощеного ведення бізнесу та надання звітності.

Вчені М. Ігнатишин та М. Туряниця під альтернативним оподаткуванням розуміють лише спрощену систему оподаткування [115, с. 38–39], з чим ми не можемо погодитись, оскільки платники на власний розсуд можуть обрати не лише спрощену систему оподаткування, а ще й фіксований податок та фіксований сільськогосподарський, за бажанням (при відповідності критеріям переходу), що передбачено законодавством.

Професор В. І. Ляшенко розглядаючи оподаткування суб’єктів малого підприємництва серед спеціальних режимів оподаткування малого бізнесу виділяє: традиційну систему, спеціальний торговий патент, систему оподаткування із застосуванням єдиного податку [116, с. 76–86]. Тобто втрачає з поля зору фіксований податок з придбанням патенту і сплатою ринкового збору та фіксований сільськогосподарський податок.

Науковці Л. О. Мармуль, Н. С. Танклевська стверджують, що в Україні впроваджені „спрощені методи” оподаткування, називаючи їх ще й „спрощеними схемами ” та „спрощеними способами”, а саме: єдиний податок, спеціальний патент, фіксований податок [117, с. 26–27]. Тобто в процесі розгляду особливостей оподаткування суб’єктів малого підприємництва ототожнюють вищевказані поняття.

На нашу думку, вищезгадані поняття недоцільно ототожнювати, бо кожне з них несе свій смисловий відтінок. Так, „метод – засіб теоретичного дослідження чи практичного виконання чого-небудь”; „схема – сукупність взаємопов’язаних частин чого-небудь спосіб – дії чи система дій , які застосовуються при виконанні чого-небудь” [118].

Водночас професор Ю. Б. Іванов, к.е.н. К. В. Петросянц, доцент С. В. Михайленко, доцент Л. М. Дейніс, к.е.н. О. В. Грін розуміють під альтернативними системами оподаткування малого підприємництва: спрощену систему оподаткування, фіксований податок, фіксований сільськогосподарський податок [119, с. 47–49],[109, с. 35],[120, с. 53–61].

Ми вважаємо за доцільне погодитись з думкою вищеназваних науковців щодо кількості альтернатив, які надаються чинним законодавством, стосовно оподаткування суб'єктів малого підприємництва і означити їх як „альтернативні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва” з огляду на те, що дійсно альтернатива передбачає необхідність вибору між двома або кількома можливостями, що виключають одна одну, а система – це порядок, зумовлений правильним, планомірним розташуванням і взаємним зв'язком частин, продуманий план, прийнятий порядок. Загалом під системою розуміють відокремлену від середовища, але таку, що взаємодіє з ним як ціле, сукупність взаємопов'язаних елементів. Вона поєднує в собі характеристики окремих своїх елементів, але має особливі якості, які не притаманні жодній зі складових. Виходячи з цього пропонується під альтернативними системами оподаткування розуміти сукупність податків та зборів, які справляються до бюджету з СМП (які відповідають законодавчо встановленим критеріям), правил обчислення та сплати, котрі введені державою з метою спрощення механізму їхнього справляння та податкового стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва [121].

Аргументувати це рішення можна виходячи з таких особливостей:

- по–перше, згідно з законодавством України суб'єкт малого підприємництва має обирати одну з існуючих систем оподаткування і не може застосовувати загальну і жодну з альтернативних одночасно, що відповідає основному визначенню альтернативи;
- по-друге, кожна з альтернативних систем оподаткування є спрощеною, в порівнянні з загальною, за кількістю податків, часом, який витрачається на їхнє обчислення, сплату, подачу звітності (кількість звітів) і тощо;

- по-третє, перехід із загальної системи на одну з альтернатив передбачає зміну методів податкового обліку та структури податкових платежів за рахунок заміщення ними найбільш системоутворюючих податків, а саме: податку на прибуток, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб (в залежності від того, про яку саме альтернативу йдеться), тобто відбувається зміна системи.

Отже, слід констатувати, що до 2010 р. чинним законодавством було передбачено можливість використання суб'єктами малого підприємництва загальної (традиційної) системи оподаткування, яка у відповідності з Законом України „Про систему оподаткування” від 25.06.91 р. № 2151-XII зі змінами, внесеними згідно з Законом України від 22 лютого 2006 р. № 3456-IV, передбачає сплату 28 загальнодержавних та 14 місцевих податків і зборів в залежності від виду діяльності підприємства та таких альтернативних систем як (рис. 1.5):

- спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, для юридичних і фізичних осіб зі сплатою єдиного податку;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- фіксований податок.

Розпочинаючи свою діяльність, кожне мале чи велике підприємство стикається з проблемою вибору тієї системи оподаткування, яка буде для нього більш прийнятною.

В Україні юридична особа, що обирає загальну систему оподаткування, стає, за наявності об'єкту оподаткування, платником податку на прибуток, податку на землю, податку на додану вартість, акцизного податку, рентних платежів та багатьох інших податків і зборів, передбачених законодавством в залежності від виду діяльності, якою займається таке підприємство.

Кожен з цих податків має нормативно-законодавче забезпечення, в якому окреслені основні елементи і згідно з якими податок, збір (обов'язковий платіж) встановлюється, нараховується та стягується.



**Рис. 1.5 Чинні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні**

До 1.01.2011 р. ставки щодо податків встановлювались спеціальними податковими законами, а з 1.01.2011 р. встановлюються Податковим кодексом України, а для місцевих податків, зборів (обов'язкових платежів) сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку та в межах граничних розмірів. Обираючи загальну систему, підприємство автоматично наражає себе на рутинну роботу і втрату дорогоцінного часу на розрахунок, заповнення та здачу звітності щодо податків, платником яких воно є, що становить основний недолік даної системи оподаткування.

За даними міжнародних експертів, платники податку витрачають на виконання обов'язкових податкових процедур щороку 736 робочих годин. Для порівняння: у Росії аналогічні витрати становлять 320 годин, у Польщі – 395 годин, у Грузії – 387 годин, у США – 187 годин, у Франції – 132 години, у Китаї – 504 години, у Білорусі – 900 годин. Так, у рейтингу податкових систем *Paying Taxes 2010*, підготовленому Світовим банком спільно з *PriceWaterHouseCoopers*, Україна посіла 181 місце із 183 досліджуваних країн. За даними дослідження, звичайне українське підприємство протягом року

робить 147 податкових платежів, що є найгіршим показником у світі – 183 місце. Для порівняння: у Росії компанія здійснює 11 платежів, у Польщі – 40, у Чехії – 12, у Білорусі – 107, у Грузії – 18, у США – 10, у Франції та Китаї – 7 [122].

Найбільша кількість суб'єктів малого підприємництва використовує в своїй діяльності таку альтернативну систему оподаткування як єдиний податок для юридичних і фізичних осіб.

До 2010 р. діяли законодавчо встановлені критерії, яким мали відповідати юридичні особи задля переходу на таку систему, а саме [93]:

- середньооблікова чисельність працюючих за рік не повинна перевищувати 50 осіб;
- обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не повинен перевищувати 1 млн грн.

Для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності:

- у трудових відносинах, включаючи членів родини, протягом року повинно перебувати не більш як 10 осіб;
- обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не повинен перевищувати 500 тис. грн.

Юридичні особи, що перейшли на спрощену систему оподаткування, не мають права застосовувати будь-який інший спосіб розрахунку за відвантаженою продукцією, ніж готівковий та безготівковий. Крім того, рішення щодо переходу на єдиний податок вони приймають самостійно, обираючи при цьому одну з двох існуючих ставок:

- 6 % виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору в разі сплати податку на додану вартість;
- 10 % виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору в разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Сплата єдиного податку юридичними особами відбувається щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця.

Фізичні особи також мають право за власним бажанням обирати цю альтернативу шляхом отримання свідоцтва про сплату єдиного податку. Ставка для них встановлюється місцевими радами за місцем реєстрації і не може бути меншою ніж 20 грн і більшою ніж 200 грн. У разі додаткового залучення членів родини чи інших найманих працівників до своєї підприємницької діяльності платники єдиного податку додатково сплачують 50 % за кожну таку особу. Обсяг виручки від реалізації в даному випадку існує як критерій переходу на єдиний податок. При сплаті єдиного податку виручка від реалізації визначається лише касовим методом і не впливає на розмір податку. Якщо ж суб'єктом малого підприємництва здійснюється декілька видів діяльності, які мають оподатковуватись за різними ставками, то отримується одне свідоцтво і єдиний податок сплачується за ставкою, що не перевищує встановленої максимальної ставки.

Основна ідея спрощеної системи оподаткування – це заміна багатьох податків єдиним. До 1 січня 2011 р. єдиний податок сплачувався в рахунок 16 податків та зборів, з набранням чинності Податковим кодексом, сплачуючи єдиний податок, суб'єкт малого підприємництва звільняється від сплати восьми податків (Додаток В, табл. В.1).

Єдиний податок – один з усіх альтернативних систем, щодо загальної, має таку велику кількість податків, у рахунок яких він сплачується. Але він і єдиний, що не входив до загального переліку податків і зборів, які визначені Законом України „Про систему оподаткування”, та з часу прийняття Податкового кодексу є включеним до місцевих податків. Проте, навіть після прийняття Податкового кодексу не було усунуто протиріччя в законодавстві стосовно єдиного податку. Так, платники єдиного податку, у відповідності з Указом (чинний до кінця 2011 р.), не є платниками внесків до фондів, але Законом України „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 р. № 2464-VI (далі ЗУ № 2464-VI), який набрав чинності з 2011 р., встановлено протилежне [123]. Отже, з 1 січня 2011 р. вони мають розраховувати та сплачувати єдиний соціальний



внесок, як 34,7 % від мінімальної заробітної плати, встановленої законодавчо. Хоча в період до прийняття Податкового кодексу, а саме з 17.07.2010 р. до 31.12.2010 р. Законом України від 08.07.10. р. № 2461 „Про внесення змін до законів України „Про Державний бюджет України на 2010 р.” [124] та „Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” (набрав чинності з дня його опублікування) було зобов’язано „спрошенців” доплачувати внески до Пенсійного фонду. Даним законом було встановлено, що сума страхового внеску фізичних осіб – підприємців, що обрали фіксований чи єдиний податок, з урахуванням частини фіксованого чи єдиного податку, перерахованої в Пенсійний фонд, повинна складати не менш ніж мінімальний розмір страхового внеску за кожну особу, та не більш ніж розмір страхового внеску, розрахованого від максимальної величини фактичних витрат на оплату праці найманих робітників. Спрошенці–юридичні особи сплачували внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування ще з 2004 р., що досить негативно вплинуло на кількість найманих у платників єдиного податку юридичних осіб.

Крім вище перелічених критеріїв переходу на спрощену систему оподаткування, існували ще й такі обмеження, за яких суб’єкт підприємницької діяльності не міг використовувати єдиний податок (див. табл. В.1).

Оцінити ефективність альтернативних систем оподаткування можна методом порівняння їхніх переваг та недоліків перед загальною системою оподаткування. Як і кожен існуючий податок, єдиний податок має свої переваги і недоліки в порівнянні з загальною системою оподаткування (див. табл. В.1). Проведений аналіз дозволив дійти висновку, що спрощена система оподаткування має більше переваг, ніж недоліків у порівнянні з загальною системою. Хоча з аналізуючи спрощену систему з 1998 по 2010 роки до основних недоліків можна віднести ще й застарілість критеріїв обсягів реалізованої продукції, збільшений податковий тягар (за рахунок сплати внесків), що призвело до зниження кількості найманих осіб та подрібнення малих підприємств.

На відміну від єдиного податку, фіксований податок з придбанням

патенту є вбудованим у загальну систему оподаткування, а перейти на таку альтернативу мають право платники, які відповідають умовам, визначеним розділом 4 Декрету „Про прибутковий податок з громадян” від 26 грудня 1992 р. № 13-92 (далі Декрет. № 13-92) ( Додаток В табл. В.2). Аналізуючи ці критерії, стає зрозуміло, що платниками фіксованого податку є дрібні торговці, які здійснюють торгівлю на ринках, оскільки його платниками можуть бути лише ті фізичні особи–підприємці, що сплачують ринковий збір [95].

Доходи громадянина від здійснення підприємницької діяльності за такою альтернативою не включаються до складу сукупного оподаткованого доходу за підсумками звітного року, а сума податку, яка сплачується, є остаточною та не входить до перерахунку загальних податкових зобов'язань цього платника, що є досить вигідним для суб'єктів підприємництва, які займаються малим бізнесом. Якщо підприємець до своєї діяльності додатково залучає найманих осіб, то він повинен сплачувати 50 % встановленого фіксованого податку за кожну таку особу. Така особливість даної альтернативи є не дуже доречною за умов підвищення безробіття в країні, бо знижує стимул суб'єкта підприємництва до створення нових робочих місць.

У відповідності зі ст.14 Декрету № 13-92 розміри фіксованого податку встановлюються відповідними місцевими радами в залежності від територіального розташування місця торгівлі і не можуть бути меншими ніж 20 грн та більшими ніж 100 грн за місяць. За бажання платник може отримати патент на здійснення підприємницької діяльності на всій території України. Вартість такого патенту 100 грн. [95].

Існували випадки, за яких патент міг бути скасований (вилучений).

По-перше, суб'єкт підприємницької діяльності протягом 12 календарних місяців втрачає право застосування даного податку, сплачує штраф у розмірі повної суми встановленого фіксованого податку в розрахунку за місяць за кожну особу, якщо торгівля здійснюється особою, про яку не внесено відомості до патенту.

По-друге, якщо платник фіксованого податку займається торгівлею тютюновими та лікєро-горілочаними виробами.

Платник податку міг придбати патент від одного до дванадцяти місяців на власний вибір. Якщо за цей час змінювався розмір фіксованого податку відповідною місцевою радою, то перерахунок фіксованого податку не здійснюється. Відповідно до п. 14.1 ст. 14 Декрету № 13-92 платник фіксованого податку, особи, які перебувають з ним у трудових відносинах, а також члени його сім'ї, які беруть участь у підприємницькій діяльності, звільняються від сплати певного переліку податків і зборів (Додаток В). Зазначимо, що переважна більшість цих податків і зборів скасована у зв'язку з набранням чинності Податкового кодексу, у відповідності з яким платникам фіксованого податку тимчасово залишили старі умови оподаткування (які діяли до 2010), а отже, це питання потребує якнайшвидшого вирішення. Разом з тим, підрозділом 8 розділу 20 Перехідних положень Податкового кодексу передбачені особливості справляння фіксованого податку. Особливістю при сплаті фіксованого податку є те, що від вищеперелічених податків та зборів звільняється не лише платник фіксованого податку, а й члени його сім'ї, особи, що перебувають у трудових відносинах з платником, які беруть участь у підприємницькій діяльності.

Більш того, з 1.01.2011 р. до внесення змін до розділу 14 Податкового кодексу в частині оподаткування СМП, нарахування, обчислення та сплата єдиного внеску на загальнодержавне соціальне страхування здійснюється платниками фіксованого податку відповідно до ЗУ № 2464-VI.

Перевагами фіксованого податку з придбанням патенту є: звільнення платника від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат, що в свою чергу спрощує податкову звітність; для здійснення торговельної діяльності в сфері роздрібної (дрібно роздрібної) торгівлі не потрібне придбання ліцензії; розмір фіксованого податку до сплати набагато нижчий від ставок єдиного податку; при застосуванні фіксованого податку відбувається стимулювання підприємницької діяльності до розширення масштабів діяльності, зниження

витрат (звісно, дотримуючись допустимих обсягів валового доходу); сукупні податкові зобов'язання мають залежність від місця, де безпосередньо відбувається підприємницька діяльність.

Разом з цими перевагами існують і такі недоліки: зменшення власних обігових коштів суб'єкта підприємницької діяльності, який сплачує фіксований податок у зв'язку з попередньою оплатою вартості придбаного патенту; обмежена сфера діяльності (продаж товарів і супутні послуги на ринках), що в порівнянні з єдиним податком та загальною системою є набагато вужчою; застосування обох систем оподаткування (традиційної і фіксованого податку), в разі одночасного здійснення діяльності, яка підпадає або не підпадає під умови для переходу на фіксований податок; наявність критерію переходу щодо кількості найманих працівників та обсягів виручки від реалізації за рік; незалежно від результатів діяльності плата повинна бути внесена до бюджету (не має значення навіть той факт, чи була здійснена торговельна діяльність); при додатковому залученні найманих осіб платник повинен сплачувати ще 50 % податку за кожну таку особу; платник обов'язково повинен бути зареєстрований в органах Пенсійного фонду.

Ще однією чинною альтернативною системою оподаткування є фіксований сільськогосподарський податок. На сьогодні справляння цього податку регламентовано гл. 2 р. 14 Податкового кодексу України, платниками такої альтернативи виступають сільськогосподарські товаровиробники (див. табл. В.1).

До 2004 р. для отримання можливості використання цієї альтернативи частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий рік мала перевищувати 50 % загального обсягу товаровиробництва, після прийняття змін вона має бути більшою або дорівнювати 75 % [100].

Здійснюючи розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку, платник враховує землі, орендовані у неплатників фіксованого сільськогосподарського податку (громадян, рад місцевого самоврядування), а загальна сума податку, зазначена у розрахунку, розподіляється між кварталами і сплачується щомісяця в розмірі третини квартальної норми. Сплата податку

відбувається лише в грошовій формі, за місцем розташування земельної ділянки (див. табл. В.1).

Особливостями фіксованого сільськогосподарського податку є те, що ставка податку визначається незалежно від обсягів доходу платника, а податкові зобов'язання не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності. Об'єктом оподаткування фіксованого сільськогосподарського податку є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника, або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди [100].

Фіксований сільськогосподарський податок до 1.01.2011 р. сплачувався в рахунок: податку на прибуток підприємств, земельного податку (крім земельних наділів, які не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва), збору за спеціальне використання води, збору за здійснення деяких видів підприємницької діяльності (в частині здійснення торговельної діяльності), комунального податку, плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності. З 1.01.2011 р. у зв'язку з набранням чинності Податкового кодексу кількість податків та зборів, у рахунок яких сплачується фіксований сільськогосподарський податок, скоротилася (виключено останні два з перелічених вище). Сплата цього податку не потребує ведення окремого обліку та відсутні обмеження щодо обсягів виробництва, відсутній критерій кількості зайнятих на відміну від інших альтернативних систем, що надає можливість таким підприємствам залучати необхідну в їхній діяльності кількість найманих осіб. А отже, сільськогосподарські підприємства потенційно забезпечують наявність нових робочих місць і впливають на рівень безробіття країни, а незалежність суми ФСП до сплати в бюджет від прибутку стимулює до підвищення останнього.

Така альтернативна система є дуже важливим інструментом стимулювання сільськогосподарських товаровиробників. Вона зменшує

податковий тиск, забезпечує нарощування обсягів виробництва продукції сільського господарства і стимулює раціональне використання землі. Введення цього податку характеризується покращенням фінансового стану сільськогосподарських підприємств та збільшенням податкових надходжень.

Позитивними наслідками появи такого податку є [125, с. 126]: спрощення податкового обліку та звітності; зменшення необхідності приховування результатів господарювання, і, як наслідок, кількість боржників; мотивація до ефективного використання сільськогосподарських угідь; стабільність ставок і бази оподаткування; заохочення до інвестування та накопичення капіталу; підвищення фінансових результатів діяльності.

Але присутні і негативні наслідки запровадження такого податку. Це порушення принципу справедливості, бо не всі включені до його складу податки залежать від розміру сільськогосподарських угідь; неврахування виробничих витрат та рівня прибутковості сільськогосподарських товаровиробників; обчислення ставок податку відбувається на недосконалій базі грошової оцінки угідь через нерозвиненість ринку землі; він ставить у нерівні умови платників податків, які мають у валовому виробництві різне співвідношення рослинницької та тваринницької продукції [126, с. 21–23]. Крім того, платники фіксованого сільськогосподарського податку сплачують внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування. І якщо у 2005–2006 рр. вони, відповідно до вимог Закону „Про збір на обов’язкове державне пенсійне страхування” № 400/97-ВР, сплачували лише 20 % від загальної ставки внеску в Пенсійний фонд [126], а в 2009 р. уже 80 % від загальної ставки, то починаючи з 2010 р. вони повинні були сплачувати внески по загальній ставці 33,2 % на фонд оплати праці. З 1.01.2011 р. з набранням чинності Закону № 6525 вони сплачують єдиний соціальний внесок на загальних підставах.

До 2003 р. суб’єкти малого підприємництва мали нагоду застосовувати ще одну альтернативну систему – діяльність з придбанням спеціального торгового патенту, яка існувала в якості експерименту майже 5 років. Лише нею передбачалася фіксована сума податкових зобов’язань для юридичних

осіб. У відповідності з Законом № 102/98-ВР від 10.02.1998 р. це державне свідоцтво, яке засвідчувало право суб'єкта підприємницької діяльності на особливий порядок оподаткування [127]. Застосовувати цей порядок оподаткування мали право лише підприємства, які здійснювали торговельну діяльність чи надавали побутові послуги на тих територіях, де було, в порядку експерименту, введено таку альтернативу. Такі підприємства не використовували контрольно-касові апарати, звільнялися від обов'язкового обліку доходів та витрат, подання щоквартальної декларації, а також не сплачували такі податки, збори (обов'язкові платежі): плата за землю; податок на додану вартість; збір на обов'язкове соціальне страхування; збір на обов'язкове державне пенсійне страхування; збір за спеціальне використання природних ресурсів; ринковий збір; збір на видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі і сфери послуг; вартість торговельного патенту.

Але як і кожна інша альтернатива, спеціальний торговий патент мав свої недоліки: сплата вартості спеціального патенту мала авансовий характер, підприємство на загальних підставах сплачувало всі інші податки, збори (обов'язкові платежі), які притаманні традиційній системі оподаткування (крім вищевказаних). Якщо підприємство вело іншу діяльність (не передбачену спеціальним патентом), то повинно було сплачувати податки на загальних підставах і окремо вести облік доходів та витрат. На сьогодні цей вид альтернативи в Україні не діє.

Узагальнюючи, можна вважати, що основними перевагами альтернативних систем оподаткування в порівнянні з загальною системою є: заміна сплати частини податків і зборів, які передбачені загальною системою оподаткування; спрощення адміністрування та витрачання часу на розрахунок і подання звітності. Серед недоліків можна визначити такі: обираючи одну з альтернатив, суб'єкт малого підприємництва повинен відповідати критеріям, за якими отримує змогу переходу на ту чи іншу альтернативну систему оподаткування.

На загальному фоні проблем малого підприємництва вимальовується досить серйозна проблема уникнення оподаткування з боку великих та середніх

підприємств, які шляхом свого дроблення починають використовувати системи оподаткування, передбачені державою для стимулювання та підтримки малого підприємництва. З одного боку, такі махінації можна було б пояснити важким податковим тягарем, складністю та жорсткістю загальної податкової системи, але з іншого, це не зменшує відповідальності за мінімізацію податкового зобов'язання і таким чином завдання державі серйозних збитків.

З боку держави мають бути вжиті заходи щодо попередження таких схем уникнення, але не шляхом скасування спрощеної системи, а шляхом розробки законодавчо-нормативних документів, заходів викорінення даних фактів, які надади б можливість працювати в законодавчому полі, не відходячи в тінь, підприємствам як малого, так і середнього та великого бізнесу. Це надасть можливість збільшити надходження до бюджету, обсяги ВВП та соціально-економічного зростання в державі.

Альтернативні системи оподаткування, за якими мають право оподатковуватися суб'єкти малого підприємництва, є складовою частиною єдиної системи оподаткування, яка створена в державі, і є нагально необхідними задля соціально-економічного розвитку країни.



## РОЗДІЛ 2

# ПРАГМАТИКА І ПРОБЛЕМАТИКА ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

### 2.1. Моніторинг ефективності спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва

Розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення законодавчого забезпечення стає необхідною з огляду на ті економічні перетворення, які відбуваються в Україні, та ґрунтується на результатах аналізу, дієвості існуючих альтернативних систем оподаткування.

До прийняття Податкового кодексу в Україні оподаткування суб'єктів малого підприємництва здійснювалось за загальною або альтернативними системами оподаткування. Але до сьогодення часу питанням визначення ефективності таких альтернативних систем у комплексі, з точки зору їх економічної ефективності як для суб'єктів малого підприємництва, так і для держави, не приділялось уваги. Однією з альтернативних систем, якою можуть скористатися юридичні та фізичні особи–суб'єкти малого підприємництва, є спрощена система оподаткування, яка була введена задля прискорення та стимулювання розвитку цього сектору економіки.

Зміни в правовому полі, що відбулися у 1998 р., зменшили податковий тиск на категорію платників–суб'єктів малого підприємництва. Це посприяло збільшенню кількості зареєстрованих платників єдиного податку, дало змогу вивести з тіньового обігу та легалізувати значні доходи суб'єктів господарювання. З часу внесення змін у законодавство, у частині внесків до фондів, податкове навантаження почало зростати, а після прийняття Податкового кодексу стало значним для малого підприємництва.

Введення єдиного податку у якості альтернативної системи оподаткування викликало певні дискусії серед наукових кіл і практиків. Низка науковців вважає існування такої альтернативи недотриманням принципу рівності податкової системи, практики вказують на недоліки в її законодавчому регулюванні і адмініструванні та незмінності критеріїв для переходу на єдиний податок, з огляду на змінені за 1999–2011 рр. показники споживчих цін, мінімальної заробітної плати та прожиткового мінімуму, курсу валют тощо. Є погляди, за якими спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва вважають такою, що дозволяє недобросовісним платникам ухилятися від оподаткування. Так, за даними Голови держкомпідприємництва Михайла Бродського, 300 тисяч платників єдиного податку використовують спрощену систему оподаткування для ухилення від сплати податків та „оптимізації” видатків [129]. Це становить 23 % всіх зареєстрованих платників єдиного податку у 2009 і 2010 рр. Поряд з результативним впливом спрощеної системи оподаткування як на формування дохідної частини бюджету, так і на розвиток підприємництва, тенденціями збільшення і суб'єктів малого бізнесу, і податкових надходжень є ціла низка фактів, які мають негативний вплив. Окремі з них навіть дискредитують спрощену систему оподаткування, обліку і звітності.

Останнім часом все частіше та в більших масштабах відбувається використання спрощеної системи оподаткування задля мінімізації оподаткування. У якості основних напрямків можна виділити наступні [130–132]:

- великі та середні компанії дроблять свій бізнес, щоб кожен підрозділ відповідав критеріям необхідним для переходу на спрощену систему оподаткування і сплачував єдиний податок;
- холдинг створює підприємства, які працюють за спрощеною системою для виконання сервісних функцій (прибирання офісів, вантажно-розвантажувальні роботи, технічне обслуговування обладнання);
- юридичні особи вступають у трудові стосунки з приватними підприємцями-платниками єдиного податку, які не є платниками податку на додану вартість.

Такі юридичні особи реалізують для підприємців продукцію за собівартістю або за заниженими цінами, формують у себе податковий кредит, приватні підприємці надалі реалізують цю продукцію за ринковими цінами, розраховуються з юридичною особою готівкою, відповідно, в нього не виникає податкових зобов'язань перед бюджетом. Тобто відбуваються доволі значні втрати бюджету за доходами, а відповідно страждають сфери, що фінансуються з державного бюджету;

- залучення до підприємницької діяльності найманих працівників без укладання з ними трудових угод, оформлення трудових книжок, а також використання праці більше, ніж десяти найманих осіб;
- приховування реальних обсягів реалізації;
- перенесення компанією, що застосовує загальну систему оподаткування, прибутку, який є джерелом сплати податку на прибуток та об'єкта оподаткування ПДВ на платника єдиного податку, який не сплачує ці податки;
- використання спрощеної системи оподаткування у не притаманних їй сферах (всупереч прямій забороні, 211-ти фізичним особам-підприємцям та 17-ти юридичним особам було надано свідоцтва платників єдиного податку, серед видів діяльності яких прописані виробництво та роздрібний продаж підакцизних товарів).

На жаль, офіційна статистична звітність не надає інформації, яка б підтвердила масштаби такої мінімізації, але за даними Податкової адміністрації у 2009 р. було попереджено незаконне відшкодування ПДВ на суму 7,4 млрд грн, а за десять місяців 2010 р. – вже на 9,8 млрд грн [133]. Можна припустити, що в цій мінімізації могли брати участь і суб'єкти малого підприємництва, які оподатковуються за альтернативними системами.

Безперечно, недопустимим є використання спрощеної системи оподаткування, яка має на меті підтримку самозайнятих осіб та новостворених підприємств, середніми та великими підприємствами з метою мінімізації податкового зобов'язання. У результаті дроблення великих підприємств на малі, зі сплатою єдиного податку, поза державним контролем опиняється

щонайменше 150 млрд грн [129]. Також викликають занепокоєння втрати бюджету внаслідок недонадходжень податку на доходи з фізичних осіб від заробітних плат, що сплачуються незареєстрованим платникам підприємцями, відшкодування ПДВ внаслідок махінацій з ним.

Разом з тим, основна мета введення спрощеної системи оподаткування – підтримка і стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва. Існуючі недоліки, прогалини та схеми мінімізації повинні бути усунені за допомогою відповідного вдосконалення нормативно-законодавчого забезпечення.

З метою оцінки соціально-економічних наслідків функціонування альтернативних систем оподаткування, узагальнення досвіду їхнього функціонування було проведено оцінювання ефективності чинної спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Результатом такого оцінювання стало визначення тенденцій їхнього розвитку, проблемних питань організаційного та економічного характеру і внесення відповідних пропозицій з регулювання та подальшого функціонування.

Кожна функціонуюча система, задля визначення її відповідності поставленим цілям, ефективності реалізації покладених на неї функцій та завдань, має піддаватися оцінці, мірилом якої виступає критерій, ознака, на підставі якої ця оцінка здійснюється [134]. Найбільш поширеною є оцінка за критерієм ефективності.

Критерії характеризують принцип, підхід до оцінки економічної ефективності, тоді як показники – безпосередній спосіб її оцінки [135].

На нашу думку, під критерієм оцінки слід розуміти принципи діяльності суб'єктів малого підприємництва, що використовують альтернативні системи оподаткування, за якими проводиться аналіз соціально-економічних і фінансових (у тому числі відносин з бюджетами) результатів функціонування цих систем.

Щодо визначення ефективності, то професором С. В. Мочерним встановлено, що це здатність приносити ефект, результативність процесу,

проекту тощо, які визначаються як відношення ефекту, результату до витрат, що забезпечили цей результат [136, с. 508].

На думку науковця Л. Г. Мельник, ефективність визначена відношенням результату (ефекту) до витрат, що забезпечили його отримання, розкриває характер причинно-наслідкових зв'язків виробництва і показує не сам результат, а те, якою ціною він був досягнутий. Тому ефективність найчастіше характеризується відносними показниками, що розраховуються на основі двох груп характеристик (параметрів) – результату і витрат, хоча не виключає використання й абсолютних значень вихідних параметрів [137, с. 245].

На нашу думку, під критерієм ефективності варто розуміти сукупність вимог, цілей і завдань, що забезпечують отримання найвищих кінцевих результатів, тобто так, як цей критерій прийнято розуміти в економічній теорії [138].

Професор А. М. Соколовська, розкриваючи загальні принципи оподаткування, дає таке визначення економічної ефективності – зведення до мінімуму негативного впливу податкової системи на ефективний розподіл ресурсів та господарську діяльність економічних суб'єктів з чим можна повністю погодитись.

Оцінку ефективності функціонування альтернативних систем здійснено за такими критеріями як рівень безробіття чи зайнятості в країні, обсяги реалізованих товарів, робіт послуг, також здійснено порівняльну оцінку ефективності загальної та альтернативних систем оподаткування і їхнє значення для держави та підприємництва.

При проведенні аналізу зроблено припущення, що такі фактори як політичні та соціальні не впливали на функціонування альтернативних систем оподаткування, а ефективність – головний критерій при визначенні успішності функціонування альтернативної системи оподаткування та розвитку суб'єктів малого підприємництва, як з боку підприємства, так і з боку держави. Визначення кількісної оцінки ефективності функціонування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва і загальної ускладнено через те, що результатом функціонування є не лише наповнення дохідної частини

бюджету, але й стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва та їхньої інвестиційної активності, зростання зайнятості та обсягів реалізації.

Вітчизняними і зарубіжними економістами використовується різна кількість та перелік класифікації методів дослідження економічної ефективності системи оподаткування. Із загального переліку, на нашу думку, доцільно виділити такі критерії ефективності системи оподаткування і вказати на можливість їхнього застосування для визначення ефективності альтернативних систем:

- достатність (забезпеченість дохідної частини бюджету необхідними засобами);
- стимулювання підприємницької діяльності та ділової активності;
- стабільність (незмінність податкової системи );
- справедливість оподаткування, як горизонтальна, так і вертикальна;
- порівняно більша кількість переваг, ніж недоліків;
- низькі поточні витрати;
- відповідність альтернативних систем принципам оподаткування;
- максимальне врахування інтересів СМП і держави;
- ефективність розподілених ресурсів;
- зрозумілість та чіткість розрахунків зі сплати.

Ці критерії повинні використовуватись відповідно до конкретної ситуації і можуть взаємозаміщуватись. Більшість із наведених критеріїв складно обрахувати кількісно.

Професор П. В. Мельник, з метою визначення формалізованої ефективності оподаткування, пропонує використання індексів економічної теорії, а саме [139], [140]:

1. Індекс концентрації, що дає змогу визначити ті податки, за рахунок яких формується переважна частина доходів бюджету.
2. Індекс дисперсії, котрий визначає існування (або відсутність) податків з низьким обсягом надходжень, які ускладнюють систему оподаткування.
3. Індекс ерозії, який визначає ступінь відповідності фактичних баз оподаткування потенційним.

4. Індекс запізнення збору, що визначає своєчасність сплати податків платниками.
5. Індекс конкретності, який визначає простоту побудови системи оподаткування з мінімально можливою кількістю податків, які мають конкретні ставки оподаткування.
6. Індекс об'єктивності, що визначає наявність у більшості податків об'єктивно визначеної бази оподаткування.
7. Індекс витрат при зборі податків, який дає змогу виявити, наскільки при зборі податків зведені до мінімуму витрати.

Наведені індекси є характерними для загальної системи оподаткування і їх важко застосувати при оцінюванні ефективності альтернативних систем, бо вони не у повному обсязі дають об'єктивну оцінку цих систем оподаткування. На нашу думку, більш доцільною є оцінка альтернативних систем з точки зору їхньої ефективності як для держави, так і для суб'єкта малого підприємництва, який застосовує одну з альтернатив.

Оцінювання альтернативних систем оподаткування здійснюється з врахуванням загальних принципів оподаткування, таких як [106, с. 34]:

- фінансова достатність та еластичність (достатність надходжень до бюджету для задоволення функцій держави);
- економічна ефективність (зведення до мінімуму негативного впливу податкової системи на ефективний розподіл ресурсів та господарську діяльність економічних суб'єктів);
- адміністративна простота (законодавча регламентація всіх сторін процесу адміністрування податків, простота і зрозумілість оподаткування, зручність обкладання і стягнення податків для платника, зведення до мінімуму витрат на адміністрування податків);
- справедливість (загальність, недоторканість особистої свободи при обкладанні податками та стягненні їх, рівність (горизонтальна та вертикальна)).

Це оцінювання також здійснюється з врахуванням основних функцій податкової системи фіскальної та регулюючої, де остання може виступати як стимулююча або стримуюча. Останні два принципи важко врахувати при оцінюванні альтернативних систем оподаткування. Стосовно перших двох принципів, то фіскальна достатність чи еластичність розраховується за допомогою коефіцієнта еластичності податкових надходжень [140]:

$$E = \frac{\Delta \text{ПН/ПН}}{\Delta \text{ВВП/ВПП}}, \text{ де} \quad (2.1)$$

$\Delta \text{ ПН}$  – відсоткова зміна податкових надходжень;

$\Delta \text{ ВВП}$  – відсоткова зміна ВВП.

Еластичність відображає ступінь ефективності автоматичних стабілізаторів, притаманних фіскальній політиці. Враховуючи постійні зміни та нестабільність податкової системи, розрахунок коефіцієнта ускладнено, враховуючи труднощі з формулюванням варіаційного ряду, де б надходження залежали тільки від динаміки ВВП [139].

Фіскальна ефективність альтернативних систем оподаткування ( $E_{\text{фасо}}$ ) вважається відношенням надходжень до бюджетів всіх рівнів від сплати альтернативного податку ( $H_{\text{ап.}}$ ) до затрат держави на їхнє адміністрування ( $Z_{\text{ап}}$ ) за умови, що  $E_{\text{фасо}} > 1$  [133].

$$E_{\text{фасо}} = (H_{\text{ап}}) / (Z_{\text{ап}}) \quad (2.2)$$

До затрат на адміністрування окремої альтернативи належать витрати на організацію і проведення масово-роз'яснювальної роботи, проведення брифінгів, круглих столів, семінарів, конференцій з платниками цих податків щодо питань оподаткування; утримання адміністративних споруд, що задіяні в цьому процесі, та технічне забезпечення робочого місця; витрати з оплати праці представникам контролюючих органів сфери оподаткування. Застосування цього підходу має вагомий недолік – його важко розрахувати у зв'язку з відсутністю інформації щодо розмірів витрат на адміністрування тієї чи іншої альтернативи. Розрахунок показника фіскальної ефективності можна провести



за узагальненими даними щодо всієї податкової системи країни. Методичний підхід з визначення фіскальної достатності альтернативних систем оподаткування складається з відношення фактичних надходжень до планових і динамічності податкових платежів. Але існує інформаційна проблема отримання таких показників.

Ефективність регулювання досягається шляхом отримання ефекту від застосування тієї чи іншої альтернативи, тобто виконання основних цілей, поставлених перед цими альтернативними системами оподаткування. Наприклад, основними цілями застосування єдиного податку є стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва, створення нових робочих місць, підвищення обсягів виробництва; фіксованого сільськогосподарського – стимулювання СМП з одночасним раціональним використанням землі, забезпеченість роботою сільського населення та підвищення продовольчої безпеки країни; фіксованого податку збільшення кількості самозайнятих осіб та підвищення їхнього добробуту і т.ін.

Щодо ефективності альтернативних систем, з точки зору платника податку, то таку оцінку він здійснює на підставі порівняльної ефективності, яка дозволяє йому обрати більш вигідний варіант оподаткування.

Ще одним критерієм для здійснення оцінки альтернативних систем оподаткування є доцільність, тобто відповідність поставленій меті. Але при оцінці альтернативних систем оподаткування слід врахувати, що перед ними одночасно можуть стояти кілька завдань, цілей, виконати які одночасно є неможливим.

Якщо вважати за головну ціль альтернативної системи оподаткування акумулювання податкових платежів та формування дохідної частини бюджету, тобто з точки зору фіскальної спрямованості, то оцінити ефективність можна за допомогою показників, які використовуються в загальній системі, а саме:

- коефіцієнту своєчасності надходження коштів до бюджету;
- коефіцієнту якості сплати податків (відношення фактичних податкових надходжень без урахування надходжень від штрафних санкцій та надходжень у негрошовій формі до запланованих);

- коефіцієнту виконання планових податкових надходжень (відношення фактичних відношень до планових).

Якщо головною метою альтернативної системи виступає стимулювання розвитку СМП задля отримання в майбутньому економічного ефекту, вираженого через зростання обсягів реалізації продукції, зниження безробіття та підвищення зайнятості в країні, збільшення кількості самозайнятих осіб, а також, враховуючи головні цілі, з якими було введено альтернативні системи оподаткування, то поряд з методом теоретичного порівняння переваг та недоліків альтернативних систем з загальною системою оподаткування, найбільш доцільно проводити оцінювання за допомогою показників:

- коефіцієнту випередження зайнятості – відношення темпів росту кількості зайнятих у суб'єктів малого підприємництва, які використовують альтернативні системи оподаткування, до темпів росту кількості зайнятих, що знаходяться на загальній системі оподаткування;
- коефіцієнту випередження обсягів реалізації – відношення темпів росту обсягів реалізованої продукції у суб'єктів малого підприємництва, які використовують альтернативні системи оподаткування, до темпів росту обсягів реалізації у суб'єктів малого підприємництва на загальній системі оподаткування, а також до темпів росту ВВП та загальних податкових надходжень;
- коефіцієнту випередження кількості підприємств – відношення темпів росту кількості зареєстрованих суб'єктів малого підприємництва, які використовують альтернативні системи оподаткування, до темпів росту кількості підприємств на загальній системі оподаткування та по економіці в цілому;
- питомої ваги реалізованої продукції у суб'єктів малого підприємництва, які використовують альтернативні системи оподаткування у ВВП, та частки надходжень у загальних податкових надходженнях;
- відношення темпів росту надходжень від суб'єктів малого підприємництва, які використовують альтернативні системи, та темпів росту витрат на фінансування програм розвитку малого підприємництва.

Враховуючи вищенаведене, оцінку спрощеної системи оподаткування пропонується здійснювати за допомогою критеріїв фіскальної та соціально-економічної ефективності з урахуванням таких показників як: кількість найманих працівників, обсяг реалізованої продукції, сума сплачених податків, кількість суб'єктів малого підприємництва, які знаходяться на цій системі оподаткування у порівнянні з аналогічними показниками діяльності суб'єктів, які працюють за загальною системою оподаткування.

Оцінювання альтернативних систем відбувається як з боку СМП, так і з боку держави. Кожен із представників даних відносин має наслідувати певну мету при обранні альтернативних систем (рис. 2.1).

Задля оцінки ефективності та доцільності застосування спрощеної системи оподаткування було проаналізовано сферу оподаткування суб'єктів малого підприємництва, які застосовують спрощену систему оподаткування, за період 11 років. Результати аналізу надано у Додатку Д табл. Д.1.1. Як видно, кількість суб'єктів малого підприємництва, які використовують у своїй діяльності єдиний податок, має стійку тенденцію до збільшення з 1999 до 2010 рр. включно, як за суб'єктами малого підприємництва юридичними особами, так і за фізичними. Водночас, за останні три роки простежується зменшення темпів росту кількості фізичних і юридичних осіб (за виключенням 2010 року по юридичним особам).

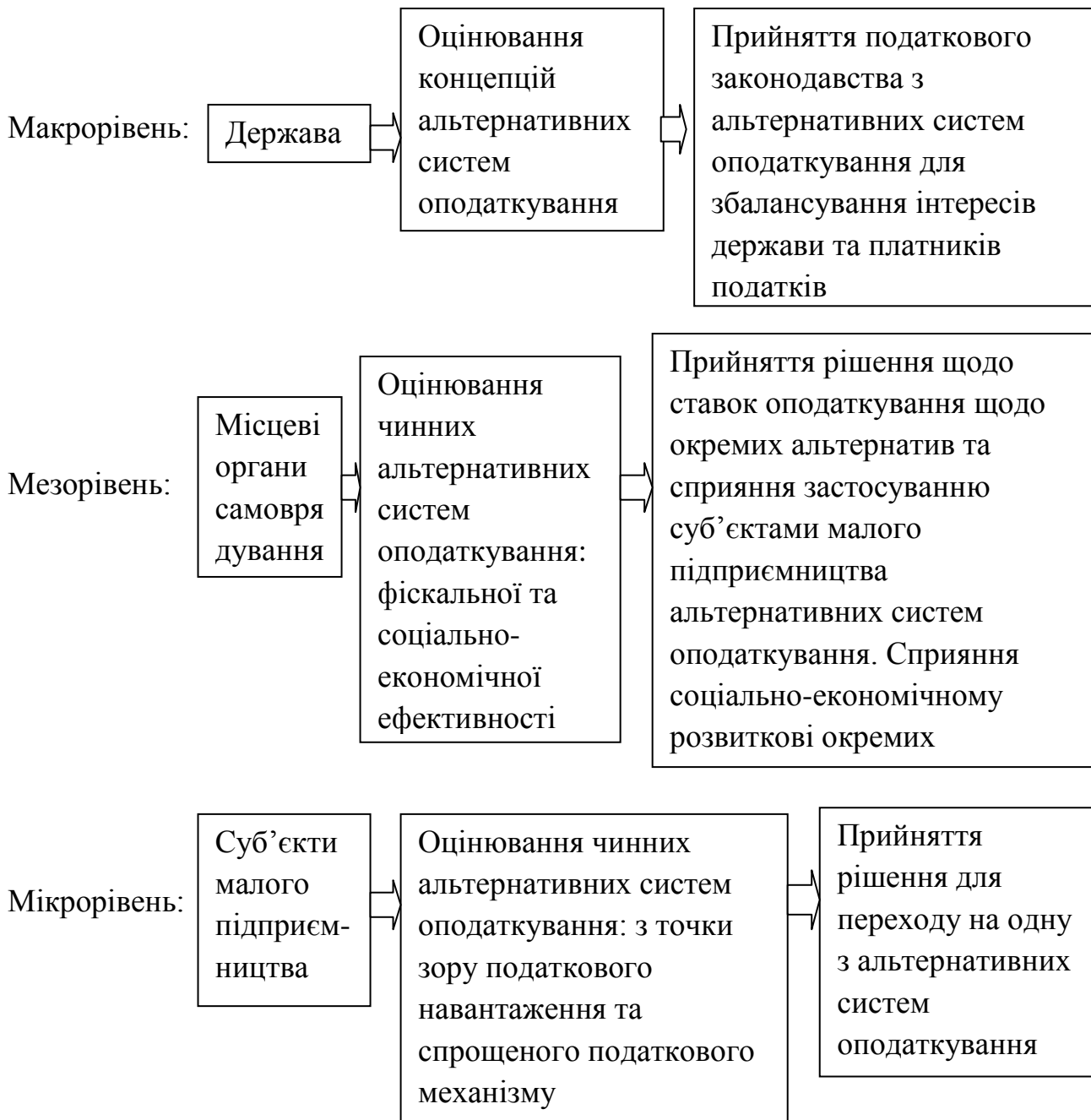
За останні дванадцять років кількість підприємств, які сплачують єдиний податок зросла на 1223 тис. од. або у 13,9 раза, відповідно юридичних осіб – на 122,3 тис. од. або у 5 разів та фізичних на 1100,8 тис. од. або в 17,7 раза.

Суб'єкти господарювання, які знаходяться на сплаті єдиного податку, у 2009 р. становлять 43 % від усіх суб'єктів малого підприємництва, а у 2010 р. майже 62% в порівнянні з 1999 р., коли цей відсоток становив 5,2 %. У 2004–2005 рр. темпи росту кількості цих суб'єктів знижуються.

Це вказує на певне насичення такою альтернативою, як спрощена система оподаткування, серед СМП за період 1998 до 2004 рр., а також виникнення колізій

зі сторони податкового законодавства, у зв'язку з якими платники єдиного податку мали окремо сплачувати внески до соціальних фондів.

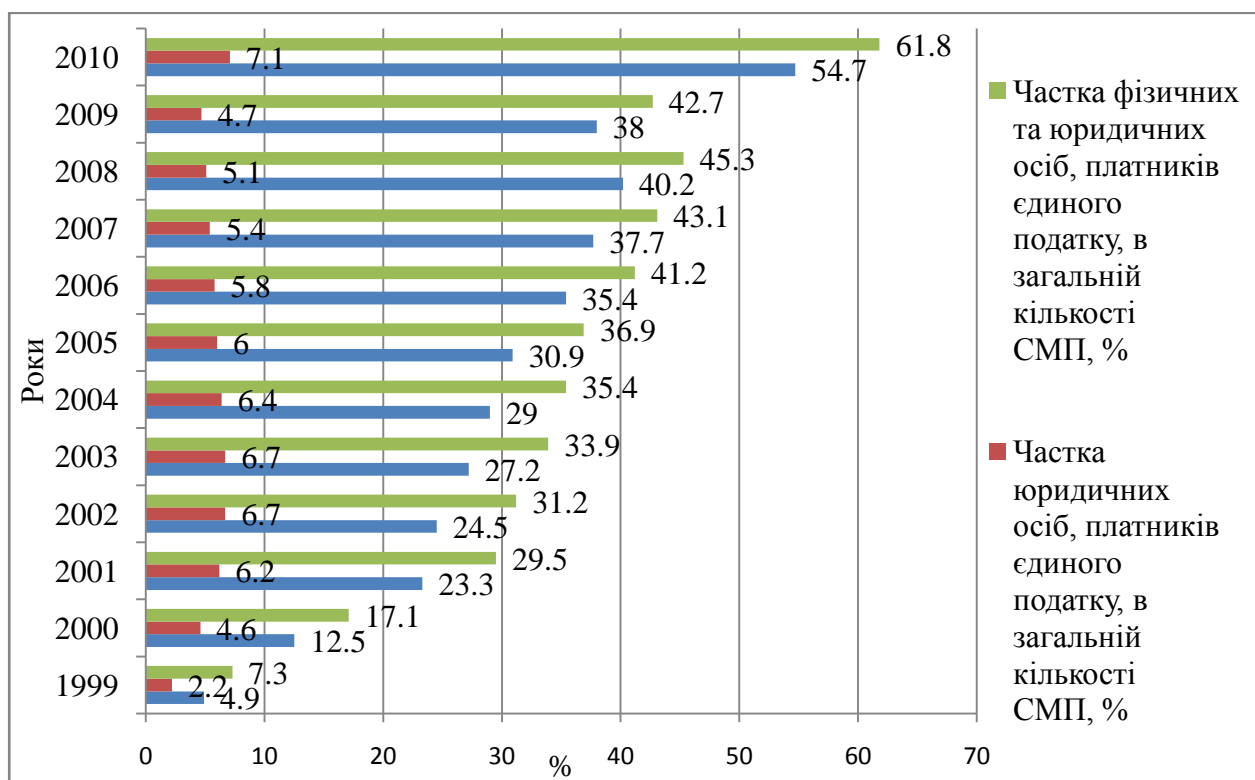
Поняття насиченості пропонуємо розуміти як максимально можливу кількість суб'єктів малого підприємництва за наявних, встановлених законодавчо, умов оподаткування.



**Рис. 2.1. Рівні оцінювання альтернативних систем оподаткування**

Складено автором за результатами дослідження

Більш наочно розподіл частки СМП, які знаходяться на єдиному податку, представлено на рис. 2.2, з якого видно, що з початку існування спрощеної системи оподаткування і до 2003 р. частка юридичних осіб у загальній кількості суб'єктів малого підприємництва має тенденцію до зростання, а вже з кінця 2003 р. вона змінюється на спадаючу.



**Рис. 2.2. Частка суб'єктів господарювання, які застосовують єдиний податок, до загальної кількості зареєстрованих СМП в Україні за 1999-2010 рр., %**

Розраховано автором за даними [142], [30, с. 50–61], [143]

Водночас, з 1999 по 2003 рр., відбувається поступове збільшення частки фізичних осіб–„спрощенців”, що в кінцевому підсумку приводить до збереження тенденції зростання частки всіх платників єдиного податку в загальній кількості суб'єктів малого підприємництва. У 2003 та 2004 рр. частка суб'єктів малого підприємництва –„єдинників” у загальній кількості СМП залишається майже незмінною.

**Показники оцінювання альтернативних систем оподаткування з точки зору суб'єктів малого підприємництва та держави**

<b><u>Оцінювання альтернативних систем оподаткування з точки зору суб'єкта малого підприємництва</u></b>	
<b><i>Порівняльна ефективність</i></b>	
Порівняння рівня податкового тиску	$T_z < T_a$ , де $T_z$ – податкове навантаження на загальній системі; $T_a$ – податкове навантаження на альтернативній системі
Економія часу на розрахунок, сплату, подачу звітності	$Ч_z < Ч_a$ , де $Ч_z$ – витрати часу на загальній системі оподаткування; $Ч_a$ – витрати часу на альтернативній системі оподаткування
Вигоди від зменшення податкових санкцій та штрафів	$П_c < П_a$ , де $П_c$ – ймовірні податкові санкції на загальній системі оподаткування; $П_a$ – ймовірні податкові санкції на альтернативній системі оподаткування
Оцінка доцільності обрання податку	$Е_z < Е_a$ , де $Е_z$ – ймовірний ефект від застосування загальної системи оподаткування; $Е_a$ – ймовірний ефект від застосування альтернативної системи оподаткування
<b><u>Оцінювання альтернативних систем оподаткування з точки зору держави</u></b>	
<b><i>Фіскальна ефективність</i></b>	
Коефіцієнт виконання плану з альтернативного податку (Кв.п)	$К_{в.п} = Ф_{н.а.п} / П_{л.н.а.п}$ , де $Ф_{н.а.п}$ – фактичне надходження альтернативного податку; $П_{л.н.а.п}$ – планове надходження альтернативного податку
Питома вага альтернативного податку в доходах зведеного бюджету (Па.д.зб)	$П_{а.д.зб} = Н_{а.п} / Д_{зв.б} \cdot 100$ , де $Н_{а.п}$ – надходження альтернативного податку; $Д_{зв.б}$ – доходи зведеного бюджету

Питома вага альтернативного податку в податкових надходженнях зведеного бюджету (Па.пн)	$\text{Па.пн} = \text{На.п} / \text{Пн.зв.б} \cdot 100, \text{ де}$ <p>На.п. – надходження альтернативного податку; Пн.зв.б – податкові надходження зведеного бюджету</p>
Частка альтернативного податку у ВВП (Ча.п.ввп)	$\text{Ча.п.ввп} = \text{На.п} / \text{ВВП} \cdot 100, \text{ де}$ <p>ВВП – обсяг валового внутрішнього продукту</p>
<b>Соціально-економічна ефективність</b>	
Коефіцієнт випередження кількості зайнятих (Кв.з)	$\text{Кв.з} = \text{Тр.з.а.} / \text{Тр.з.з.} \geq 1, \text{ де}$ <p>Тр.з.а – ланцюгові темпи росту кількості зайнятих у СМП, які застосовують альтернативні системи; Тр.з.з – ланцюгові темпи росту кількості зайнятих у СМП на загальній системі оподаткування</p>
Коефіцієнт випередження створення нових робочих місць (Кв.н.р.м)	$\text{Кв.н.р.м} = \text{Тр.н.р.м.а} / \text{Тр.н.р.б.з} \geq 1, \text{ де}$ <p>Тр.н.р.м.а – ланцюгові темпи росту кількості новостворених робочих місць у СМП на альтернативних системах оподаткування; Тр.н.р.б.з. – ланцюгові темпи росту новостворених робочих місць у СМП на загальній системі оподаткування</p>
Коефіцієнт випередження обсягів реалізації (Кв.о.р)	$\text{Кв.о.р} = \text{Тр.о.р.а} / \text{Тр.о.р.з} \geq 1, \text{ де}$ <p>Тр.о.р.а – ланцюгові темпи росту обсягів реалізації у СМП на альтернативних системах оподаткування; Тр.о.р.з – ланцюгові темпи росту обсягів реалізації у СМП на загальній системі оподаткування</p>
Коефіцієнт випередження кількості зареєстрованих суб'єктів малого підприємництва (Кв.к)	$\text{Кв.к} = \text{Тр.к.смп.а} / \text{Тр.к.смп.з} \geq 1, \text{ де}$ <p>Тр.к.смп.а – ланцюгові темпи росту кількості СМП на альтернативах; Тр.к.смп.з – ланцюгові темпи росту кількості СМП на загальній системі оподаткування</p>

Складено автором за результатами дослідження

Незважаючи на збільшення частки суб'єктів малого підприємництва— „єдинників”, з 2000 по 2003 рр., спостерігається різке зниження темпів росту цієї частки відповідно з 234,2 % до 105,8 %. Разом з тим, найнижчі темпи росту

частки спостерігаються у 2005 та 2009 рр. щодо всіх „єдинників”, а особливо щодо юридичних осіб, відповідно 93,8 % і 92,2 %.

Можна стверджувати, що збільшення частки фізичних осіб–„спрощенців” частково відбувається за рахунок подрібнення та перереєстрації юридичних осіб–„спрощенців”. Цей внутрішній перерозподіл вказує на високу зацікавленість (при оподаткуванні) у збереженні саме спрощеної системи, як альтернативи загальній. Водночас, зниження частки у 2009 р., щодо всіх показників, зумовлено наслідками фінансово-економічної кризи.

Ми вважаємо, що такий розподіл у межах спрощеної системи було спровоковано змінами у законодавстві стосовно внесків до фонду пенсійного страхування, які призвели до підвищення податкового тягаря.

Темпи росту кількості підприємств –„єдинників” змінюються значно швидше, аніж темпи росту кількості підприємств малого бізнесу на загальній системі оподаткування, що свідчить про більшу привабливість та ефективність спрощеної системи у порівнянні із загальною. Лише 2009 р. відзначається вищими темпами зростання кількості СМП на загальній системі оподаткування, що пояснюється фінансовою кризою.

Із зростанням частки підприємств, які знаходяться на спрощеній системі оподаткування, зростає частка малих підприємств, що отримують прибуток. Отже, відбувається поступовий вихід із тіні збиткових підприємств, хоча ця тенденція дещо затьмарена кризою 2008–2009 рр., коли частка таких підприємств зменшилася з 67,2 % у 2007 р. до 60,1 % у 2009 р. І хоча тенденція темпів росту кількості підприємств на єдиному податку досить не стабільна, вона вказує на нерозкриті можливості даної системи та високий потенціал за умови покращення податкового законодавства і законодавчо-нормативних документів, які регулюють діяльність СМП.

Розмір надходжень єдиного податку від суб’єктів малого підприємництва –„єдинників” до бюджету за 12 років має тенденцію до збільшення і в порівнянні з 1999 роком зростає у 32 рази (Додаток Д табл.Д.1.2), незважаючи на наявність недоліків у законодавстві. Але темпи росту цих надходжень мають



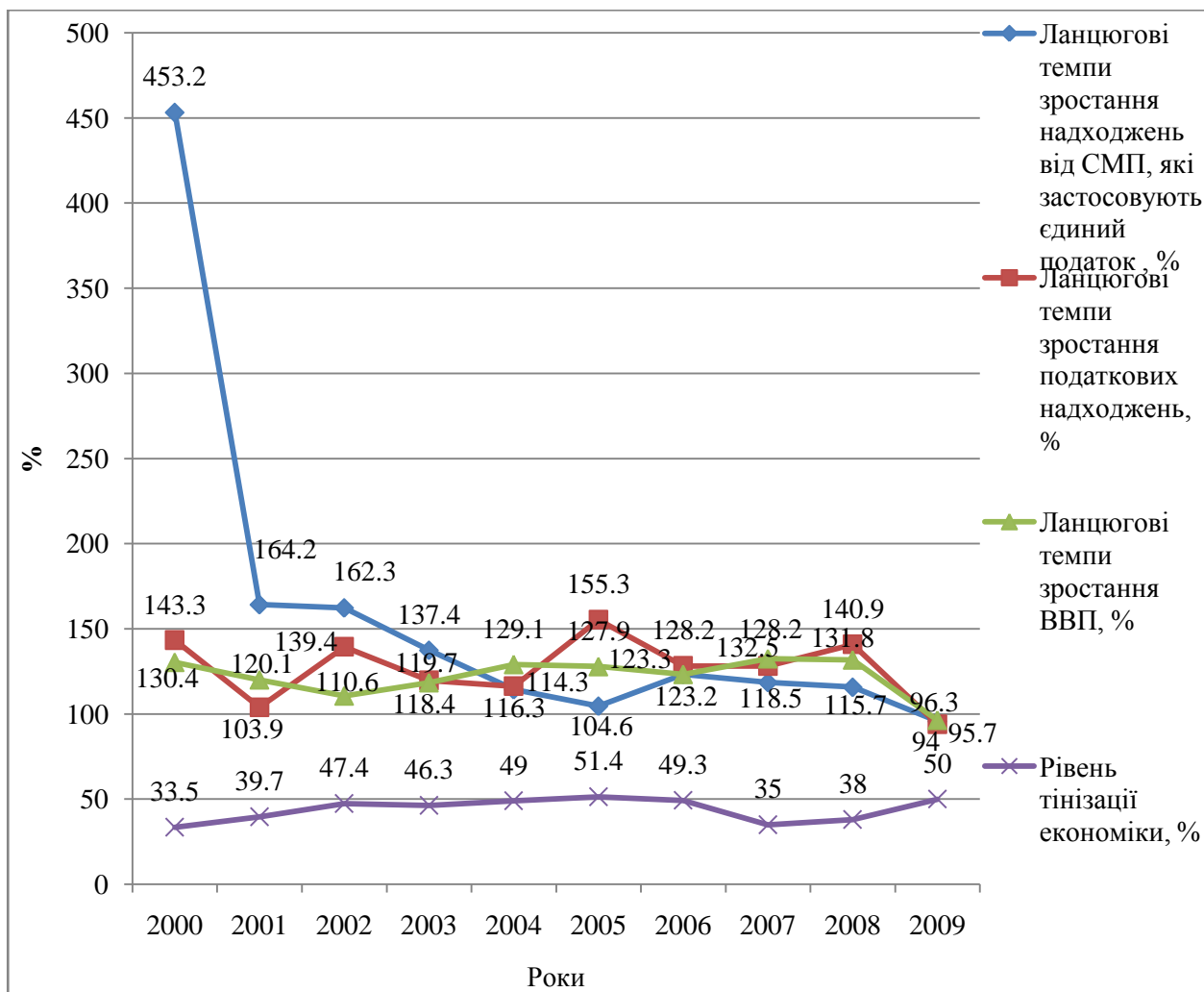
тенденцію до зниження, що напряду пов'язано зі зниженням темпів росту кількості суб'єктів малого підприємництва – „єдинників”.

Хоча розглядати частку єдиного податку у ВВП та податкових надходженнях не зовсім доцільно, з огляду на дуже малу величину, але задля з'ясування загальної тенденції і ролі у створенні ВВП наведено деякі цифри. Частка єдиного податку у ВВП країни має тенденцію до зростання з 2000 р. до 2004 р. і становить відповідно - 0,1 % та 0,8 %, після чого простежується стійка тенденція до її зниження як щодо фізичних, так і щодо юридичних осіб і у 2009 р. вона складає 0,4 %, що майже відповідає рівню 2002 р.. Аналогічна тенденція спостерігається і щодо частки в податкових надходженнях, яка зростала в період з 2000 р. до 2004 р. і відповідно складала 0,6 % та 3,9 %, а починаючи з 2005 р. знижувалась і у 2009 р. склала 2 %.

Темпи росту частки надходжень від єдиного податку у ВВП та загальних податкових надходжень мають стійку тенденцію до зниження з найменшими показниками у 2005 р., тоді як темпи росту загальних податкових надходжень мають тенденцію до зростання. Таким чином, при зниженні темпів росту єдиного податку зростання темпів росту податкових надходжень відбувається за рахунок загальної системи оподаткування, якою, в даному періоді, користувалося більше платників.

Разом з тим, у період з 2004 по 2006 рр. темпи росту ВВП мали тенденцію до зниження (рис. 2.3), а отже, можна впевнено констатувати, що податкова система в той час мала найвищу фіскальну направленість (з піком у 2005 р.).

Посилення фіскального тиску спонукало суб'єктів підприємництва йти у тінь. За весь час існування спрощеної системи оподаткування СМП цей рівень досяг найвищої точки – 51,4 % у 2005 р., що вкотре доводить хибність політики максимального вилучення коштів у населення (рис. 2.3). Навіть період фінансово-економічної кризи та виходу з неї, який характеризувався зниженням всіх показників розвитку суб'єктів підприємницької діяльності, мав нижчий рівень тінізації – 50 % у 2009 р. ( за даними Світового банку) [144].



**Рис. 2.3. Взаємозв'язок динаміки ланцюгових темпів росту надходжень єдиного податку, податкових надходжень і ВВП, та рівня тінізації економіки, за період з 2000–2009 рр. %**

Розраховано автором за даними [142], [31, с. 50–61], [143], [145], [146].

Вважаємо, що до факторів негативного впливу на розвиток СМП-„єдинників”, доцільно віднести застарілі і не відповідні дійсності критерії переходу на спрощену систему оподаткування, а саме: обсяги реалізованої продукції та ставки, особливо для фізичних осіб, які не змінювались ще з 1998 р., що приводить, в тому числі, і до зниження темпів росту податкових надходжень.

Порівняння загальної і спрощеної системи оподаткування за критерієм фіскальної ефективності доводить, що загальна система оподаткування є більш ефективною, ніж спрощена (Додаток Д рис. Д.1.1). Але у випадку обрання державою головною метою фіскальну, без уваги залишається стимулювання

розвитку суб'єктів малого підприємництва і виникає ймовірність відходу в тінь представників малого підприємництва у зв'язку з ростом податкового навантаження, що не під силу більшості суб'єктам малого підприємництва. Як наслідок такого процесу відбувається зниження темпів росту ВВП, зростання тіньової економіки.

Тому, вважаємо, що держава при проведенні податкової політики повинна дбати не тільки про поповнення бюджету, але й про стимулювання економіки та вплив на рівень тінізації.

З метою визначення галузей, найбільш привабливих для СМП-„єдинників”, здійснено аналіз за галузями на прикладі юридичних осіб-„єдинників”. В загальній кількості платників єдиного податку юридичних осіб у 2009 р. (19,027 тис. од.) 13,3 % здійснювали діяльність за ставкою 6 відсотків і були платниками ПДВ. Більшу частину (86,7 %) склали підприємства, які здійснювали свою діяльність та оподатковувались за ставкою 10 відсотків і не були платниками ПДВ.

За період з 2001–2009 рр., серед платників єдиного податку юридичних осіб переважну більшість склали платники податку за 10 відсотковою ставкою (Додаток Д табл. Д.1.3). Водночас, спостерігалось постійне перевищення факту над планом (за даними ДПА) щодо сплати юридичними особами єдиного податку як за ставкою 6 %, так і за ставкою 10 %. Серед юридичних осіб у сфері матеріального виробництва в 2009 р. здійснювало діяльність більш як 24 % підприємств, у торгівлі і громадському харчуванні – майже 27 %, наданні послуг – 42 %, сільському господарстві – 6 % (Додаток Д табл. Д.1.4).

Найбільша середньооблікова чисельність працюючих була в сфері надання послуг – 49 %, на матеріальне виробництво припадало 23 %, торгівлю і громадське харчування – 20 %, сільське господарство – 7 %. Обсяг виручки від реалізації продукції юридичними особами-„спрощенцями” мав найбільшу частку в сфері надання послуг – 53 %, на матеріальне виробництво припадало майже 24 %, торгівлю та громадське харчування – 21 %, на сільське

господарство – 2 %, у зв'язку з чим надходження мали таку ж частку у податкових надходженнях, відповідно – 54, 22, 21 та 2 %.

Варто зазначити, що до 2004 р. між такими галузями як матеріальне виробництво, громадське харчування та надання послуг були незначні розбіжності, в межах 1–5 %. Але починаючи з 2005 р. юридичні особи-„спрошенці”, для здійснення діяльності, все більше обирають сферу надання послуг, внаслідок чого останні сім років сфера надання послуг набуває найбільшого розвитку.

У 2009 р., під час виходу з фінансово-економічної кризи, характерним було зменшення всіх показників діяльності юридичних осіб-„спрошенців”, окрім показника кількості підприємств сфери надання послуг та сільського господарства. Цей показник мав тенденцію до зростання. У сфері сільського господарства спостерігається значне збільшення (у 2,2 раза) середньооблікової кількості працюючих в порівнянні з 2008 р. (тоді, коли щодо всіх інших галузей спостерігається тенденція до зниження). Отже, можна стверджувати, що працівники, звільняючись з підприємств інших сфер діяльності, переходили в сферу сільського господарства, що є досить позитивним моментом.

У 2009 р. до бюджету надійшло на 3933,3 млн грн більше єдиного податку, ніж у 1999 р., або у 32 рази. Тоді як надходження від податку на прибуток збільшились лише у 5 разів. Це, безперечно, свідчить про доцільність існування такої альтернативи як спрощена система оподаткування.

Разом з тим, протягом усього періоду дії альтернативних систем оподаткування, існування спрощеної системи оподаткування та фіксованого сільськогосподарського податку аналітиками податкових органів розцінюється як пільга з податку на прибуток. За даними Податкової адміністрації України у 2002 р. внаслідок існування таких пільг бюджетом було недоодержано 131 млн грн [143]. Однак з боку платників єдиного податку цю суму слід розцінювати як розмір економічного ефекту від застосування альтернативи-єдиного податку. Ці кошти, недоодержані бюджетом, значно розширили фінансові можливості для збільшення заощаджень у фізичних осіб-підприємців і, як наслідок,

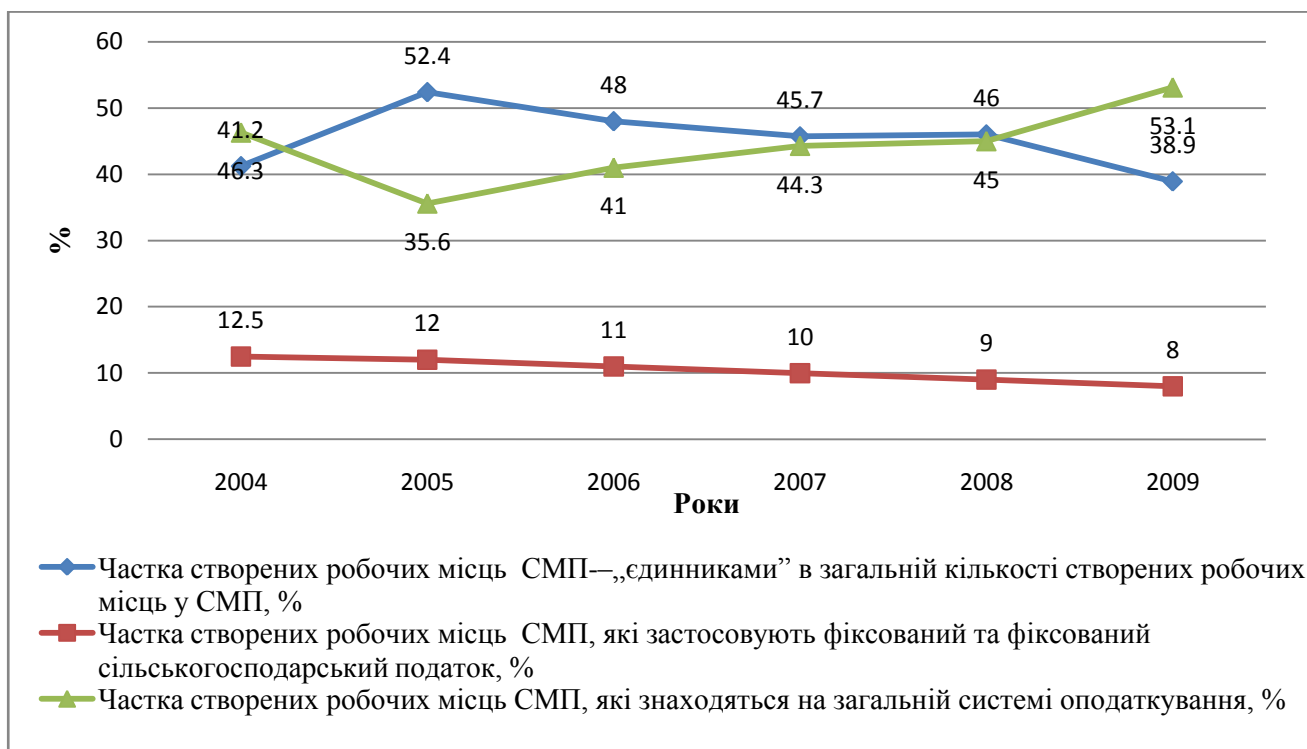
споживання, що для економіки є більш вигідним і перспективним, ніж надмірне стягнення.

Аналіз податкових надходжень до бюджету за період з 2006 р. по 2010 р., які приходиться на одного платника єдиного податку юридичну особу та одного платника податку на прибуток на загальній системі оподаткування, показав, що на кожного платника єдиного податку юридичну особу приходиться менша сума щорічної сплати податку до бюджету, ніж на кожного платника, який знаходиться на загальній системі оподаткування і сплачує податок на прибуток. Так, якщо у 2006 р. різниця у сплаті податків складала 12 тис. 750 грн. на одну особу, то у 2009 р. це уже 30 тис. 60 грн. З фіскальної точки зору така ситуація розцінюється як фіскальна ефективність загальної системи оподаткування у порівнянні зі спрощеною. Однак ефективність загальної та спрощеної систем оподаткування слід оцінювати і з точки зору економічної ефективності. Тому проведено порівняльну оцінку цих систем оподаткування та їхнього впливу на створення робочих місць. Доведено, що протягом 2004–2009 рр. суб'єктами малого підприємництва, які працювали на єдиному податку, створювалось від 40 % до 52 % (в залежності від року) загальної кількості робочих місць, створених суб'єктами малого підприємництва України (рис. 2.4).

Так, у період з 1999 р. по 2010 р. суб'єктами малого підприємництва юридичними особами, які застосовували спрощену систему оподаткування, було створено 563,03 тис. од. нових робочих місць. Тоді як щодо юридичних осіб СМП, які працювали на загальній системі оподаткування було відмічено зниження кількості нових робочих місць на 168,33 тис. од. у порівнянні з 1999 р. Лише враховуючи кількість створених робочих місць юридичними особами-„єдинниками” ми можемо констатувати, що в державі протягом 1999-2009 рр. відбулася економія бюджетних коштів на виплати по безробіттю та на створення робочих місць у сумі більш як 59 млрд грн..

Отже, потенційні можливості щодо створення нових робочих місць у СМП-„єдинників” досить великі, а вигоди держави з економії бюджетних коштів вагомі, але вони можуть бути реалізовані за виваженої політики

держави щодо оподаткування СМП внесками до Пенсійного фонду, фонду оплати праці.



**Рис.2.4. Динаміка створених робочих місць у СМП, що застосовують альтернативні системи та СМП на загальній системі, %**

Розраховано автором за даними [34–37], [31], [143].

Оскільки обтяжливий розмір ставки єдиного соціального внеску від 36,76 % до 38,46 % є і буде для СМП перепоною на шляху створення нових робочих місць, що підтверджується наступним. В період з 1999 по 2003 рр. у суб'єктів господарювання юридичних осіб, які застосовували єдиний податок, середньооблікова чисельність найманих працівників мала стабільну тенденцію до підвищення кількості, але починаючи з 2004 р. ця тенденція різко змінюється на спадаючу у зв'язку з реакцією підприємців на зміни у законодавчо-нормативних актах щодо внесків до фондів. З 2008 р. до вже існуючих чинників додається ще й фінансово-економічна криза.

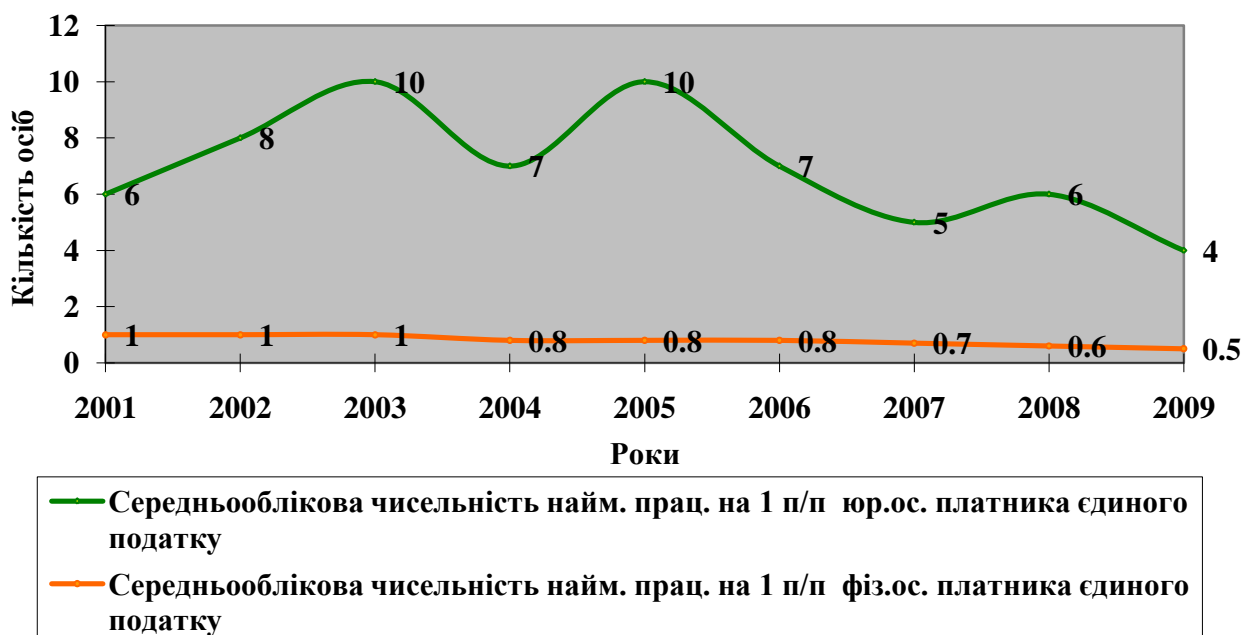
Середньооблікова чисельність найманих працівників на одне підприємство у фізичних осіб мала досить стійку тенденцію до зниження, і

якщо у 2001 р. на підприємстві було зайнято 2 особи – власник і наймана особа, то у 2009 р. лише кожне друге підприємство мало одну найману особу. Більш наочно середньооблікову чисельність працівників у СМП, що використовують єдиний податок, представлено на рис. 2.5.

Необхідність сплати внесків до фондів СМП-„єдинниками” з 2004 р. негативно вплинула на темпи росту кількості зайнятих у СМП-„єдинників” (Додаток Д рис.Д.1.2).

Таким чином, для підвищення економічної ефективності єдиного податку за рахунок створення нових робочих місць необхідно переглянути розмір єдиного соціального внеску за рахунок його зниження.

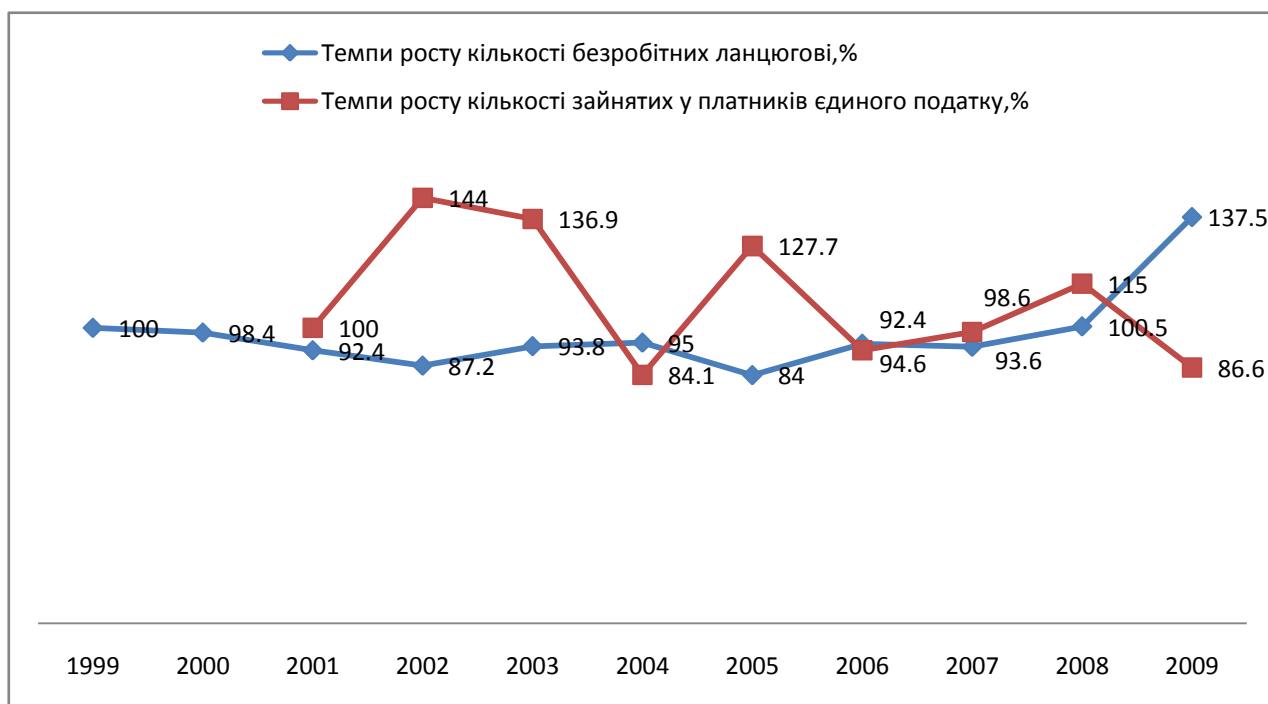
Адже, як показують результати дослідження (рис. 2.6.) між темпами росту робочих місць у СМП-„єдинників” і темпами росту безробітних простежується чіткий зворотній зв’язок, що дозволяє стверджувати про вплив спрощеної системи оподаткування на рівень безробіття в Україні.



**Рис. 2.5.** Динаміка середньооблікової чисельності найманих працівників на 1 п/п платнику єдиного податку, за період з 2001 по 2009 рр., кількість осіб  
Складено автором за даними [34–37], [31], [143].

Тому збереження цієї альтернативи є вагомим важелем у боротьбі з безробіттям. Економічний ефект можна оцінити з точки зору заощадження бюджетних коштів на виплати по безробіттю. Так, у 2009 р. кількість зареєстрованих безробітних на кінець року була 693,1 тис. осіб, допомога по безробіттю в середньому за місяць – 655,56 грн. на кожного. Тобто лише в грудні 2009 р. держава витратила на такі виплати 454,4 млн грн. Стимулювання суб'єктів малого підприємництва до нарощування кількості робочих місць дозволить знизити втрати держави по таких виплатах.

Так, у 2008 р., час вирування фінансово-економічної кризи, СМП - „єдинниками” створено 377,1 тис. нових робочих місць, що, в свою чергу, становить більш як 63 % від кількості безробітного населення, зареєстрованого в службі зайнятості. Отже, завдяки існуванню спрощеної системи оподаткування, держава отримує економію на витратах по безробіттю. Лише у 2008 р. сума становила 2584,21 млн грн.



**Рис. 2.6. Ланцюгові темпи росту кількості зайнятих у платників єдиного податку та кількості безробітних по країні, %**

Розраховано автором за даними [34–37], [31], [143].



Більш того, разом з такою економією, держава отримує надходження до дохідної частини бюджету від сплати податку та відрахувань до фондів соціального страхування у розмірі 4030,45 млн грн (у 2009 р.) [147].

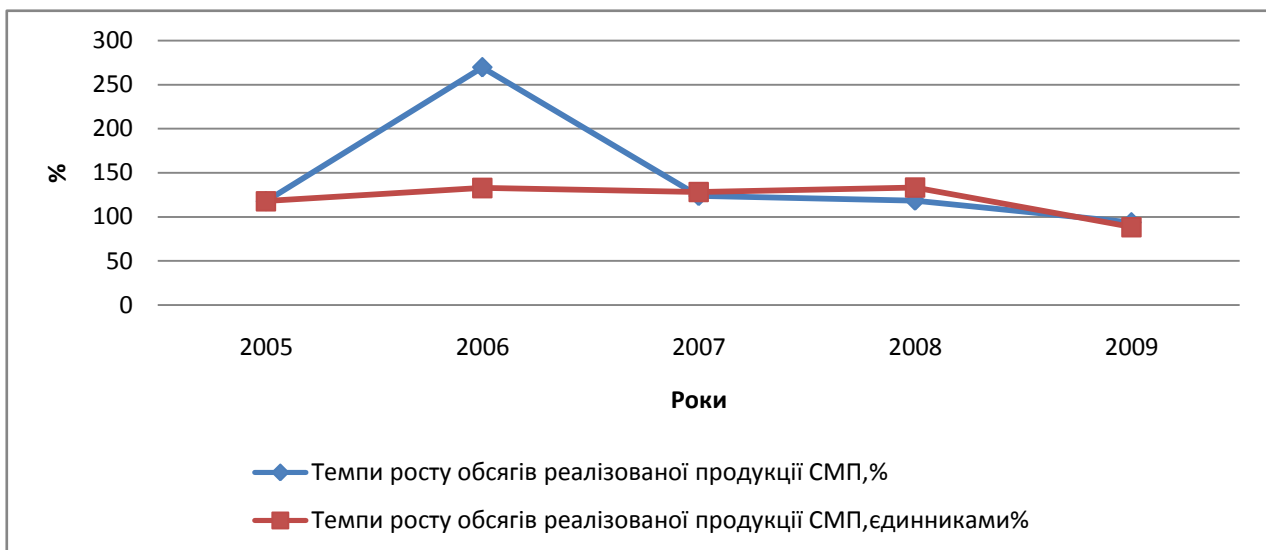
Крім цього, частка зайнятих на підприємствах платників єдиного податку до загальної кількості зайнятого населення країни у 2009 р. складала 12,4 % у порівнянні з 2001 р. – 6,5 %, а в загальній кількості у СМП близько 40 %. Це свідчить про можливість спрощеної системи забезпечувати ринок праці робочими місцями, за умови стимулювання і підтримки з боку держави, виваженої податкової політики, яка б стимулювала до створення нових робочих місць [148-149].

Одним із важливих показників розвитку СМП є обсяг реалізованої продукції. Суб'єктами малого підприємництва фізичними та юридичними особами, що знаходяться на єдиному податку, за останні 5 років реалізовано продукції, яка склала у 2004 р. 18,9 % ВВП, а у 2008 р. – 18,3 % ВВП, тобто за цей період обсяги реалізації продукції „єдинниками” залишились майже незмінними, але під впливом фінансової кризи зменшились до 15,1 % ВВП у 2009 р. Частка обсягів реалізованої продукції у загальних обсягах реалізації щодо СМП мала тенденцію до зниження у 2006 р. і становила 21,3 % (рис. Д.1.3) Наведений показник є результатом врахування змін, застосованих Державним комітетом статистики у зв'язку з прийняттям Господарського кодексу, в якому розширюються критерії віднесення підприємств до малих і, відповідно, збільшується їхня кількість, обсяги реалізації, що спричиняє збільшення кількості суб'єктів малого підприємництва та обсягів їхньої реалізації. Задля коректності, при проведенні аналізу зміни у статистичному обчисленні не були враховані. В результаті цього дані аналізу діяльності суб'єктів малого підприємництва свідчать, що у 2006 р. спостерігається зростання як частки обсягів реалізованої продукції „єдинниками” в обсягах реалізованої продукції СМП на рівні 48,1 %, так і частки обсягів реалізованої продукції „єдинниками” у ВВП – 18,8 %. Це підтверджує вказані вище причини зниження обсягів реалізованої продукції „єдинниками” в обсягах щодо СМП та у ВВП.

Таким чином, протягом дії спрощеної системи оподаткування, підприємствами-єдинниками забезпечувалось постійне зростання обсягів реалізації та його частки у ВВП, а також темпів росту обсягів реалізованої продукції в порівнянні з загальними обсягами у СМП (рис. 2.7).

Наведене дозволяє зробити висновок, що значимість такого бізнесу постійно зростає.

Розвиток економіки 2009 р. відзначається зниженням темпів росту всіх показників діяльності СМП - „єдинників”. Водночас відбувається зниження таких макроекономічних показників як: темпи росту ВВП і податкових надходжень, темпи росту оптового та роздрібного товарообороту, темпи росту експорту, імпорту та реалізованих послуг, темпи росту інвестицій в основний капітал, що, в свою чергу, здійснює вплив на темпи росту обсягів реалізованої продукції СМП - „єдинниками” і підтверджується даними, наведеними в додатках на рис.Д.1.4, рис.Д.1.5, рис.Д.1.6, табл. Д.1.6.



**Рис. 2.7. Ланцюгові темпи росту обсягів реалізованої продукції СМП та СМП-„єдинниками”, %**

Розраховано автором за даними [34–37], [31], [143].

Темпи росту податкових надходжень у період з 2005 по 2009 рр. знижуються, тоді як обсяги реалізованої продукції мають тенденцію до

зростання до 2008 р. (початку кризи). Це надає можливість зробити висновок, що зростання обсягів реалізації відбувається в основному за рахунок фізичних осіб (бо не прив'язане до процентної ставки з обороту). (див. рис. Д.1.5). Спостерігається дуже тісний зв'язок між темпами росту обсягів реалізованої продукції СМП - „єдинниками” та роздрібним товарообігом підприємств, темпи росту мають однакову тенденцію, отже більшість роздрібногo товарообігу припадає на „єдинників” (див. табл. Д.1.4).

Таким чином, незважаючи на незначну фіскальну ефективність єдиного податку, він має значно вищу економічну ефективність порівняно з загальною системою оподаткування, зокрема економію бюджетних витрат на створення нових робочих місць та значною економією бюджетних коштів на виплати по безробіттю. Суб'єкти малого підприємництва за свої власні кошти створюють нові робочі місця, що приводить до економії бюджетних витрат на їх створення.

Разом з тим, застарілі критерії переходу на спрощену систему оподаткування та зміни в законодавстві стосовно відрахувань до державних фондів підштовхнули СМП до дроблення і зменшення кількості найманих робітників, що чітко простежується з кінця 2003 р.

Отже, податковий тягар здійснює негативний вплив на розвиток малого підприємництва, призводить до зменшення кількості найманих працівників та подрібнення малого підприємництва. Аби довести дану гіпотезу і те, що основні результати діяльності суб'єктів малого підприємництва залежать від податкового тягара, було проаналізовано податкове навантаження, яке існувало до 2010 р. На жаль, нині відсутня офіційна статистика цього показника, у зв'язку з тим, що не існує загальноприйнятого методологічного підходу до визначення рівня податкового тиску. Задля отримання найбільш інформативних даних, розраховуючи податкове навантаження здійснено оцінку відносного податкового навантаження за допомогою коефіцієнту податкового навантаження. Алгоритм розрахунку податкового навантаження для малого підприємництва запропонований Г. Г. Мельником і О. О. Овчаренко [150]. Цим

методичним підходом передбачається визначення коефіцієнту податкового навантаження за формулою:

$$K_{\text{пн.}} = (\text{ПЗ} + \text{ПДВ}) / \text{Вир.} \quad , \quad (2.3)$$

де  $K_{\text{пн.}}$  – коефіцієнт податкового навантаження,

ПЗ – податки і збори, що сплачуються суб'єктами підприємництва;

ПДВ – податок на додану вартість;

Вир. – виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Таку формулу можна дещо перетворити (спростити, у зв'язку з відсутністю точних даних щодо кількості сплаченого ПДВ та інших податкових платежів суб'єктами малого підприємництва, які знаходяться на єдиному податку), якщо не враховувати ПДВ та інші податкові платежі:

$$K_{\text{пн.}} = (\text{ПН}) / \text{Вир.} \quad (2.4)$$

де ПН – надходження єдиного податку до бюджету;

Вир. – виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (без ПДВ).

Хоча наведений порядок розрахунку не в повній мірі відображає величину дійсного податкового навантаження, але в силу відсутності офіційних даних статистики, щодо податкового навантаження вважаємо її використання доцільним та розуміємо, що з урахуванням того, що при наявності інших платежів рівень навантаження буде зростати.

Побудована математична модель описує вплив коефіцієнту податкового навантаження на основні показники розвитку СМП (Додаток Д.2 табл. Д.2.1). Основні позначення для досліджуваних показників надані у Додатку Д.2 табл. Д.2.2. Гіпотезу про наявність лінійних зв'язків перевірено за коефіцієнтами кореляції Пірсона, які зветься ще параметричними коефіцієнтами кореляції [151].

Всі розрахунки проводилися за допомогою вбудованої функції *Корреляция* пакету *Анализ данных* програмного продукту *MS Excel* [152]. Критичне значення t-статистики було знайдено за допомогою вбудованої

статистичної функції Excel СТЬЮДРАСПОБР ( $\alpha; l$ ), де  $\alpha$  – обраний рівень значущості,  $l$  – ступені свободи,  $l=n-2$ .

Отриману у результаті розрахунків кореляційну матрицю надано у Додатку Д.2. табл. Д.2.3. Розраховані значення t-статистики надано у таблиці Д.2.4. Критичне значення  $t_{крит} = 2,776$ . Відповідно до нього в таблиці Д.2.4. виділено ті значення t-статистики, які перевищують критичне ( $|t| > t_{крит}$ ); в табл.Д.2.3 виділено ті значення коефіцієнтів кореляції, що свідчать про наявність зв'язку між досліджуваними величинами. Також виділено рядок та стовпець, які відповідають коефіцієнту податкового навантаження СМП. (Додаток Д рис. 2.5 та рис.2.6 )

Як видно з табл. Д. 2.3, гіпотезу про наявність лінійного зв'язку підтверджено для таких із досліджуваних показників (табл. 2.2)

Таблиця 2.2

**Характеристика показників лінійного та нелінійного зв'язку**

<i>Показники для визначення зв'язку</i>	<i>Значення при лінійному зв'язку</i>	<i>Значення при нелінійному зв'язку</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
$r(K_{СМП}, H_{СМП})$	0,984086	0,942857
$r(K_{СМП}, OP_{СМП})$	0,98261	0,942857
$r(H_{СМП}, OP_{СМП})$	0,997512	1
$r(ЗК_{СМП}, ЗОР_{СМП})$	0,951281	0,885714
$r(KПН_{СМП}, K_{СМП})$	-0,97041	-0,94286
$r(KПН_{СМП}, H_{СМП})$	-0,95585	-1
$r(KПН_{СМП}, OP_{СМП})$	-0,963	-1
$r(ЗКЗП_{СМП}, КЗП_{СМП})$	0,823704	0,88571429
$r(КНП_{СМП}, ЗКЗП_{СМП})$	0,849815	0,71428571
$r(ЗКНП_{СМП}, ЗКЗП_{СМП})$	0,994393	0,94285714
$r(ЗКНП_{СМП}, КНП_{СМП})$	0,87494	0,82857143

Складено автором на підставі розрахунків

Спираючись на результати кореляційного аналізу, зроблено такий висновок. Вплив податкового навантаження на інші показники розвитку СМП можна описати за моделлю, що матиме вигляд системи рівнянь, кожне з яких є регресійною моделлю:

$$\begin{cases} KPH_{СМП} = f_1(K_{СМП}) \\ KPH_{СМП} = f_2(H_{СМП}) \\ KPH_{СМП} = f_3(OP_{СМП}) \\ KPH_{СМП} = f_4(KЗП_{СМП}) \end{cases}, \quad (2.5)$$

де  $f_1, f_2, f_3, f_4$  – невідомі функції, що можуть бути як лінійними, так й нелінійними.

Невідомі функції для моделі було знайдено за допомогою вбудованої функції *Регресия* пакету *Анализ данных* програмного продукту *MS Excel* [152]. При цьому враховувалося, що одна й та ж залежність може бути описана кількома функціями. Вибір найкращої моделі зазвичай проводиться або за порівнянням коефіцієнтів детермінації, або за порівнянням похибок моделей. Вважається, що прогнозування потрібно проводити за моделлю, яка краще описує детерміновану складову результативної ознаки. Тобто твердження про те, що чим менша похибка моделі, тим краще вона описує наявну залежність, є нині дискусійним [153]. Тому у даному випадку вибір проводився спочатку за коефіцієнтом детермінації моделей, а потім за порівнянням їхніх похибок.

Отже, отримано таку модель у вигляді системи рівнянь:

$$\begin{cases} K_{СМП} = 2536,074 - 50220,357 KPH_{СМП} \\ H_{СМП} = 8253,688 - 164962,772 KPH_{СМП} \\ OP_{СМП} = 11,289 \cdot KPH_{СМП}^{-2,609} \\ KЗП_{СМП} = -4 \cdot 10^9 KPH_{СМП}^3 + 4 \cdot 10^8 KPH_{СМП}^2 - 1 \cdot 10^7 KPH_{СМП} + 116058 \end{cases}, \quad (2.6)$$

Коефіцієнт детермінації було знайдено за формулою:

$$R^2 = \frac{Q_p}{Q}, \quad (2.7)$$

де  $Q = \sum_{i=1}^n (y_i - \bar{y})^2$  загальна варіація, тобто сума квадратів відхилень емпіричних значень результативної ознаки  $Y$  від середнього значення;

$\bar{y} = \frac{\sum_{i=1}^n y_i}{n}$  – середнє значення результативної ознаки;

$Q_p = \sum_{i=1}^n (y_{i, \text{теор}} - \bar{y})^2$  – варіація регресії, тобто сума квадратів відхилень теоретичних значень результативної ознаки  $Y$  від середнього, що обумовлена регресією [152].

Для перевірки статистичної значущості рівняння регресії розраховувалася F-статистика за формулою:

$$F = \frac{Q_p (n-l)}{Q_o (l-1)}, \quad (2.8)$$

де  $n$  – кількість наглядів,  $l$  – кількість параметрів моделі;

$Q_o = \sum_{i=1}^n (y_{i, \text{теор}} - y_i)^2$  – варіація залишків, тобто сума квадратів відхилень

теоретичних значень  $Y$  від емпіричних.

Розраховане значення F-статистики порівнювалося з критичним значенням  $F_{кр}$  розподілу Фішера, яке можна знайти за статистичними таблицями або за допомогою вбудованої функції Excel  $FPACПОБР(\alpha, k_1, k_2)$ , де  $k_1 = l - 1$ ;  $k_2 = n - l$  – ступені свободи,  $\alpha$  – рівень значущості.  $F_{кр} = 7,709$ .

Для перевірки точності моделі було розраховано стандартну похибку рівняння регресії за формулою:

$$E = \frac{\sqrt{\frac{Q_o}{n-l}}}{y} \cdot 100\% \quad (2.9)$$

Результати проведеного статистичного аналізу надано у таблиці 2.3.

За даними таблиці 2.3 можна зробити висновок, що перше рівняння описує 97 % даних, має стандартну похибку 6,105 %, що менше 15 %, тому

модель є достатньо точною. Значення F-статистики більше критичного, тому модель є статистично значущою на рівні значущості 0,05.

Таблиця 2.3

**Результати статистичного аналізу**

	<b>Коефіцієнт детермінації моделі (<math>R^2</math>)</b>	<b>Похибка моделі (E)</b>	<b>F-статистика</b>
$K_{СМП}$	0,97	6,105	64,599
$H_{СМП}$	0,96	7,716	42,328
$OP_{СМП}$	0,98	4,103	378,57
$KПН_{СМП}$	0,94	9,067	12,324

Складено автором за результатами моделювання

Друге рівняння описує 96 % даних, має стандартну похибку 7,716 %, тобто також є достатньо точною. За значенням F-статистики воно виявляється статистично значущим на рівні значущості 0,05. Аналогічно, третє та четверте рівняння описують 98 % та 94 % даних відповідно, є достатньо точними та статистично значущими на обраному рівні значущості.

Отже, всі побудовані рівняння є адекватними, статистично значущими і описують статистичні дані з достатньою точністю. Графічне зображення отриманих залежностей надано на діаграмах Д. 2.1 – Д. 2.4 додатку Д. 2

При цьому модель показує негативний результат збільшення КПН за основними показниками розвитку СМП-платників єдиного податку, а саме: зі збільшенням КПН зменшуються кількість СМП, надходження до бюджету, обсяги реалізованої ними продукції та кількість зайнятих працівників. Тому, обираючи вектор податкової політики, необхідно враховувати такий вплив. Більш того, ми вважаємо, що спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва повинна існувати як система, що має соціальну значущість, оскільки впливає на рівень безробіття в країні. Для підтвердження



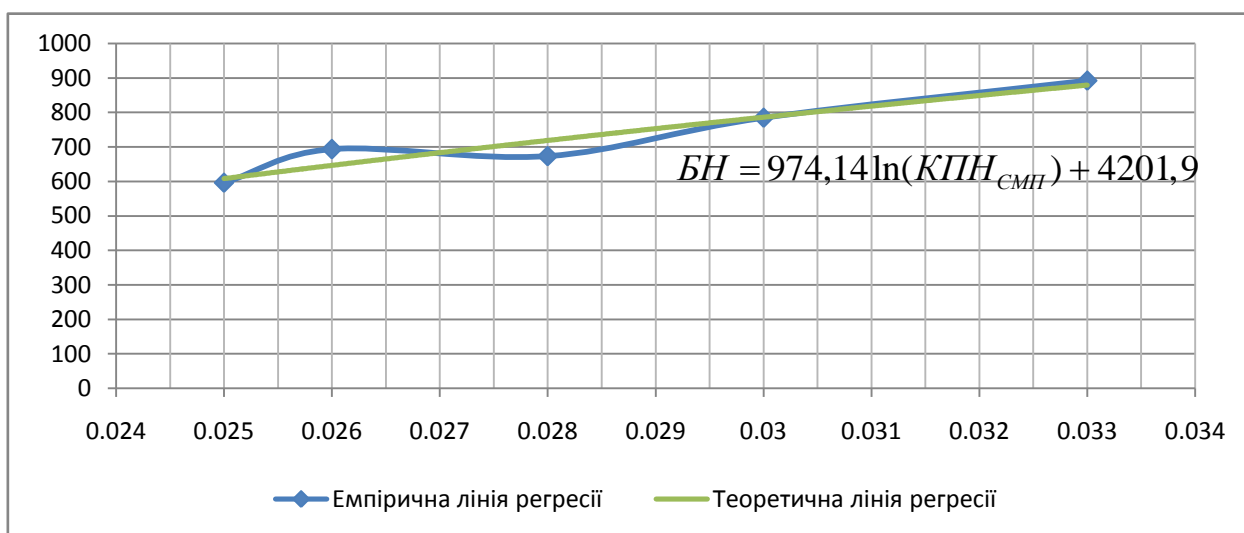
цього судження оцінимо соціальний ефект від зміни податкового навантаження на СМП-платників єдиного податку.

Для оцінки соціального ефекту побудована модель, що описує залежність кількості безробітного населення від податкового навантаження на СМП. Побудова моделі здійснювалася за тією же схемою, що описано вище. У результаті отримано таку модель:

$$BH = 974,14 \ln(KPH_{СМП}) + 4201,9 \quad (2.10)$$

Статистичний аналіз побудованої моделі показав, що  $R^2 = 0,91$ , тобто модель описує 91 % наявних даних; стандартна похибка моделі складає 4,648 %, що менш як 15 %, тобто модель є достатньо точною; F-статистика дорівнює 41,199, тобто модель є статистично значущою на рівні значущості 0,05. Графічно отриману залежність зображено на рисунку 2.8.

Модель показує негативний вплив збільшення податкового навантаження СМП-платників єдиного податку, а саме: зі збільшенням податкового навантаження кількість безробітного населення працездатного віку збільшується.



**Рис. 2.8. Залежність кількості безробітного населення від податкового навантаження СМП**

Складено автором за результатами дослідження

Таким чином, наша гіпотеза підтверджується за двома напрямками: збільшення податкового навантаження СМП призводить до погіршення всіх показників розвитку СМП та має значний негативний соціальний ефект – збільшення рівня безробіття.

Аналізуючи основні показники розвитку підприємств, які використовують спрощену систему оподаткування, можна дійти висновку, що така система є необхідною для подальшого розвитку суб'єктів малого підприємництва. Невиважене її коригування та підвищення податкового тиску може надати нестримного удару по економіці держави і викликати масу соціальних розладів. Водночас стимулювання розвитку через вдосконалення критеріїв переходу на цю систему та звільнення від окремої сплати єдиного внеску, та ін. забезпечить зростання зайнятості і надасть соціальний ефект і прямий ефект від зменшення виплат по безробіттю.

## **2.2. Ретроспектива фіксованого податку як фактору впливу на економічний стан суб'єктів підприємницької діяльності-фізичних осіб**

Одним із факторів впливу на соціально-економічний стан фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності до 2011 року була наявність такої альтернативи як фіксований податок з громадян. Законодавчою основою фіксованого податку був Декрет Кабінету Міністрів України „Про прибутковий податок з громадян” від 26 грудня 1992 р. № 13-92 [95]. Ця альтернатива була введена Законом України від 13.02.98 р. № 129/98 „Про внесення змін до Декрету КМУ „Про прибутковий податок з громадян” і набрала чинності з 07.04.98 р. [94].

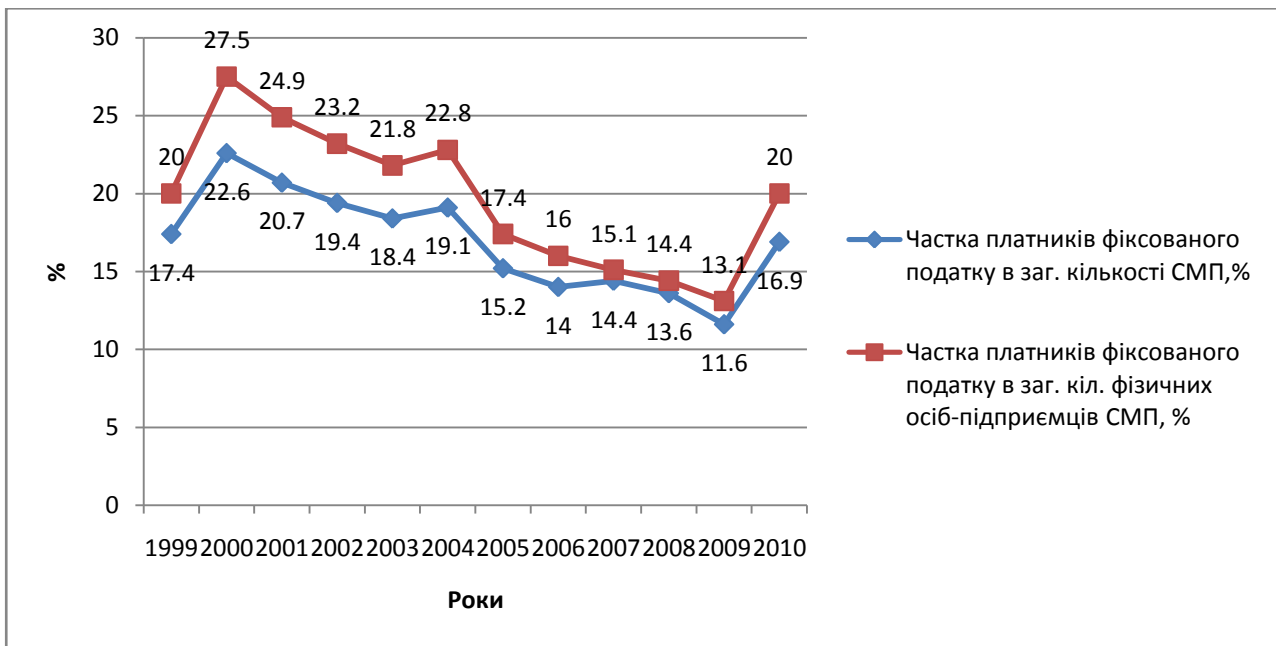
Фіксований податок було вбудовано у загальну систему оподаткування. Рішення щодо обрання чинної системи оподаткування залежало повністю від суб'єкта підприємницької діяльності і приймалося ним самостійно, тобто суб'єкту підприємницької діяльності надавалася альтернативність вибору, за відповідності встановленим критеріям.

Необхідно зазначити, що до введення в дію Податкового кодексу існували розбіжності у законодавстві стосовно звільнення платника фіксованого податку від плати за торговий патент, а саме: відповідно до Закону України „Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” [154] ця норма не поширювалась на приватних підприємців, які здійснювали торговельну діяльність і сплачували ринковий збір. Щодо звільнення платників від сплати збору до Фонду для здійснення заходів із ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, то цей збір скасовано для всіх платників; збір до Фонду України соціального захисту інвалідів і податок на промисел є формальними для громадян-підприємців, бо вони не підпадають під визначення платників щодо цих податків і зборів.

Задля оцінки ефективності даної альтернативи проаналізовано динаміку кількості зареєстрованих платників фіксованого податку за період з 1999 по 2010 рр., надходжень до бюджету від них, кількості найманих і зайнятих працівників, обсягів виробництва в порівнянні з цими ж показниками у платників, які знаходяться на загальній системі оподаткування.

Як видно з Додатку Ж табл. Ж.1.1 кількість зареєстрованих платників цього податку мала тенденцію до зростання з року в рік і в 2008 р. в порівнянні з 1999 роком збільшилася відповідно до 429,4 тис. осіб з 318,34 тис. осіб, або у 1,4 раза, хоча під впливом фінансово-економічної кризи кількість таких підприємців у 2009 р. знизилась у порівнянні з 2008 роком на 11 %. Незважаючи на зростання абсолютних показників кількості платників фіксованого податку, їхня частка в загальній кількості суб'єктів малого підприємництва з 2000 р. зменшується і у 2010 р. становить 16,9 % у порівнянні з 2000 р. – 27,5 %, що більш наочно представлено на рис. 2.9.

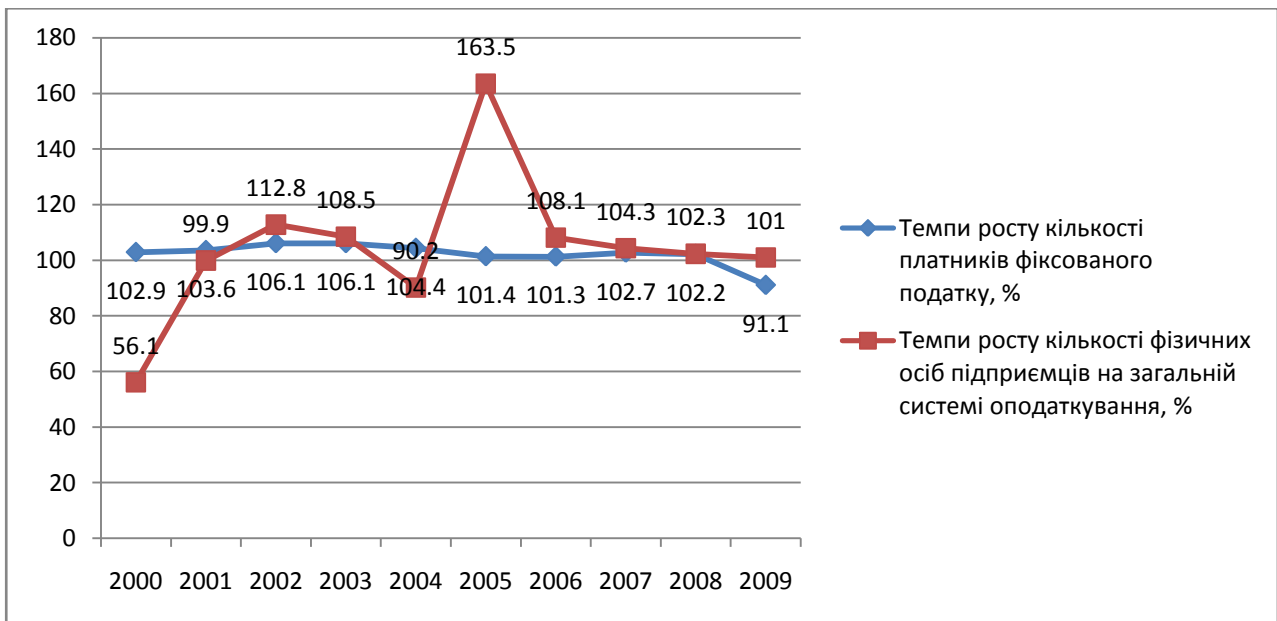
Така тенденція вказує на насичення ринку суб'єктами підприємницької діяльності, які працюють за цією альтернативою, зниження зацікавленості серед фізичних осіб саме в цьому податку, а також обрання платниками інших альтернатив, таких, наприклад, як єдиний податок для фізичних осіб.



**Рис. 2.9. Динаміка частки платників фіксованого податку в загальній кількості СМП та загальній кількості фізичних осіб-підприємців СМП, %**  
 Складено автором за даними [31], [34–36], [37], [142], [143].

За час існування фіксованого податку кількість новостворених платників мала тенденцію до зростання з 1999 по 2003 рр. відповідно з 9,12 тис. осіб до 22,4 тис. осіб, а з 2004 р. спостерігається тенденція до зниження, яка зумовлена змінами в законодавстві стосовно внесків до фондів соціального страхування. Підтвердженням цього є результати аналізу темпів росту кількості платників. На рис. 2.10 показано динаміку зростання з 1999 р. до 2003 р., а з 2004 по 2009 рр. відбулося зниження з 106,1 % до 91,1 % відповідно.

З огляду на вищенаведені дані зрозуміло, що фіксований податок був найбільш ефективним у перші роки його введення, надалі ж ефективність цього податку знижувалась з кожним роком у порівнянні з загальною системою. Прийняття у 2003 р. та набрання чинності з 2004 р., нормативно-законодавчого документу щодо окремої сплати внесків до фондів соціального страхування платниками фіксованого податку поставило під загрозу ефективність такої альтернативи.



**Рис. 2.10. Ланцюгові темпи росту кількості платників фіксованого податку та кількості фізичних осіб-підприємців на загальній системі оподаткування, %**

Складено автором за даними [31], [34–36], [37], [142], [143].

Різке зменшення кількості зареєстрованих платників фіксованого податку та темпів їхнього росту і приросту відбулося у 2009 р., тоді ж припинили діяльність 38,4 тис. осіб-платників фіксованого податку. Таке зниження їхньої кількості та масове закриття можна пояснити фінансовою кризою, що, в свою чергу, призвела до зниження споживчих можливостей населення, зменшення обсягів власних та залучених кредитних ресурсів. Всі ці фактори неоднозначно вплинули на розвиток малого підприємництва платників фіксованого податку, не даючи можливість більш слабким протриматись на ринку і захистити свій бізнес від руйнування.

Аналіз динаміки вказує на тенденцію до зростання надходження від платників фіксованого податку до бюджету з 196,4 млн грн у 1999 р. до 293,7 млн грн. у 2009 р., або у 1,5 раза, з незначним зниженням у 2003 р. Але незважаючи на позитивну тенденцію абсолютних показників, темпи росту надходжень від фіксованого податку мають тенденцію до зниження з 2000 до 2009 рр.

З огляду на те, що частка фіксованого податку у податкових надходженнях і ВВП дуже мала, зупинятися на аналізі цих показників не будемо. Зазначимо лише, що частка фіксованого податку у податкових надходженнях має постійну тенденцію до зниження і у порівнянні з 1999 р. (0,9 %) в 2009 р. склала 0,1 %, а частка у ВВП знизилась з 0,15 % до 0,03 %, що підтверджує тезу про низьку фіскальну ефективність даного податку та його значення у формуванні ВВП країни. Функціонування системи фіксованого податку вказує на певні суперечності. З одного боку, постійно зростаючі абсолютні показники кількості та надходжень говорять про те, що така альтернативна система вигідна для громадян, але з точки зору її фіскальної ефективності для держави вона є неефективною (Додаток Ж.1. табл. Ж1.2).

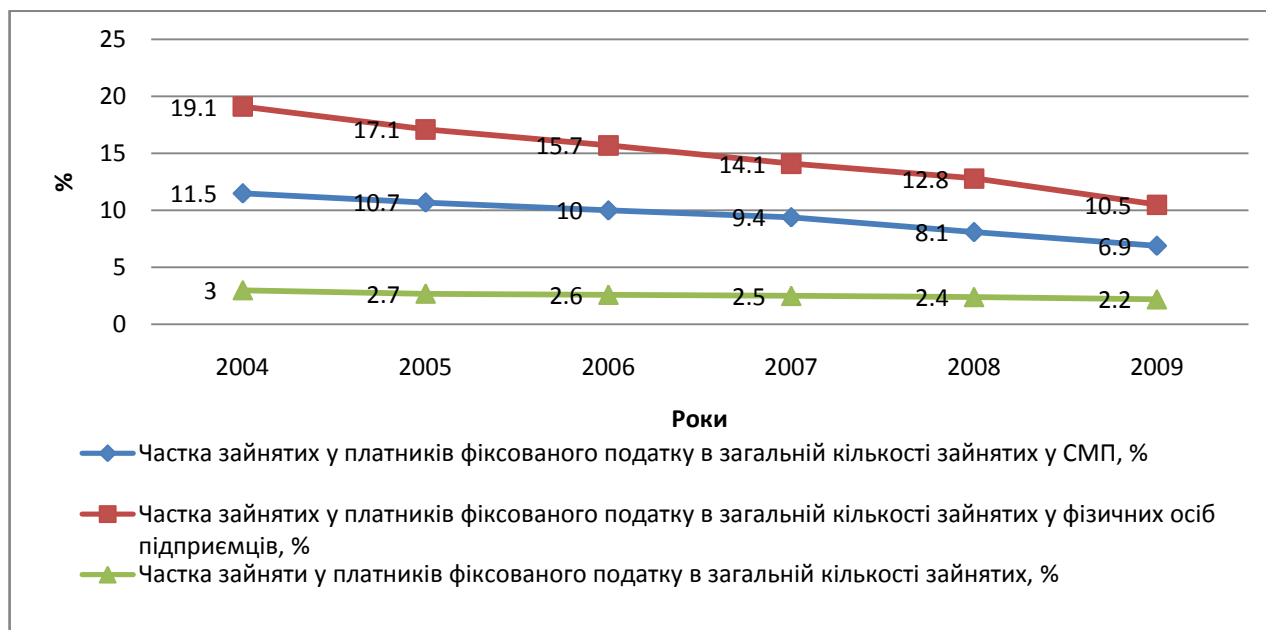
Аналізуючи кількість найманих працівників у платників фіксованого податку в динаміці, простежується тенденція до збільшення їхньої кількості в абсолютному вираженні та темпів росту лише до 2001 р. З 2002 р. тенденція змінюється і вказує на поступове, але стабільне зниження кількості найманих працівників і темпів їхнього росту (Додаток Ж.1. табл. Ж.1.3). Така ж тенденція характерна і для кількості найманих працівників на одне підприємство. Тобто замість бажаного укрупнення підприємств відбувається їхнє подрібнення, що є негативним фактором для розвитку малого підприємництва країни.

За період з 1999 по 2009 рр. громадянами–підприємцями, платниками фіксованого податку, забезпечувалося робочими місцями від 4,5 % до 1,5 % всіх найманих працівників у суб'єктів малого підприємництва. Частка зайнятих у платників фіксованого податку в загальній кількості зайнятих у СМП в 2009 р. склала 6,9 %, а в загальній кількості зайнятих у фізичних осіб–підприємців 10,5 %, загальній кількості зайнятих по країні 2,2 %, тобто у порівнянні з 1999 роком знизилась на 8,6 %, 4,6 % та 0,8 % відповідно. Щодо кількості зайнятого населення працездатного віку по Україні, то частка таких зайнятих у платників фіксованого податку складає 2,4 % (рис. 2.11).

У суб'єктів підприємницької діяльності–фізичних осіб спостерігається негативна тенденція, щодо кількості найманих працівників на одне

підприємство, і якщо у 2000 р. на кожне підприємство припадало по 1 найманій особі, то у 2009 р. 1 наймана особа припадає на одне з 8 підприємств.

Така ситуація свідчить про досить низький рівень забезпечення суб'єктами підприємництва робочих місць на ринку праці і невідповідність завданням, що покладені на них. На нашу думку, це пов'язано із застарілими критеріями даної альтернативи, а саме: критерієм щодо обсягів реалізації (у зв'язку з чим власники, аби не перевищити його, реєструють своїх найманих робітників як суб'єктів малого підприємництва-фізичних осіб, що сплачують фіксований податок), наявність норм, які зобов'язують платників фіксованого податку сплачувати додатково 50 % ставки податку за кожного найманого працівника. Зміни в законодавстві стосовно внесків до фондів соціального страхування (що відбулися в 2003 р.).



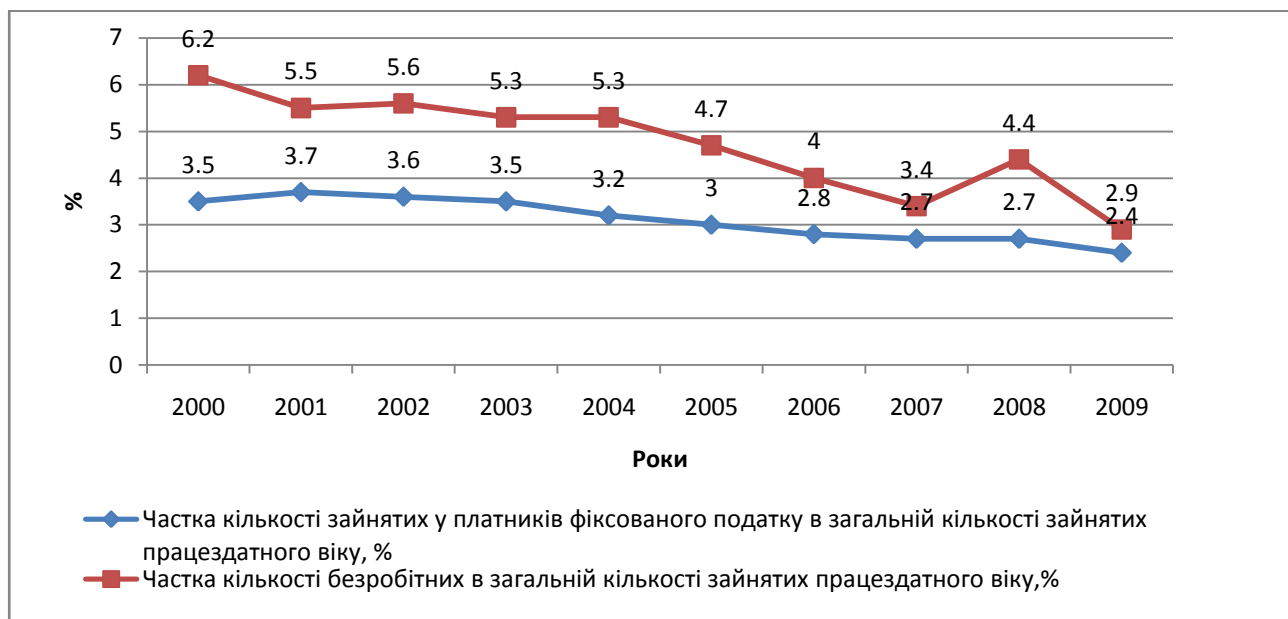
**Рис. 2.11. Частка кількості зайнятих у платників фіксованого податку в загальній кількості зайнятих у СМП, у фізичних осіб підприємців та зайнятих по країні, %**

Складено автором за даними [31], [34–36], [37], [142], [143].

Аналізуючи взаємозв'язок частки кількості зайнятих у платників фіксованого податку у загальній кількості зайнятих працездатного віку з

часткою кількості безробітних в загальній кількості зайнятих працездатного віку, стає очевидним, що у 2000 та 2001 рр. кількість зареєстрованих безробітних зменшується і частково це зменшення відбувається за рахунок створення нових робочих місць у громадян-підприємців. З початку 2002 р. до кінця 2003 р. зв'язок майже не відчутний. З кінця 2004 р. до 2007 р. зменшується частка кількості зайнятих в загальній кількості зайнятих працездатного віку. Таке зменшення відбувається не за рахунок зайнятих на фіксованому податку, бо частка останнього також знижується і у 2009 р. становить 2,4 % загальної кількості зайнятих працездатного віку (рис. 2.12).

Аналізуючи темпи росту кількості зайнятих у платників фіксованого податку, можемо констатувати, що вони мають стабільну тенденцію до зниження.



**Рис. 2.12 Динаміка частки зайнятих у платників фіксованого податку до загальної кількості зайнятих осіб працездатного віку по Україні за період з 2000 по 2009 рр. , %**

Складено автором за даними [31], [32–36], [37], [142], [143].

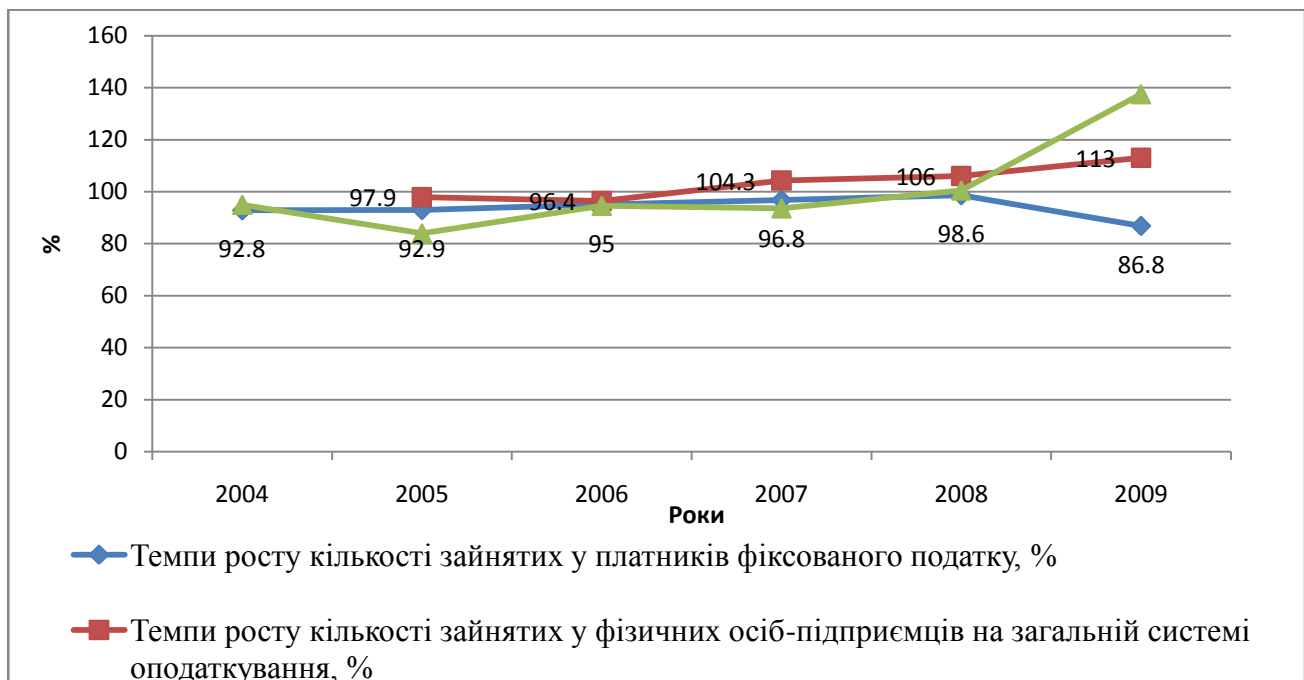
Судячи з даних рис. 2.13, швидшими темпами відбувалося зростання кількості зайнятих у фізичних осіб-підприємців на загальній системі



оподаткування, а отже, ця система є більш ефективною у порівнянні з фіксованим податком. Враховуючи отримані висновки, вважаємо за необхідне введення стимулюючих чинників щодо платників фіксованого податку, з метою укрупнення їхньої діяльності за рахунок збільшення робочих місць. Запропоновані заходи створять умови до підвищення рівня зайнятості, збільшення надходжень до бюджету.

За результатами аналізу ланцюгових темпів росту кількості безробітних і темпів росту кількості зайнятих у платників фіксованого податку, було встановлено, що зв'язку між цими показниками до 2003 р. не існувало, і зі зниженням кількості безробітних по країні кількість зайнятих у СПД-фізичних осіб також знижувалась. Це говорить про відсутність впливу фіксованого податку на формування робочих місць та забезпечення зростання зайнятості. З 2003 по 2009 рр. такий зв'язок частково виникає, хоча є дуже малим.

Як видно з рис. 2.13, темпи росту кількості зайнятих у платників фіксованого податку пов'язані з темпами росту кількості безробітних.



**Рис. 2.13. Ланцюгові темпи росту кількості зайнятих у платників фіксованого податку, платників фізичних осіб підприємців на загальній системі та по країні в цілому, %**

Складено автором за даними [31], [34–36], [37], [142], [143].

У 2009 р. суттєві темпи зростання кількості безробітних обумовлюються, певною мірою, зниженням темпів росту кількості зайнятих, скороченням робочих місць у платників фіксованого податку, які у зв'язку з фінансово-економічною кризою та недостатністю фінансових ресурсів змушені були звільняти своїх найманих працівників, а деякі у цей період закривались.

Важливим показником для визначення ефективності фіксованого податку є обсяг реалізованої продукції. Разом з тим, дані за тривалий період у статистичній звітності відсутні, хоча громадянами-підприємцями у 2008 р. було реалізовано продукції на суму 164598,4 млн грн та 148727,4 млн грн у 2009 р., що становить 5,5 % загального обсягу реалізованої продукції підприємств та 80,3 % і 75,9 % обсягу реалізованої продукції фізичними особами-підприємцями. Кожним платником фіксованого податку в середньому за 2008–2009 рр. було реалізовано продукції на суму 383,32 тис. грн та 380,38 тис. грн відповідно, що вказує на необхідність функціонування такої альтернативи поряд з загальною системою оподаткування. Фіксований податок надає можливість самореалізації та самовдосконалення, зменшує витрати часу на ведення податкового обліку в порівнянні з традиційною системою, не потребує спеціальних знань з економіки. Але роль цього податку для держави з кожним роком зменшується. Зважаючи на необхідність застосування податків, які б зберігали баланс між інтересами влади і підприємництва, вважаємо, що як окрема альтернатива даний податок себе вичерпав і його необхідно скасувати. Разом з тим, враховуючи частку обсягів реалізованої продукції такими підприємцями, задля недопущення збільшення безробіття і надання можливості для самореалізації, з огляду на схожість оподаткування фізичних осіб за фіксованим податком та фізичних осіб за єдиним податком, вважаємо за доцільне переведення фізичних осіб-підприємців на спрощену систему оподаткування, обліку і звітності, поділивши фізичних осіб у цій системі на кілька груп відповідно до критеріїв. Необхідно надати можливість суб'єктам підприємництва реєструвати без сплати податкових платежів до бюджету

додаткових найманих працівників. При цьому держава буде мати можливість зменшити безробіття в країні за рахунок малого підприємництва. Сьогодні на кожного безробітного держава здійснює виплати по безробіттю, які збільшуються щороку. Так, у 2008 р. середній розмір допомоги по безробіттю в грудні склав 571,07 грн, у 2009 р. – 655, 56 грн, а витрати на допомогу по безробіттю в грудні – відповідно 321,3 млн грн та 346,7 млн грн у 2009 р. Працевлаштовуючи безробітних за допомогою малого підприємництва, держава зменшить витрати бюджету на фінансування виплат по безробіттю і витрат бюджету на створення нових робочих місць.

### **2.3. Вплив фіксованого сільськогосподарського податку на розвиток малого підприємництва у сфері сільського господарства**

Маючи на меті підвищення якості та рівня життя населення, зростання ВВП країни, держава намагається підтримувати та розвивати ті сфери діяльності, які забезпечують це зростання, або сприяють йому. Підприємства сільськогосподарської галузі з низькою прибутковістю, недостатністю обігових коштів потребують певних заходів симулювання, серед яких особливе місце посідає стимулювання через важелі податкової системи. Одним із методів зупинення спаду, здійснення підтримки, стабілізації сільськогосподарського виробника, забезпечення продовольчої безпеки держави, нарощування агропромислового виробництва є функціонування з 1998 р. такої альтернативної системи оподаткування як фіксований сільськогосподарський податок (далі–ФСП) [96]. Його було введено Законом України „Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.98 р. № 320-XI (далі – Закон № 320-XI), в порядку експерименту у трьох регіонах України: Старобешівському районі Донецької області, Глобинському районі Полтавської області й Ужгородському районі Закарпатської області. Позитивні результати такого експерименту спонукали до поширення його дії на всій території України, починаючи з 1 січня 1999 р. Законом визначалися основні критерії для

переходу на сплату фіксованого сільськогосподарського податку. Спочатку було передбачено його застосування до 1.01.2004 р., потім чинність була продовжена до 31.12.2009 р., а з 1 січня 2010 р. дію продовжено вже без граничних термінів.

Фіксований сільськогосподарський податок – це податок, який не змінюється протягом визначеного Законом терміну і справляється з одиниці земельної площі [96]. Це альтернатива щодо загальної системи оподаткування, яка має значні відмінності.

До осіб, які визначались згідно з Законом № 320-XI як сільськогосподарські товаровиробники відносились – фізичні або юридичні особи, які займалися виробництвом сільськогосподарської продукції, переробкою власної виробленої сільськогосподарської продукції та її реалізацією [155].

У 2004 р. задля врегулювання деяких непорозумінь було прийнято Закон, згідно з яким сільськогосподарським товаровиробником вважається – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції чи розведенням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках, водозбірниках) і її переробкою на власних чи орендованих потужностях, в тому числі особисто виробленої продукції на давальницьких умовах, і здійснює операції щодо її постачання [156].

З 1991 р. сільськогосподарські підприємства оподатковувалися на загальних підставах. До липня 1997 р. сільськогосподарські товаровиробники мали єдину пільгу щодо податку на прибуток в частині прибутку, який було отримано від виробництва продукції сільського господарства та продуктів переробки. Тоді з боку держави підтримка сільськогосподарських товаровиробників була досить обмеженою, мали місце дефіцит кредитних ресурсів і зростаючий рівень податкового навантаження, що призводило до погіршення фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств. У 1997 та 1998 рр. була спроба цю ситуацію нормалізувати шляхом ухваленням

Законів „Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості сільськогосподарських товаровиробників” [157]; „Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) [158].

З 1998 р. запроваджено нульову ставку ПДВ на операції з реалізації переробним підприємствам молока і м'яса живою вагою та ПДВ–дотацій сільськогосподарським виробникам за продані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо живою вагою [159, с. 64]. Введені зміни суттєво не вплинули на стан сільськогосподарських товаровиробників і він надалі погіршувався, загрожуючи продовольчою кризою. Позитивний вплив на ситуацію вчинив запроваджений фіксований сільськогосподарський податок.

Фіксований сільськогосподарський податок – це загальнодержавний податок, який застосовується поряд із загальною (традиційною) системою оподаткування. Сільськогосподарські товаровиробники мають право на самостійний вибір системи оподаткування: загальної, сплачуючи всі передбачені законодавством податки, збори (обов'язкові платежі); чи альтернативної, зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку. Він єдиний з альтернативних систем внесений до переліку загальнодержавних податків і зборів.

Першочерговий варіант фіксованого сільськогосподарського податку, який діяв з 1999 по 2004 рр., заміняв 12 податків, зборів (обов'язкових платежів), які в свою чергу неоднаково впливали на розвиток сільськогосподарських підприємств. Так, наприклад, нарахування внесків до державних цільових фондів, фонду оплати праці мали найвище податкове навантаження, а їхнє включення до фіксованого сільськогосподарського податку створювало передумови до підвищення та регулярної виплати заробітної плати працівникам підприємства. Але значна економія платників цього податку мала й інший бік – це зниження рівня соціального захисту працівників, які були задіяні в галузі сільського господарства. Лише 68 % грошових коштів надходило до Пенсійного фонду від сплати фіксованого

сільськогосподарського податку до 2004 р., а компенсацію втрат фонду держава не забезпечувала. Наслідком цього стала наявність 2,5 млн працівників, які втратили право на страховий стаж цих років та частину доходів, що мали б отримати за системою пенсійного забезпечення.

Податок на прибуток у період перед введенням фіксованого сільськогосподарського податку сільськогосподарські товаровиробники майже не сплачували у зв'язку з масовою збитковістю таких підприємств. У 1997 та 1998 роках їх нараховувалося відповідно 87,2 % і 91,9 % до загальної кількості сільськогосподарських підприємств. Збір до державного інноваційного фонду вилучався у розмірі 1 % від виручки сільськогосподарських підприємств. Інші податки і збори, в рахунок яких сплачувався фіксований сільськогосподарський податок, менш обтяжливо впливали на галузь сільського господарства.

Загальний ефект звільнення від сплати названих податків і зборів виявився суттєвим: за 1999–2004 р. рівень податкового навантаження на платників фіксованого сільськогосподарського податку у середньому не перевищував 2,5 грн на 100 грн виручки [160, с. 17–25]. В цілому, наявність такої альтернативи не лише знижувала податкове навантаження, а ще й стимулювала до збільшення обсягів виробництва, рівня прибутковості, стимулювала раціональне використання земель, зменшувала витрати на ведення податкового і бухгалтерського обліку та складання звітності.

З 2004 р. реакцією законодавців на постійно зростаючу кількість зловживань у сфері оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком було підвищення мінімальної частки доходу (від реалізації продукції), що необхідна для отримання статусу платника цього податку з 50 % до 75 %. Після продовження чинності даного Закону № 320-XI з 2005 р. він зазнав деяких змін, а саме: до кола платників приєдналися рибницькі, рибальські, риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках, водосховищах). На момент створення підприємства галузі сільського господарства реєстрація платником фіксованого сільськогосподарського

податку є неможливою. З цього ж часу відновлено право працівників сільськогосподарських підприємств, які застосовують альтернативну систему оподаткування – фіксований сільськогосподарський податок, на матеріальне забезпечення завдяки впровадженню бюджетної компенсації доходів. З 12 податків, у рахунок яких сплачувався фіксований сільськогосподарський податок, залишилось 6, а після прийняття Податкового кодексу лише 4: податок на прибуток; земельний податок; збір за спеціальне використання води; збір за здійснення деяких видів підприємницької діяльності.

З 2004 р. платники фіксованого сільськогосподарського податку збір на обов'язкове пенсійне страхування визначали окремо за спеціальною ставкою від об'єкта оподаткування і сплачували за всіх працівників протягом 2005 і 2006 рр. у розмірі 20 відсотків загальної ставки (20 % від ставки розміром 32 %). У 2007 р. слід було сплачувати збір у розмірі 40 %, у 2008 — 60 %, у 2009 — 80 % загальної ставки, з 2010 і в наступних роках — у повному розмірі [161]. Зокрема, з травня 2010 р. платники фіксованого сільськогосподарського податку мають сплачувати внесок до ПФУ за ставкою 33,2 % суми фактичних витрат на оплату праці працівників, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, у тому числі в натуральній формі [162].

Враховуючи вищесказане, стає очевидним поновлення зростання податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників. У порівнянні з 2004 р. рівень податкового навантаження у 2009 р. збільшився у 9 разів, з 2010 р. зріс ще на 40 %. Частковою компенсацією цього навантаження є зниження в 3,33 раза ставки фіксованого сільськогосподарського податку у 2005 р., а також наявність зафіксованої станом на 1995 р. і покладеної в основу розрахунку податку грошової оцінки землі, яка безперечно працює на користь платника такої альтернативи. Все це спонукає повернення підприємств сільськогосподарської галузі на загальну систему оподаткування.

З січня 2011 р. оподаткування за фіксованим податком регулюється Податковим кодексом. Розподіл суми податку до сплати передбачає сплату у 1

кварталі 10 % нарахованого податку; у 2 кварталі – 10 %; у 3 кварталі - 50 %; 4 кварталі – 30 % та дозволяє враховувати сезонність, що є дуже важливим фактором в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств і надає можливість використовувати грошові кошти з більшою продуктивністю.

Прийнятим кодексом врегульовано проблему, пов'язану зі зниженням необхідного 75-відсоткового критерію у зв'язку з виникненням форс-мажорних обставин. Якщо раніше діючими законами це не передбачалось, то на сьогодні, якщо результатом зниження даного критерію були форс-мажорні обставини (підтверджується рішенням обласної ради про наявність таких обставин та включення даного підприємства до переліку постраждалих), то в наступному році на такого платника цей критерій не розповсюджується. [163]

Основна мета при стимулюванні сільськогосподарських товаровиробників полягає не в отриманні якомога більших податкових надходжень до бюджету, а в якомога ефективнішій їхній підтримці задля забезпечення продовольчої потреби населення, нарощування обсягів виробництва з одночасним раціональним використанням землі.

Проведений аналіз ефективності застосування фіксованого сільськогосподарського податку за період з 2000 по 2009 рр. свідчить, що відбувається постійне зростання частки малих підприємств сфери сільського господарства в загальній кількості підприємств сільського господарства по Україні. У 2000 р. така частка складала 38,7 %, у 2006 р. – 75,3 %, у 2009 р. – 80,6 %. Але частка обсягів сільського господарства, мисливства, лісового господарства у зальному обсязі валової доданої вартості знижується і у 2009 р. складає 8,2 % у порівнянні з 2004 р. – 11,9 %. З 1998 по 2002 рр. кількість фермерських господарств, які застосовували фіксований сільськогосподарський податок, зростала і склала 43 тис.од. З 2003 до 2006 рр. відзначено значне зниження кількості таких підприємств. У 2008 та 2010 рр. спостерігається подальше зниження, яке пов'язане з фінансово-економічною кризою (табл. 2.4).



**Основні показники діяльності фермерських господарств у динаміці за  
2004–2010 рр.**

<b>Показники</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Кількість фермерських господарств, тис. од.	42,5	42,4	43,2	43,4	42,4	42	41,5
Чисельність працівників фермерських господарствах, тис. осіб	130,29	133,53	132,03	115,34	111,66	102,8	98,4
Чисельність працівників на одне фермерське господарство, одиниць	3,07	3,15	3,06	2,66	2,63	2,45	2,4
Площа сільськогосподарських угідь у користуванні фермерських господарств, тис. га	-	3661,2	3972,8	4198,9	4327,8	4298,6	4290,8
Середня кількість угідь на одне фермерське господарство, тис. га	-	86,3	91,96	96,75	102,1	102,3	103,4
Вироблено валової продукції фермерськими господарствами, млн грн	3150,6	3424,6	4097,0	3477,2	5921,4	5074,9	5012,9
Кількість валової продукції на одного працівника, тис. грн	24,18	25,65	31,03	30,14	53,03	49,37	50,94

Складено автором за данії джерел [162], [31], [143].

Незважаючи на таке зниження, у 2010 р. майже 88 % сільськогосподарських підприємств, які мали сільськогосподарські угіддя

оподатковувались за фіксованим сільськогосподарським податком. На нашу думку, таке зниження обумовлене низкою чинників. По-перше, з 2004 р. сільськогосподарськими товаровиробниками вважаються лише юридичні особи, тоді як до 2004 р. мали право працювати на цьому податку і фізичні особи, що відповідали встановленим критеріям. По-друге, з 2004 р. підвищено критерій частки обсягів сільськогосподарського товаровиробництва (що необхідний для переходу на фіксований сільськогосподарський податок) за попередній податковий рік з 50 % до 75 %. Це обумовило зниження у наступні роки кількості таких підприємств.

Чисельність працівників у фермерських господарств зростала до 2005 р., а з 2005 по 2010 рр. мала постійну тенденцію до зниження і склала 98,4 тис.осіб, низившись при цьому на 35,13 тис.осіб.

Таке зниження пояснюється змінами у законодавстві щодо сплати внесків за найманих працівників до фондів підприємствами, які застосовують фіксований сільськогосподарський податок, а це майже всі фермерські господарства.

У сільському господарстві в 2010 р. зайнято майже 3,2 млн осіб, що становить 7 % всього наявного населення держави. У 2004 р. зайнятість у сільському господарстві складала 4 млн осіб, або 8,4 %. Тобто спостерігається зниження за всіма економічними показниками. Така тенденція має слугувати сигналом до прийняття радикальних змін, що стосуються сфери сільського господарства та забезпечення зайнятості.

Незважаючи на зменшення кількості фермерських господарств, прибуток від звичайної діяльності до оподаткування цих підприємств зростає.

Аналіз даних таблиці 2.5 свідчить, що в середньому одним підприємством на фіксованому сільськогосподарському податку було сплачено податку у 2007 р. 2,98 млн грн.. Порівнюючи з прибутком фермерських господарств, очевидно, що ця сума складає 12 %, у 2010 р. 2,8 млн грн або 4,8 % прибутку фермерських господарств (табл. 2.5).

Отже, з одного боку, наявність такого податку спонукає сільськогосподарські підприємства до збільшення прибутку, бо не стягується безпосередньо з нього, а з площі сільськогосподарських угідь, з іншого боку, враховуючи зниження чисельності працюючих на цих підприємства, потребує регулюючих дій держави.

Таблиця 2.5

**Динаміка показників прибутку фермерських господарств і надходжень від платників фіксованого податку за період 2004–2010 рр.**

<b>Показники</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Прибуток, збиток (-) від реалізації сільськогосподарської продукції та послуг, млн грн	-	-	1065,5	1321,4	1603,1	2626,2
Кількість фермерських господарств, тис.од	42,4	43,2	43,4	42,4	42	41,5
Прибуток на одне фермерське господарство, млн грн	-	-	24,55	31,16	38,17	63,28
Кількість платників фіксованого сільськогосподарського податку, тис.од	45,550	44,638	44,705	44,174	43,582	43,39
Надходження від сплати фіксованого сільськогосподарського податку, млн грн	386,1	136,5	133	128,86	122,88	124,9
Надходження до бюджету в середньому від одного платника фіксованого с/г податку, млн грн	8,467	3,061	2,975	2,915	2,818	2,878

Складено автором за дані джерел [162, 164], [31], [143].

Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників за такою альтернативою як фіксований сільськогосподарський податок на даному етапі є пом'якшувальним та стимулюючим фактором їхнього подальшого розвитку, знижує податковий тиск на сільськогосподарські підприємства.

Така альтернатива достатньо вигідна для сільськогосподарських товаровиробників, але незважаючи на це, кількість зареєстрованих платників фіксованого сільськогосподарського податку має тенденцію до скорочення з незначним підвищенням у 2007 р.

До загального переліку чинників, що спонукали до такого зниження, можна віднести основний недолік цього податку – не вигідність для збиткових підприємств (бо незважаючи на збитковість, вони повинні сплачувати фіксований сільськогосподарський податок), в результаті чого підприємства переходять на загальну систему оподаткування. Загалом з 2004 по 2010 рр. знижується і частка зареєстрованих юридичних осіб сфери сільського господарства до загальної кількості суб'єктів господарювання з 17,6 % до 16,5 % відповідно. Аналізуючи ці показники, очевидним є необхідність підтримки сільського господарства з боку держави, надання їм різноманітних видів допомоги, однією з яких є подальше функціонування фіксованого сільськогосподарського податку.

Запровадження альтернативної системи оподаткування – фіксованого сільськогосподарського податку, суттєво знизило податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників у перші роки його запровадження до рівня 3–4 коп. з грн виручки. У 2001–2004 рр. розмір підтримки оцінювався у 1,3–1,4 млрд грн щороку, з 2005 р. 0,4–0,5 млрд грн [165]. Завдяки зниженню податкового навантаження у суб'єктів підприємництва створюються додаткові фінансові ресурси. А саме за період з 2002–2006 рр. обсяги цих ресурсів сягнули 3,5–4,1 млрд грн за рахунок застосування не лише фіксованого сільськогосподарського податку, а ще й за рахунок спеціального режиму справляння ПДВ, а у 2007 р. фінансові ресурси перевищили 5,5 млрд грн. У 2006–2007 рр. функціонування фіксованого сільськогосподарського податку та спеціального режиму справляння ПДВ забезпечували близько 45 % всіх фінансових ресурсів державної підтримки.

Щорічні вигоди сільськогосподарських товаровиробників від застосування фіксованого сільськогосподарського податку оцінюються у 1,4 млрд грн. Внаслідок виключення внесків до фондів у 2005 р. вигоди скоротилися на 230 млн грн, за прогнозами в 2011 і 2012 рр. вони можуть зменшитися до кількох сотень млн грн [166].

Незважаючи на стабільну тенденцію зниження податкових надходжень від фіксованого сільськогосподарського податку, кількості підприємств, які оподатковуються за цим податком, необхідним залишається стимулювання та підтримка сектору сільського господарства як такого, що формує на сьогодні 16 % ВВП і в якому зайнято майже 12 % всього населення у працездатному віці.

У цілому, зіставляючи позитивні та негативні аспекти запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, більшість економістів відзначає доцільність введення цього податку у період трансформаційних процесів в економічній системі, які супроводжуються макроекономічною нестабільністю, недосконалою фінансово-кредитною політикою, монополізацією ринків, зниженням реальних доходів населення, позабалансовими операціями у сфері господарської діяльності, кризою неплатежів і майже суцільною збитковістю підприємств галузі [167]. Тому передбачуваним і логічним кроком стало продовження дії даного податку з 1 січня 2010 р. та відображення його, майже в незмінному вигляді, у Податковому кодексі України. Але необхідним є внесення деяких коректив у механізм даного податку задля зниження податкового навантаження та рівномірного й обґрунтованого перерозподілу його серед товаровиробників. При цьому повинні бути вирішені питання вирівнювання умов та стимулювання ефективного господарювання виробників; поєднання інтересів сільськогосподарських товаровиробників і держави; покращення механізму справляння фіксованого сільськогосподарського податку.

Одним із можливих шляхів зрівняння ситуації на ринку та рівномірного податкового навантаження може стати введення критерію, за яким

сільськогосподарські підприємства будуть ділитися в залежності від кількості площі земельних угідь у їхній власності та оренді, на тих, які мають право використовувати фіксований сільськогосподарський податок, та тих, які при перевищенні цієї межі будуть його втрачати. На сьогоднішній день фермери, які мають 30, 50, або 100 тис. га, сплачують податок у розмірі 20 грн за га, що є неприпустимим [168], [169].

Задля стимулювання створення сільськогосподарськими товаровиробниками робочих місць необхідно застосовувати понижені ставки за внесками до фондів (наприклад як у країнах Західної Європи – близько 15 % на фонд оплати праці). Це зменшить ухиляння від сплати таких внесків, податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників і забезпечить зростання кількості новостворених робочих місць.

## РОЗДІЛ 3

### КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ РОЗВИТКУ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ

#### 3.1. Адаптація міжнародного досвіду оподаткування малого бізнесу в українську практику

Оподаткування малого підприємництва країн світу різниться в залежності від методів та засобів, які застосовуються задля стимулювання розвитку малого підприємництва. Міжнародний досвід оподаткування суб'єктів малого підприємництва певною мірою може бути застосований в українській практиці оподаткування з попередньою його адаптацією до умов трансформаційної економіки.

Задля обрання найбільш доцільних рішень в оподаткуванні малого підприємництва України, з метою покращення соціально-економічного стану та передумов створення середнього класу, було проаналізовано певну кількість існуючих систем і моделей оподаткування країн світу. Для аналізу обрано системи і моделі оподаткування промислово розвинених країн, де розвиток малого підприємництва характеризується значними показниками його ефективності, а саме: внесок малого підприємництва у ВВП та питома вага зайнятих у секторі малого підприємництва (дані наведені у табл. 3.1).

Узагальнення основних положень податкових систем і моделей у зарубіжних країнах дозволило зробити висновок про наявність у них загальних рис та використання потужних інструментів:

- система пільг та звільнень (Великобританія, Франція, Італія, Швеція, Нідерланди, Німеччина, Естонія, Болгарія);
- диференційовані ставки (США, Італія, Нідерланди, Великобританія);

- прискорена амортизація (США, Франція, Польща);
- спрощена процедура обліку і звітності (США, Великобританія, Швеція);
- стимулювання науково-дослідної діяльності (Франція, Нідерланди);
- спеціальні режими оподаткування (Франція, Литва);
- зменшена база оподаткування (Чехія).

Таблиця 3.1

**Внесок малого підприємництва у ВВП та питома вага зайнятих у малому підприємстві країн світу у 2007-2008 рр., %**

Країни	Показники	Внесок у ВВП, % у 2007 р.	Внесок у ВВП, % у 2008 р.	Питома вага зайнятих у загальній кількості зайнятих по країні, %
США		54,1	-	50,0
Великобританія		45,9	50,7	53,0
Франція		53,0	53,7	59,0
Італія		68,6	70,3	77,3
Швеція		57	-	60,0
Німеччина		34,9	52,5	70,0
Нідерланди		51,1	60,4	60,0

Складено автором за даними [170, с. 188], [171, с. 35–36], [172].

Найбільших показників ефективності в результаті застосування стимулюючих заходів, з обраних для дослідження країн, досягнуто в Італії. Вони зумовлені наявністю пільгових ставок оподаткування малого підприємництва. Так, при придбанні підприємством нових передових технологій, таке підприємство може отримати субсидії або бути звільненим від сплати податків у розмірі від 25 % від суми інвестицій (але не більш як 450 млн лір), якщо кількість зайнятих на цьому підприємстві не перевищує 100 осіб [173, с. 24]. Новостворені підприємства, які діють у сфері промисловості на



півдні Італії, звільняються впродовж 10 років від сплати прибуткового податку та місцевого прибуткового податку [174, с. 445]. Прибуток, який реінвестується в південні райони, незважаючи на район та місце його виникнення, також звільняється від місцевого прибуткового податку. А підприємства, які закупають землі південних районів для будівництва промислових підприємств, звільняються від сплати поземельного реєстраційного та іпотечного податків, які становлять відповідно 7 % та 9 % ціни землі. Чимало заохочуються і науково-дослідні роботи суб'єктів малого господарювання (до 30 % витрат звільнено від оподаткування) [175, с. 32].

Такі заходи спонукають до купівлі послуг і технологій, які сприяють зростанню продуктивності праці, підвищенню якості продукції, пошуку нових ринків збуту, що загалом підвищує рівень діяльності суб'єктів підприємництва і надає нові можливості для їхнього випереджального розвитку. Це й зумовило, на нашу думку, найвищі серед країн, які аналізуються, показники частки у ВВП та кількості робочих місць.

Тому ми вважаємо за доцільне розглянути можливість застосування в Україні такого інструменту як реінвестування прибутку в галузі матеріального виробництва, сільського господарства та на таких територіях, де спостерігається нагальна необхідність створення умов для забезпечення працевлаштування населення. Це на нашу думку, спочатку буде спонукати власника до розширення діяльності, і як наслідок, до зростання кількості зайнятих.

Податкове законодавство Швеції побудоване на принципі нейтральності, у відповідності з яким до всіх підприємств, незалежно від місця знаходження, бази оподаткування, вид діяльності, юридичну форму чи розмір, застосовуються однакові ставки та база оподаткування. Але незважаючи на це, для суб'єктів господарювання малих форм все ж передбачено податкові пільги, що полягають в наступному:

- використовується касовий метод обліку доходів і порядок реєстрування лише в податкових інспекціях;
- подається спрощена податкова декларація;
- якщо дохід не перевищує 110 тис. дол., то податкова декларація подається лише раз на р.;
- новоствореному приватному торговцю, який є самостійно зайнятою особою або партнером, якщо це окрема особа, дозволяється зменшити дохід на величину збитків від господарської діяльності протягом перших п'яти років діяльності;
- дивіденди підприємств, акції яких не котируються на біржі, частково звільняються від податку.

Завдяки існуванню таких пільг при оподаткуванні малого підприємництва у Швеції частка малого підприємництва у ВВП складає 57 %, частка зайнятих у загальній кількості зайнятих – 60 % (див. табл. 3.1.) [171, с. 35–36]. Беручи до уваги досвід даної країни з використання вищеназваних пільг, пропонуємо застосовувати в Україні, поряд із спрощеною податковою декларацією, такий вид пільги як подання податкової декларації фізичними особами – підприємцями (без найманих працівників) лише раз на р., якщо обсяг реалізації не перевищує 530 мінімальних заробітних плат, що надасть можливість зменшення витрат часу на подання звітності та ймовірність фінансових санкцій як результату помилок.

Дещо наближеною до системи оподаткування України є система оподаткування Франції, де критеріями переходу на альтернативну систему встановлено кількість осіб та обсяги обігу. Але, на відміну від нашої країни, у Франції досягнуто досить високих показників ефективності малого підприємництва, а саме: внесок у ВВП країни складає 53 %, кількість зайнятих у загальній кількості зайнятих – 59 %.(див. табл. 3.1). Досягнення такого результату обумовлюється застосуванням особливих умов оподаткування малого підприємництва, серед яких слід виділити [176, с. 60], [177, с. 474–479]:

- повне звільнення від оподаткування новостворених підприємств на протязі перших двох років на 75 % – на третьому, на 50 % – на четвертому та 25 % – на п'ятому роках роботи [178, с. 8–11], [178]:
- звільнення протягом двох років від сплати професійного податку, податку на забудовані території та ін.;
- пільги для підприємств, які збільшують капітал у грошовій формі;
- режим прискореної амортизації для обладнання;
- знижки для підприємств, які намагаються здійснювати діяльність на іноземному ринку;
- знижки на витрати, пов'язані з професійною підготовкою кадрів (із податку на компанії можна вирахувати до 25 % обсягу річного збільшення цих витрат, але не більш як 1 млн франків);
- знижка на науково-дослідницькі витрати (можна вирахувати з податку на компанії 50 % річного збільшення обсягів цих витрат).

Також законодавством передбачене застосування для малих підприємств режиму звичайних і спрощених податків, який, в свою чергу, залежить від обігу та виду діяльності платника. Такі підприємства не подають декларацію про податок на додану вартість, але сплачують прибуткові податки, розмір яких залежить від сфери діяльності. На мікропідприємствах лише ведуть облік фінансових надходжень, закупівель та складають формальні рахунки з ПДВ, в яких указано, що він не стягується. За спрощеною схемою подають декларацію та сплачують податки малі підприємства (мікро), фізичні особи (які повинні сплачувати прибутковий податок), у яких річний дохід не перевищує 500 тис. французьких франків (без ПДВ), при здійсненні торговельної діяльності, та 175 тис. французьких франків при наданні послуг та здійсненні некомерційної діяльності.

Спрощений режим оподаткування поширюється на платників податку, річний обіг яких: у торговельній діяльності знаходиться в межах від 500 тис. до 5 млн французьких франків включно (без ПДВ); при наданні послуг та

некомерційній діяльності в межах від 175 тис до 1,5 млн французьких франків включно (без ПДВ, при чому платник підпадає під дію податкового режиму); при наданні індивідуальних послуг чи здійсненні некомерційної діяльності фізичними особами понад 175 тис. французьких франків (без ПДВ, при цьому платник підпадає під дію податкового режиму) [180].

Застосовуючи спрощений податковий режим, підприємства подають спрощену форму звітності. Малими підприємствами подаються податковим органам дані щодо основних фондів, розміру інвестицій, фінансових результатів діяльності, балансу.

Якщо ж мале, середнє підприємство використовує частину оподаткованого прибутку, з якого стягується скорочений податок, як капіталовкладення у це ж підприємство, то воно має право оподатковувати прибуток за ставкою 19 %.

Знижену ставку прибуткового податку мають право застосовувати ті підприємства, обіг яких не перевищує 50 млн французьких франків (без ПДВ); ті, в яких більш ніж 75 % капіталу належить фізичним особам, сума оподаткованого за пониженою ставкою прибутку складає не менш ніж 25 % фінансового прибутку, що залишився після оподаткування, а також якщо підприємство реінвестує свій дохід і зобов'язується протягом трьох років, щороку реінвестувати таку ж саму частку прибутку, яка залишилася після сплати податків [180].

Також допускається 100 відсоткове списання, вартості комп'ютерів у перший р. використання та 50 відсоткове списання вартості для інших видів перспективного обладнання.

Платнику необхідно лише подати заповнену декларацію про доходи, а податкове відомство самостійно здійснює вирахування та визначає розмір податку до сплати [181, с. 228].

Такий метод надає можливість суб'єктам малого підприємництва уникнути арифметичних помилок при розрахунках і мінімізує до нуля

фінансові санкції, що не може не виступати стимулом у їхньому подальшому розвитку. Тому, на нашу думку, цей метод буде досить доречним при оподаткуванні суб'єктів малого підприємництва в Україні. Варто вказати на ще один важливий, на нашу думку, метод – режим прискореної амортизації для обладнання. Завдяки цьому методу у підприємців з'явиться можливість швидшого повернення обігових коштів, що є стимулом до оновлення обладнання, розширення діяльності.

До особливостей оподаткування малого підприємництва в Нідерландах відносяться: оподаткування прибуткового податку з фізичних осіб і корпорацій проводиться за пониженою ставкою залежно від процентних доходів від позичок, які виникають у результаті таких позик; пільги щодо зменшення податків, які нараховуються на фонд заробітної плати, мають ті малі підприємства, які наймають персонал для науково-дослідницької роботи, та ті, які сприяють становленню і розвитку суб'єктів малого підприємництва.

Крім того, підприємство малої форми господарювання має право зменшити на деяку частку від суми, що вкладена в капітальні активи, (також зароблені самостійно), свій оподатковуваний дохід, але в разі, коли сукупні річні інвестиції (які підпадають під ці пільги), знаходяться в межах 3900–566000 гульденів, і вартість окремої одиниці не менш ніж 1000 гульденів. Сума, яку віднімають, є частиною витрат на придбання активів і розраховується за відсотковою шкалою: 27 % стосовно річних інвестицій, які становлять не більш ніж 3900 гульденів, знижуючись до 0 %, якщо річні інвестиції перевищують 566000 гульденів.

Ставки податку на прибуток мають диференційований характер і коливаються в залежності від типу доходу в межах 25 % – 52 %. За ставкою 29 % оподатковуються перші 22689 євро прибутку. Для приватних підприємців прогресивні ставки зростають у межах диференціації за чотирма діапазонами: з 32,35 % до 52 %. Крім цього, підприємці мають особливі переваги при розрахунку та декларуванні доходу [175, с. 33].

Наявність вищевказаних особливостей у сфері оподаткування малого підприємництва зумовила високий рівень частки зайнятості на малих підприємствах у загальній кількості зайнятих – 60 %, внесок у ВВП країни становив 51,1 % (див. табл. 3.1).

Аналізуючи особливості оподаткування малого підприємництва Нідерландів, слід зазначити більш швидке зростання частки зайнятості, ніж частки у ВВП. Це обумовлюється застосуванням саме методу зменшення податків, які нараховуються на фонд заробітної плати у тих підприємств, котрі наймають персонал для науково-дослідницької роботи, та у тих, котрі сприяють становленню і розвитку суб'єктів малого підприємництва, а також наявність диференційованих ставок податку на прибуток. Адаптувавши цей досвід до реалій сьогодення в Україні, ми отримаємо можливість регулювання частки зайнятості в малому підприємстві, стимулювання науково-дослідної роботи, підвищення якості ведення бізнесу.

В оподаткуванні сфери малого підприємництва США немає особливих режимів і способів оподаткування малого та середнього підприємництва. Натомість, всі зареєстровані підприємства повинні вести ретельний і повний бухгалтерський облік, що використовується при розрахунку прибутку з метою оподаткування. Але разом з тим існують деякі регуляторні норми (з оподаткування малих форм), завдяки яким стимулюється мале підприємництво, спрощується процедура обліку та звітності і полегшується надходження інвестицій у малий бізнес. Підприємства, які мають низький рівень прибутків, сплачують прибутковий податок за нижчими ставками [182], [183, с. 127]:

– 15 %, якщо річний оподатковуваний прибуток знаходиться на рівні до 50 тис. дол. США;

– 25 %, якщо річний оподатковуваний прибуток знаходиться в межах від 50 тис. до 75 тис. дол.США;

– 34 %, якщо річний оподатковуваний прибуток знаходиться в межах від 75 тис. до 10 млн дол.США;

– 35 %, якщо річний оподатковуваний прибуток становить понад 10 млн дол. США.

Така диференціація ставок податку на прибуток у США є дієвим інструментом стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва. Це підтверджується даними про питому вагу суб'єктів малого підприємництва у ВВП та зайнятості по країні. Внесок малого підприємництва у ВВП становить – 54,1 %, а питома вага зайнятих у загальній кількості зайнятих – 50 % (див. табл. 3.1).

В США застосовують також і інші інструменти податкової політики. Зокрема, якщо платники податків мають невеликі обсяги прибутків, то вони можуть скористатися касовим методом обліку, замість методу нарахування. Ще однією можливістю для малих підприємств є вилучення з оподаткування інвестицій у капітальні активи за умови, що їхні річні обсяги не перевищують 24 тис. дол. США. Малі підприємства США можуть скористатися прискореною амортизацією і скоротити суму до сплати на 7 % від загальної вартості обладнання з терміном служби більш як 7 років [184, с. 371 ].

Застосування таких інструментів позитивно впливає на розвиток малого підприємництва, збільшення обсягів виробництва, кількості робочих місць, загалом доводять свою ефективність (див. табл. 3.1) .

Достатньо ефективною є система підтримки малого підприємництва Великобританії, де в стимулюванні розвитку малого підприємництва значна роль відводиться бюджетно-податковій та кредитній політикам. Для малих підприємств існують понижені ставки податку з корпорацій. В незалежності від того, до якого періоду відносяться доходи та видатки, їхній запис ведеться лише після фактичного надходження і виплати. Також існує низка пільг: ефективна система знижок при сплаті прострочених кредитів; відстрочка сплати рахунків; складання балансу для розрахунку податку на додану вартість лише після сплати своїх рахунків; звільнення від сплати прибуткового податку на капітал молодіжних кооперативів [185, с. 102]. Але єдине визначення малого

підприємства тут відсутнє. В більшості випадків, такі підприємства підпорядковуються одним і тим самим правилам, що й інші платники податків. У відповідності з законодавством країни, підприємства, які мають річний дохід менш ніж 15 тисяч фунтів стерлінгів, повинні заповнити тільки просту податкову декларацію, не вказуючи детальних даних щодо діяльності, активів чи зобов'язань. Якщо сумарні річні зобов'язання підприємства становлять менш ніж 500 фунтів стерлінгів, то суб'єкт підприємництва звільняється від сплати податку за наступний р. та від сплати авансових внесків, сплачуючи лише те, що необхідно внести на дату закриття балансу.

Такий підхід надає можливість суб'єктам господарювання збільшувати свої обігові кошти. Однією зі сприятливих та стимулюючих умов господарювання малих підприємств Великобританії є наявність прогресивної шкали оподаткування прибутку, а саме:

- за ставкою 10 % оподатковуються особи і підприємства із щомісячним доходом до 1520 фунтів стерлінгів;
- ставка 22 % поширюється на підприємців із доходом від 1521 до 28400 фунтів стерлінгів;
- за ставкою 40 % оподатковуються підприємства з доходом понад 28400 фунтів стерлінгів.

Для підприємств малого бізнесу ставка податку на прибуток діє на рівні 25 %, а для всіх інших – 33 % [186, с. 4].

З метою заохочення інвестицій у сферу інновацій діє податкова пільга, за якої суб'єкт малого підприємництва може списати 50 % витрат оподаткованого доходу, а до 2003 р. діяла пільга, за якою малі підприємства, котрі вкладали кошти в придбання комп'ютерів, програмне забезпечення, сучасні засоби зв'язку, в перший р. придбання могли зменшувати оподатковуваний дохід на 100 % вартості такого майна [180].

Стимулювання капіталовкладень у будівлі та споруди відбувається завдяки досить поширеній податковій знижці на амортизацію будівель та



устаткування, яка надає можливість деяким суб'єктам малого підприємництва вираховувати зі своєї бази оподаткування до 49 % їхньої вартості за умови: штат підприємства не більш ніж 250 осіб; вартість активів не більш ніж 5,6 млн фунтів стерлінгів та річний дохід не більш ніж 11,2 млн ф.с.

Застосування таких заходів сприяло створенню частки малого підприємництва у ВВП та питомої ваги зайнятих у малому підприємстві в загальній кількості зайнятих на рівні, відповідно 46 % та 53 % [171, с. 35–36].

На нашу думку, варто було б адаптувати досвід щодо заохочення інвестицій у сферу інновацій, що надасть можливість підвищення ефективності ведення бізнесу та рівня прибутковості підприємств, а як наслідок – розширення виробництва, створення нових робочих місць.

Цікавим є досвід Німеччини в питаннях створення сприятливих умови для розвитку малого підприємництва в порівнянні з іншими країнами. Частка зайнятих у малому підприємстві у 2007 р. набагато вища аніж внесок у ВВП країни, а саме 70 % та 35 % відповідно (див. табл. 3.1). Отже, в даній країні відбувається чітко виражене стимулювання зайнятості в сфері малого підприємництва, політика має соціальний вектор, що зумовлює рівень безробіття в межах до 8 % (для порівняння в Україні понад 10 % ) [187]. Такі результати зумовлено використанням особливих пільг при оподаткуванні малого підприємництва, а саме: з 50 видів податків майже по кожному надаються пільги для суб'єктів малого підприємництва, кількість наявних пільг становить близько 200 видів. Безпосередньо для малих фірм у державі передбачено: створення неоподаткованого резерву прибутку, спеціальні норми амортизації, інвестиційний надлишок, які надаються податковими відомствами [12, с. 81].

Для малих підприємств, у яких річний прибуток не перевищує 2 млн євро, сплата податку на 50 % менша у порівнянні з великими підприємствами. На пільгових умовах амортизуються необігові активи протягом трьох років: 50 % вкладеного капіталу за перший р., 30 % – за другий та 20 % – за третій, що

спонукає підприємства до модернізації виробництва й інновацій. Для приватних підприємців-пенсіонерів (старших 55 років) чи тимчасово непрацевдатних з 2001 р. прибуток, який отриманий від закриття, продажу справи, оподатковується за ставкою корпоративного податку, яка на 50 % менша за середню. Також, у розмірі 51200 євро, існує спеціальна пільга з корпоративного податку при закритті чи продажу приватної справи [175, с. 30–31].

Заходи, які застосовуються у Німеччині в сфері оподаткування малого підприємництва, досить ефективні, навіть з огляду на те що 2/3 робочих місць створюється за рахунок дрібного підприємництва. З двох мільйонів підприємств до категорії малого підприємництва відносяться 95 %, водночас, на них припадає 62 % найманої робочої сили, створюється 57 % національного доходу та 41 % річного обсягу капіталовкладень. За останні 10 років на малих підприємствах з обсягом до 20 осіб кількість зайнятих зросла на 600 тис. чоловік [188].

Тому, на нашу думку, в Україні, з метою зниження рівня безробіття та підвищення зайнятості, мають фікціонувати такі види стимулів та пільг як створення неоподаткованого резерву прибутку, спеціальні норми амортизації. Om

Крім вище розглянутих країн, вважаємо за необхідне дослідити оподаткування малого підприємництва деяких країн близького зарубіжжя, у зв'язку зі спорідненістю рис та схожістю ментальності.

В Естонії частка внеску малого підприємництва у ВВП країни в 2008 р. складала 68,1 %. Задля досягнення такого результату, а також соціальної вигоди та економічного зростання з 1 січня 2000 р. частка прибутку, яка реінвестується підприємством у його розвиток, звільняється від оподаткування, а оподатковуються лише витрати, які не пов'язані з виробництвом безпосередньо та дивіденди підприємства від цінних паперів. Оподаткуванню підпадає не зароблений прибуток, а розподілений, і процедура здійснюється на момент господарського розподілу прибутку (а не на момент його появи). Від прибуткового податку звільнено будь-які інвестиції, навіть ті, що йдуть за

кордон. В якості ж компенсаторів втрат, які виникають при реінвестуванні сум у виробництво, та як наслідок зменшення надходжень бюджету, підвищено рівень митних ставок та більшості акцизних зборів [178]. Застосовуючи такі методи держава стимулює економічне відтворення економіки, розвиток підприємництва та створення нових робочих місць, товарів, послуг, розширює та модернізує виробництво з застосуванням нових технологій, а, як наслідок, підвищується рівень суспільного добробуту та соціальні вигоди. Тому варто було б в Україні застосовувати метод реінвестування прибутку, який дає високу ефективність не лише в Естонії.

Для економіки Литви характерне застосування спеціального режиму оподаткування, яке прив'язане до статусу платника (юридична чи фізична особа), та виду підприємницької діяльності, якщо це фізична особа-підприємець. За пониженою ставкою прибуткового податку в розмірі 15 % оподатковуються малі підприємства, у яких валовий дохід не перевищує 25 тис. дол. Для порівняння, прибуток юридичних осіб на загальній системі оподаткування оподатковується за ставкою 29 % від чистого оподаткованого прибутку. Юридичними особами, які займаються сільськогосподарським виробництвом і у яких більш ніж 50 % валового доходу отримано від цього виробництва, застосовується ставка податку на прибуток у розмірі 10 %. Ще однією особливістю пониженої ставки є дотримання підприємством особливих критеріїв, а саме: кількість робітників не повинна перевищувати 50 осіб, а види діяльності не повинні бути пов'язані з реалізацією і виробництвом алкогольної продукції, продуктів нафтопереробки та нафти, продовольства тощо [175, с. 44]. Для фізичних осіб-підприємців, які здійснюють індивідуальну трудову діяльність, передбачена сплата лише прибуткового податку за ставкою 29 %.

Одним із різновидів спеціальних режимів оподаткування фізичних осіб підприємців Литви є ліцензування. Під цей різновид підпадають фізичні особи, валовий дохід яких не перевищує 25 тис. дол. США, відсутні наймані працівники та здійснюються певні види підприємницької діяльності [178]:

- 25 видів виробничої, комерційної діяльності (включаючи виробництво і продаж одягу, туризм, ремесла тощо);
- 13 типів діяльності з надання послуг (включаючи перукарські, фото послуги, тощо);
- 6 типів торговельної діяльності (торгівля з кіосків, з візків, на відкритих ринках, за місце);
- інші види діяльності, включаючи послуги з грошових переказів, гральний бізнес, професійний спорт і т. д.

Якщо ж валовий дохід становить 25 тис. дол. США чи більше, то платником отримується ліцензія за подвоєною ціною та він автоматично стає платником ПДВ, сплачує його і подає звітність.

Проведений аналіз і моніторинг систем оподаткування малого підприємництва країн світу надає можливість зробити висновки, що мале підприємництво є особливою сферою діяльності, яка потребує стимулювання. Аналіз і узагальнення міжнародної практики оподаткування суб'єктів малого підприємництва дозволяє виділити такі основні підходи оподаткування суб'єктів малого підприємництва, з метою стимулювання його розвитку:

- наявність сукупності податкових пільг, які вводяться на фоні загальної податкової системи країни, як правило, щодо окремих крупних податків;
- створення особливих режимів оподаткування, які поєднуються в кожній окремій країні по-своєму (це можуть бути фіксовані платежі замість одного чи декількох традиційних податків, або при збереженні всіх видів податків, спрощення порядку розрахунку, сплати та подання звітності).

Так, зниження податку на прибуток для малих підприємств надає можливість збільшувати обсяги та норми прибутку і цим самим сприяє подальшому розвитку, а спрощення нарахування, сплати та звітності вивільняє робочий час для здійснення безпосередньо підприємницької діяльності.

Тобто, в основному застосовуються пільги, які підвищують конкурентоспроможність, інноваційну та інвестиційну діяльність суб'єктів

малих форм господарювання, а також ті, які дозволяють спростити податкове адміністрування. Останнім часом в економічно розвинених країнах тенденція спрямована на спрощені та більш легкі для розробки і введення системи, моделі оподаткування суб'єктів малого підприємництва, які мають максимум раціональності.

В кожній державі, з огляду на важливу економічну роль малого підприємництва, застосовуються свої методи заохочення розвитку та податкового стимулювання, навіть у тих країнах, які мають нейтральний характер податкової системи.

Вважаємо, що актуальним для нашої держави було б запровадження таких стимулів, які найчастіше зустрічаються у вище проаналізованих країнах і надають ефект збільшення частки зайнятості та внеску у ВВП країни:

1. Надання пільг при реінвестуванні прибутку. Така пільга має бути пов'язана з конкретними зобов'язаннями, відповідальністю підприємства, дотриманням ним правил, обсягів і термінів рефінансування свого доходу, що надасть можливість модернізувати підприємство, створити нові робочі місця та стимулювати національну економіку.
2. Застосування спеціальних диференційованих ставок, прив'язаних до сфер діяльності, що надасть можливість стимулювати пріоритетні галузі.
3. Запровадження гнучкої амортизаційної політики, з наданням преференцій для підприємств, які використовують нові технології чи працюють у районах з підвищеним рівнем безробіття.
4. Зменшення рівня оподаткування фонду заробітної плати для підприємств, які створюють додаткові робочі місця в районах з підвищеним безробіттям.
5. Спрощення процедури обліку, подання звітності шляхом нарахування та визначення сум платежів податковими органами і надсиланням ними повідомлень, за якими платник повинен буде сплатити податок, що надасть можливість уникнути фінансових санкцій у наслідок зменшення арифметичних помилок.

6. Стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності суб'єктів малого підприємництва.
7. Заохочення до сумлінного виконання податкових зобов'язань, наприклад, шляхом надання знижки при повній авансовій сплаті.

Впровадження таких заходів спонукатиме до створення нових робочих місць, зниження рівня безробіття, укрупнення бізнесу, стимулювання розвитку інноваційної та інвестиційної діяльності, підвищення обсягів виробництва та надходжень до бюджету, що в загальному підсумку має привести до покращення добробуту населення та соціально-економічного розвитку країни.

### **3.2. Концептуальні положення удосконалення спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва**

Застосування спрощеної системи оподаткування тривалий час супроводжувалося дискусіями з питань її покращення та удосконалення, тривалими обговореннями різноманітних проектів Закону України „Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва”, але результатом не стало створення необхідного та стабільного законодавчого забезпечення для діяльності і розвитку суб'єктів малого підприємництва. Позитивним результатом існування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва є зростання кількості платників єдиного податку майже в 14 разів (з 95 тис. осіб до 1304,5 тис. осіб) і надходжень до бюджету від сплати єдиного податку в 32 рази (з 127 млн грн у 1999 р. до 4107,6 млн грн у 2009 р.). Суб'єкти-„спрощенці” створили понад 2,5 млн робочих місць, і в 2009 р. частка зайнятих у СМП-„спрощенців” в загальній кількості зайнятих у СМП склала майже 40 % [189]. Поряд із позитивними сторонами спрощеної системи, яка найбільш ефективно проявила себе в перші роки її створення, існують також і негативні її прояви. До появи негативних сторін спрощеної системи оподаткування призвели деякі невиважені кроки

держави та її інертність з питань своєчасного вдосконалення цієї системи. Так, за останні 12 років відбувалося постійне зростання інфляції (середній рівень індексу з 1998 р. по 2010 р. становить 115 %), мінімальної заробітної плати (з 1998 р. по 2011 р. зросла з 45 грн до 941 грн, або в 21 раз), курсу валют (зріс з 2,25 грн за долар у 1998 р. до 7,95 грн у 2011 р. тобто у 3,5 раз) та інші зміни, які не були враховані при оподаткуванні суб'єктів малого підприємництва-„спрощенців”. Це призвело до того, що потребували коригування критерії переходу на спрощену систему оподаткування, а саме: граничні обсяги виручки від реалізації товарів (робіт, послуг); ставки податку.

З прийняттям 2 грудня 2010 р. та набранням чинності з 1 січня 2011 р. Податкового кодексу України, питання оподаткування суб'єктів малого бізнесу перебувало під постійним наглядом підприємництва та держави. Водночас, з прийняттям цього документу для суб'єктів малого підприємництва, які знаходяться на єдиному податку, виникли деякі перешкоди на шляху їхнього розвитку. У 2011 році приватні підприємці, платники єдиного податку, вже не могли бути платниками податку на додану вартість у відповідності з підрозділом 8 розділу XX „Перехідні положення” Податкового кодексу України (за винятком юридичних осіб, які сплачують єдиний податок за ставкою 6 %) та не могли зареєструватися платниками ПДВ добровільно у відповідності з пп. 14.1.139 Податкового кодексу України. Такий стан значно ускладнював їхню взаємодію з іншими платниками ПДВ, бо підприємства-платники ПДВ, у випадку співпраці з вищезгаданими підприємствами, втрачали право на податковий кредит. З 1 квітня 2011 р., відповідно до пп. 139.1.12 розділу III „Податок на прибуток підприємств”, витрати, яких зазнали платники податку на прибуток у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних цінностей у приватних підприємців, котрі сплачували єдиний податок, не включалися до складу витрат таких платників податку на прибуток (крім витрат у зв'язку з придбанням робіт, послуг у фізичної особи-платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері

інформатизації) [100]. Така умова значно обмежувала співробітництво підприємств-платників податку на прибуток з платниками єдиного податку. Зрозуміло, що не маючи змоги зменшити свої валові витрати, в результаті співпраці зі „спрощенцями”, такі підприємства намагалися відгородити себе від небажаних взаємовідносин.

Крім того, з 1 січня 2011 р. платники єдиного податку мають сплачувати 43 % єдиного податку до бюджету у відповідності з п. 8 розділу XX Податкового кодексу та єдиний внесок, що розраховується шляхом нарахування ставки єдиного внеску на мінімальну заробітну плату, у відповідності з Законом „Про збір і облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” [119]. В цю суму ввійдуть 42 % в Пенсійний фонд і 15 % в „соцстрах”, які раніше були частиною суми єдиного податку. Але, на відміну від раніше діючих умов, коли розмежування платежів здійснювало Казначейство у відповідності з Указом Президента №727/98, у 2011 р. на підставі Податкового кодексу розрахунки має здійснювати платник єдиного податку самостійно. Таким чином, створюється набагато більше податкове навантаження на суб’єктів малого підприємництва, які працюють на єдиному податку, ніж раніше, що значно стримує їхній розвиток.

Такі умови оподаткування, безперечно, спонукають платників–„спрощенців” до пошуку більш оптимальних умов ведення бізнесу, одним з яких є перехід на загальну систему оподаткування. Досвід розвинених країн доводить, що малі підприємства займають такі ніші на ринку, які залишилися не охопленими великими підприємствами, надаючи свої товари, роботи, послуги. Існуюча ситуація в Україні не стимулювала діяльність малого підприємництва, а спонукала його працювати за загальною системою оподаткування і тільки таким чином взаємодіяти з великими і середніми підприємствами, або не працювати взагалі. Для деяких підприємств такий вибір був рівноцінним закриттю підприємницької діяльності, що в межах держави могло призвести до зниження рівня зайнятості та підвищення безробіття, рівня



тіньової економіки в країні, нівелювання результатів, отриманих від існування протягом 12 років спрощеної системи оподаткування, повернення економіки держави на початок XXI століття.

Для підтвердження вищенаведених коментарів, зазначимо, що Україна за січень–лютий 2011 р. втратила 3,5 тис. юридичних осіб, які працювали на спрощеній системі оподаткування, і за місяць – понад 206 тис. фізичних осіб–„спрошенців”. За даними Державної податкової служби України спрощену систему оподаткування на 2011 р. обрали близько 1 млн підприємців [190]. Тобто, близько 21 % від загальної кількості зареєстрованих на початок 2011 р. – „спрошенців” було втрачено.

Податкова політика держави має бути спрямована на стимулювання економічного зростання та активізацію ринкового механізму шляхом підтримки малого підприємництва, надання йому безпосередніх пільг при першій реєстрації та подальшому супроводженні їхньої ділової активності [89, с. 51–56]. Наявність невизначеності в такому важливому питанні як оподаткування призводить до виникнення низки нових проблем, здійснюючи негативний вплив на діяльність малого підприємництва та стримуючи його розвиток. Отже, враховуючи існуючі недоліки та недоопрацювання чинної спрощеної системи оподаткування суб’єктів малого підприємництва, необхідним стає поглиблення концепції такої системи, яке сприятиме стимулюванню розвитку суб’єктів малого підприємництва і, як наслідок, зростанню надходжень до бюджету і зниженню рівня тінізації економіки.

Усвідомлення складного становища та економічних наслідків у сфері оподаткування малого бізнесу, привело до появи низки наукових і практично-орієнтованих розробок із впровадження змін у систему оподаткування суб’єктів малого підприємництва.

Аналіз низки запропонованих концепцій, проектів Закону України „Про спрощену систему оподаткування обліку та звітності” і пропозицій науковців і представників підприємництва, дозволив окреслити основні переваги і

недоліки цих пропозицій. Для порівняльної характеристики нами було обрано Указ № 727/98 [92], Проект № 7403, Проект №4112-2, Проект №4549-2, Проект Держкомпідприємництва, Проект № 8276 та ін.

Основною особливістю проекту № 4112-2 є прив'язка обсягів реалізації та ставок до мінімальної заробітної плати, що є досить позитивним рішенням і надасть можливість автоматичної зміни цих критеріїв за роками, не повертаючись, через певний проміжок часу, знову до цього питання. Недоліком є віднесення до діяльності, здійснюючи яку не можна бути платником єдиного податку, – страхових агентів. З огляду на те що більшість з них – це фізичні особи, ми вважаємо таку заборону недоцільною, бо останні не зможуть утримувати працівників і, як наслідок, збільшиться безробіття.

Серед позитивних сторін Проекту № 4549-2 можна зазначити детальний поділ платників на категорії, пропозицію добровільної реєстрації платником ПДВ, а також несплату внесків до фондів. Але в даному проекті існують і недоліки. По-перше, наявність сплати 50 % суми єдиного податку за кожного працівника; по-друге, для юридичних осіб дозволеною є виручка від реалізації в розмірі 70 млн грн тобто 94 % всіх підприємств України отримують можливість перейти на таку систему, що значно зменшить надходження до бюджету.

В проекті № 7403 передбачено залишити ставку для фізичних осіб на минулому рівні, що не відповідає вимогам сучасної економіки. В заборонених видах діяльності присутні страхові агенти. Обсяг реалізації як для юридичних, так і для фізичних осіб пропонується збільшити у два рази без будь-якої диференціації. Загалом цей проект мало в чому відрізняється від чинного Указу № 727/98.

В проекті, який запропоновано Держкомпідприємництвом, на відміну від інших проектів, перелічено найбільшу кількість видів діяльності, які необхідно заборонити. Це єдиний проект, в якому існує такий поділ: „доцільно обмежити у застосуванні спрощеної системи оподаткування”, „додатково обмежити у здійсненні таких видів діяльності”, „категорично спрощена система

оподаткування не може застосовуватися такими суб'єктами". Вважаємо такий поділ недоречним (заборонені види можна віднести до однієї категорії), а відображений перелік заборонених видів діяльності надто розширеним. В проекті передбачається нульова ставка для фізичних осіб. Ми вважаємо, що недоречно переводити самозайнятих суб'єктів підприємництва (без найманих осіб) на нульову ставку, оскільки це приведе до ще масштабнішого дроблення бізнесу та втрат для бюджету. На сьогоднішній день одним із завдань має бути зупинка саме цього процесу і створення умов для укрупнення бізнесу. Введення підвищених ставок створить умови для переходу в тінь та підґрунтя для зловживань. Крім цього, згідно з даним проектом спрощенці стануть платниками податку на землю, екологічного податку і багатьох інших, крім: податку на прибуток, ПДФО, ПДВ, плати за патент та комунальний податок (з яких останні два вже не діють), що призведе до ще більшого зростання тіньової економіки.

В Проекті № 8276 серед заборонених видів діяльності відсутні страхові агенти, здійснено диференціацію ставок та обсягів реалізованої продукції. Але пропонується впровадження занижених ставок для всіх суб'єктів господарювання.

Крім зазначених переваг і недоліків варто зауважити, що деякі види діяльності дійсно необхідно скоротити, але підходити до кожного виду діяльності дуже обережно. Наприклад, обсяг реалізації товарів, робіт, послуг повинен стимулювати їхнє надання, а обсяг оптової торгівлі, на нашу думку, має обмежуватись обігом (а не заборонятись взагалі), оскільки в нас існує велика кількість ринків, на яких працює значна маса потенційних платників податків, і для держави краще було б отримати доходи до бюджету, а не "кошти в тіні".

Не слід вилучати і послуги з перевезення громадян із спрощеної системи, бо існують різні види перевезення (таксі, власники автобусів, разові перевезення на замовлення і тощо). Це стосується і рекламної діяльності,

оскільки витрати на рекламу зараховуються на загальні витрати платника податку на прибуток у обмеженому розмірі.

Не варто вилучати й аудиторську, бухгалтерську, адвокатську та юридичну діяльності, бо вони є тими видами, які часто здійснюються одноосібно і не можуть бути забезпечені веденням обліку у відповідності до загальної системи оподаткування у тому вигляді, який є сьогодні.

Серед видів діяльності, які не варто вилучати, знаходиться і оптова та роздрібна торгівля через Інтернет, адже це призведе до повного відходу в тінь таких підприємств і замість надходжень від єдиного податку держава не отримає жодних. На сьогоднішній день це одна з найновіших ніш бізнесу в Україні і необхідно дати їй можливість закріпитися та розвиватись.

Виключення страхових агентів зі спрощеної системи є спірним питанням, бо більшість із них – це фізичні особи, на яких, у такому разі, ляже непідйомний тягар оподаткування і вони не зможуть утримувати свій штат працівників, скорочуючи його і збільшуючи безробіття в країні. Пропонуємо надати можливість страховим агентам працювати за спрощеною системою оподаткування.

Для юридичних осіб рівень рентабельності не змінюється в залежності від обсягів реалізації, тому недоцільно збільшувати ставку податку при зростанні обсягів. Це призведе лише до приховування обсягів реалізації.

Необхідною умовою подальшого розвитку суб'єктів малого підприємництва є надання їм можливості з власного бажання реєструватися платниками ПДВ задля співпраці з підприємствами на загальній системі оподаткування (зловживань, що виникали у зв'язку з цим, можна уникнути, визначивши обсяги допустимих операцій за р. чи відсоток таких операцій у загальних обсягах щодо підприємства). Потрібно також надати можливість підприємствам, платникам податку на прибуток відображати у своїх валових витратах операції, здійснені з платниками єдиного податку, таким чином, знищивши бар'єри на шляху розвитку малого підприємництва.

Єдиний соціальний внесок має входити до переліку податків і зборів, в рахунок яких сплачується єдиний податок. В результаті цього знизиться податкове навантаження, кількість розрахунків і звітності. Єдиний податок має бути „єдиним”. З часу введення цього внеску спостерігалось зниження темпів росту як кількості підприємств-„спрощенців” (юридичних і фізичних осіб), так і кількості найманих у них працівників, надходжень до бюджету від сплати єдиного податку та обсягів реалізованої продукції. З прийняттям Податкового кодексу спрощенці мають окремо розраховувати та сплачувати єдиний соціальний внесок, що створює високе податкове навантаження та збільшує витрати часу на розрахунок, сплату і надання звітності, таким чином, нівелюючи саме поняття „єдиного податку”. У зв’язку з цим, ми вважаємо за необхідне включити єдиний соціальний внесок до переліку податків і зборів, в рахунок яких сплачується єдиний податок, а перерахування цього внеску в розмірі 57 % від суми сплаченого єдиного податку покласти на відділення Державного казначейства України.

Проведене дослідження, дозволило зробити висновок про необхідність об’єднання та закріплення законодавчо єдиного і фіксованого податків, задля зменшення витрат бюджету на адміністрування, контроль та податковий менеджмент у платника податку.

Вважаємо, що під час розробки концепції спрощеної системи оподаткування має бути враховано зарубіжний досвід. Найбільш прийнятними для України вважаємо застосування: диференційованих ставок, надання пільг при реінвестуванні прибутку, застосування гнучкої системи нарахування амортизації, спрощення обліку і звітності. Аналіз наведених проектів і концепцій свідчить, що всі вони мають певні переваги та недоліки (Додаток Ж табл. Ж.2.1, табл. Ж.2.2, табл. Ж.3.1).

Узагальнення вищевказаних підходів до вдосконалення концепції оподаткування за спрощеною системою, теоретичних засад існуючих систем оподаткування, проведений аналіз статистичних даних функціонування

суб'єктів малого підприємництва, які оподатковуються за альтернативними системами, виявлення особливих тенденцій розвитку суб'єктів малого підприємництва в Україні дозволило запропонувати основні підходи до вдосконалення та поглиблення концепції спрощеної системи оподаткування. Вважаємо за необхідне, аби не перераховувати кожного року основні критерії спрощеної системи оподаткування, встановити їх із прив'язкою до мінімальної заробітної плати.

А отже, для юридичних осіб обсяги реалізації за останні чотири календарні місяці мають становити не більш як 5 000 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року (на сьогодні 4 млн 705 тис. грн). Водночас, ставки податку мають різнитися в залежності від місцезнаходження, кількості населення та сфери діяльності. А саме, при кількості населення менш ніж 50 тис. осіб при сплаті ПДВ має застосовуватись ставка 3 % та без сплати ПДВ 5 %, а в місцевості з чисельністю населення більш як 50 тис. осіб мають застосовуватись відповідно ставки 6 % та 10 % обсягів виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Щодо видів діяльності, то, опираючись на вищепроведений аналіз основних показників діяльності юридичних осіб за ставкою 6 та 10 % за галузями економіки, вважаємо за необхідне стимулювати сфери матеріального виробництва, сільського господарства і застосовувати при їхньому оподаткуванні понижені ставки – 3 % та 5 %. Стосовно кількості найманих працівників у суб'єктів малого підприємництва юридичних осіб-„спрощенців” то, на нашу думку, варто підтримати більшість пропозицій щодо незмінності цього критерію і залишити його в межах до 50 осіб [191]. Завдяки таким критеріям буде надано можливість працювати та розширювати свою діяльність і переходити в сферу середнього бізнесу не лише суб'єктам підприємництва, що знаходяться в містах з великою кількістю населення, а й не густо населеним місцям, де на сьогоднішній день бізнес ледь виживає [192]. Більш того, у відповідності з Господарським кодексом, до суб'єктів малого підприємства

відносять підприємства з кількістю найманих не більш ніж 50 осіб, і залишаючи цей критерій незмінним ми уникаємо проблеми різнобічності трактувань.

Метою цієї Концепції є законодавче врегулювання застосування спрощеної системи оподаткування СМП, єдиним шляхом якого є вдосконалення критеріїв переходу на спрощену систему оподаткування та умов функціонування, діяльності підприємств на цій системі.

Дія спрощеної системи оподаткування не поширюється на суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють діяльність у сфері:

- торгівлі лікєро-горілочаними та тютюновими
- виробами, паливно-мастильними матеріалами;
- провадять діяльність у сфері грального бізнесу;
- є виробниками підакцизних товарів, провадять господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом, оптовим та роздрібним продажем підакцизних товарів;
- здійснюють діяльність із перепродажу предметів мистецтва, колекціонування та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;
- здійснюють видобуток та реалізацію корисних копалин.
- здійснюють видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення; оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності";
- суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам - учасникам і засновникам зазначених суб'єктів та які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків (крім суб'єктів малого підприємництва, які надають житлово-комунальні послуги);
- страхові (перестрахові) брокери, (крім страхових агентів), суб'єкти господарювання, які провадять діяльність у сфері фінансового посередництва,

банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи;

- реєстратори цінних паперів.

Виходячи з основних висновків проведеного дослідження, встановити, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності запроваджується для таких суб'єктів малого підприємництва:

**фізичних осіб 1 категорії** – самозайнятих, які працюють без найманих робітників і мають граничний обсяг виручки від реалізації за рік не більш як 500 мінімальних заробітних плат.

**фізичних осіб 2 категорії** – підприємців, у трудових відносинах з якими, включаючи членів їхніх сімей, перебуває не більш ніж 10 осіб одночасно, та граничний обсяг виручки від реалізації за рік не перевищує 1500 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

**фізичних осіб 3 категорії** – підприємців, у трудових відносинах з якими перебуває не більше 10 осіб (включаючи членів їхніх сімей) та граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 2500 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року.

**юридичних осіб** – у яких обсяг реалізації за рік становить не більш ніж 5000 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня податкового (звітного) року та середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб.

Базою оподаткування встановлено виручку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Ставки диференціюються в залежності від видів діяльності та територіальної ознаки, зі стимулюванням матеріального виробництва і



сільського господарства, а також із стимулюванням територій з кількістю населення менш ніж 50 тис. осіб та високим рівнем безробіття населення:

для фізичних осіб 1 категорії – в межах від 5 % до 10 % МЗП, з мінімальною ставкою в сфері сільського господарства та матеріального виробництва, а також для фізичних осіб, які працюють на територіях з кількістю населення до 50 тис. осіб;

для фізичних осіб 2 категорії – в межах від 10 % до 20 % МЗП, з мінімальною ставкою в сфері сільського господарства та матеріального виробництва, а також для фізичних осіб, які працюють на територіях з кількістю населення до 50 тис. осіб;

для фізичних осіб 3 категорії – в межах від 100 % до 200 % МЗП, з мінімальною ставкою в сфері сільського господарства та матеріального виробництва, а також для фізичних осіб що працюють на територіях з кількістю населення до 50 тис. осіб.

Для юридичних осіб:

– ставки 3 % і 5 % виручки від реалізації в разі здійснення діяльності в сфері матеріального виробництва, чи сільського господарства, або у випадку здійснення діяльності на території з кількістю населення до 50 тис. осіб;

– ставки 6 % і 10 % виручки від реалізації для всіх інших видів діяльності, та територій.

Суб'єкт малого підприємництва, який є платником єдиного податку, не сплачує такі види податків, зборів (обов'язкових платежів) та інших платежів:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб-підприємців);
- податок на додану вартість, за винятком юридичних осіб, які обрали ставку оподаткування у розмірі 3 % та 6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- єдиний соціальний внесок;

- земельний податок, крім земельного податку за земельні наділи, які не використовуються для ведення підприємницької діяльності;
- плата за використання надр;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- збір за здійснення деяких видів підприємницької діяльності.

Щодо видів діяльності, на які не можуть мати права суб'єкти малого підприємництва-„спрощенці”, то, на нашу думку, слід залишити дієвими норми Указу „Про спрощену систему оподаткування обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва”, виходячи з користі від даних видів діяльності для населення та їхньої надприбутковості.

Ми вважаємо, що на сьогодні, задля зменшення бар'єрів на шляху діяльності малого підприємництва, необхідно запровадити систему автоматичної пролонгації права застосування спрощеної системи оподаткування за результатами річного звіту „Про результати діяльності суб'єкта підприємницької діяльності”, підвищивши відповідальність за недотримання вимог. Умови переходу та роботи за спрощеною системою оподаткування необхідно залишити згідно з Указом „Про спрощену систему оподаткування обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва”, що діяли з 1999 по 2010 рр.

Застосування вищевказаних положень надасть можливість стимулювання розвитку суб'єктів малого підприємництва як юридичних, так і фізичних осіб. На даному підґрунті відбуватиметься стимулювання підприємництва до нарощування кількості найманих працівників ще й тому, що цими положеннями не передбачено сплати 50 % за кожну особу, як у даному чинному Указі. Такі кроки, крім стимулювання малого підприємництва, нададуть можливість досягнення соціально-економічного ефекту шляхом зменшення кількості безробітних і виплат по безробіттю та збереження і подальше зростання надходжень у бюджет від платників єдиного податку.

### **3.3. Методичні підходи до прогнозування економічних наслідків застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого підприємництва**

Передумовою впровадження будь-якої норми з оподаткування є оцінка соціально-економічного ефекту, який надасть застосування цієї норми. Виходячи з цього, пропонуються методичні підходи до оцінювання ефективності впровадження концепції спрощеної системи оподаткування та соціально-економічного ефекту від прийняття концепції спрощеної системи оподаткування, яка запропонована автором. Дані методичні підходи складаються з чотирьох етапів.

#### **Етап 1**

#### **Побудова економіко-математичної моделі, яка описує соціально-економічний ефект від системи оподаткування**

##### **Крок 1.1. Вибір факторних і результативних ознак моделі**

Для вибору факторних ознак моделі було проведено аналіз запропонованих фахівцями систем оподаткування і виявлено наступні змінні величини: для фізичних осіб – ставка оподаткування; для юридичних осіб – процент виручки від реалізації товарів і послуг. При цьому величина ставки і проценту коливається залежно від кількості найманих працівників, обсягу реалізації і виду діяльності підприємства. Зміни цих величин викликають зміну обсягу надходжень від суб'єктів малого підприємництва (СМП), які використовують певну систему оподаткування у цілому. Останнє впливає на податкове навантаження на СМП і кількісно представлено як коефіцієнт податкового навантаження (КПН). За цим показником можна оцінити соціальний ефект від функціонування спрощеної системи оподаткування. Саме зміну податкового навантаження ( $Z_{\text{КПН}}$ ) доцільно розглядати як факторну ознаку моделі (визначається у відсотках).

Соціально-економічний ефект від введення однієї з запропонованих систем оподаткування доцільно оцінювати:

- по-перше, за зміною кількості безробітного населення у державі;
- по-друге, за зміною структури кількості СМП за видами економічної діяльності.

Тому результативними ознаками моделі було обрано:

- приріст кількості безробітного населення, зареєстрованого у державній службі зайнятості, % –  $Z_{\text{БН}}$ ;
- приріст кількості СМП-платників єдиного податку за пріоритетними видами діяльності (сільське господарство, промисловість, будівництво), % –  $Z_{\text{СМП}}$ .

### **Крок 1.2. Встановлення зв'язків між факторною і результативними ознаками моделі**

Дослідженням було встановлено, що податкове навантаження на СМП істотно впливає на такі показники їхньої діяльності як: обсяги реалізованої продукції, кількість зайнятих працівників, кількість суб'єктів малого підприємництва та надходження до бюджету від сплати податку. Збільшення податкового навантаження викликає збільшення кількості безробітного населення, зареєстрованого у державній службі зайнятості. Враховуючи вищевикладене, було сформульовано такі дві гіпотези:

- зміна кількості СМП-платників єдиного податку залежить від зміни податкового навантаження на СМП-платників єдиного податку;
- зміна кількості безробітного населення, зареєстрованого у державній службі зайнятості залежить від зміни податкового навантаження на СМП-платників єдиного податку.

Перевірка гіпотез здійснювалася за статистичними даними (табл. 3.2).

**Основні показники діяльності суб'єктів малого підприємництва, які  
оподатковуються за єдиним податком**

№ з/р	Показники	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	Всього надходжень від СМП-платників єдиного податку, млн грн	2440,47	2519,55	3064,09	3626,68	4312,55	4030,45
2	Обсяги реалізованої продукції СМП-платників єдиного податку, млн грн	65249,93	76841,01	102028,7	130761,6	174257,5	154076,2
3	Коефіцієнт податкового навантаження СМП-платників єдиного податку	0,037	0,033	0,03	0,028	0,025	0,026
4	Зміна КПН до попереднього р., %		<b>-10,8108</b>	<b>-9,0909</b>	<b>-6,6667</b>	<b>-10,714</b>	<b>4</b>
5	Безробітне населення, зареєстроване у державній службі зайнятості, тис. осіб	975,5	891,9	784,5	673,1	596	693,1
6	Зміна кількості безробітного населення до попереднього року, %		<b>-8,56996</b>	<b>-12,0417</b>	<b>-14,2001</b>	<b>-11,4545</b>	<b>16,29195</b>
7	Всього СМП-платників єдиного податку, тис. од	735,58	832,27	960,09	1114,23	1280,25	1304,58
8	Зміна кількості СМП до попереднього року, у %		<b>13,1</b>	<b>15,4</b>	<b>16,1</b>	<b>14,9</b>	<b>1,9</b>

Складено автором за даними ДПАУ

В таблиці 3.2 значення показників за номерами 1, 2, 5, 7 є офіційними статистичними даними; показник за номером 3 (КПН) було розраховано за формулою:

$$КПН_{СМП} = \frac{\text{Надходження від СМП (грн.)}}{\text{Обсяги реалізованої продукції СМП (грн.)}} \cdot \quad (3.1)$$

де КПНСМП – коефіцієнт податкового навантаження СМП,  
СМП - суб'єкти малого підприємництва.

Показники за номерами 4, 6, та 9 розраховувалися за формулою:

$$\text{Зміна показнику (\%)} = \frac{\text{Значення показнику (абс.од.)}}{\text{Значення показнику у попередній період (абс.од.)}} \cdot 100\% - 100\% \quad (3.2)$$

Основні показники, що використовувались для моделювання представлені в Додатку Д 2.7.

Всі розрахунки здійснювалися за допомогою вбудованої функції *Регресия* пакету *Анализ данных* програмного продукту *MS Excel*, що надало такі результати.

Зміна кількості СМП-платників єдиного податку дійсно залежить від зміни коефіцієнту податкового навантаження на СМП-платників єдиного податку і описується рівнянням:

$$Z_{СМП} = 6,5326 - 0,86343 Z_{КПН} \quad ,де \quad (3.3)$$

$Z_{СМП}$  – зміна кількості суб'єктів малого підприємництва-платників єдиного податку,

$Z_{КПН}$  – зміна коефіцієнту податкового навантаження.

Отримане рівняння означає, що збільшення коефіцієнту податкового навантаження на 1 % викликає зменшення кількості СМП на 5,67 %.

Статистичний аналіз побудованої моделі показав, що: між результативною і факторною ознаками існує щільний лінійний зв'язок, оскільки  $r(Z_{СМП}, Z_{КПН}) = -0,905$ ; коефіцієнт детермінації моделі  $R^2 = 0,819$ , тобто модель описує 81,9 % наявних даних; стандартна похибка моделі становить 2,269 %, що менш ніж 15 %, тобто модель є достатньо точною; F-статистика дорівнює 13,497, тобто модель є статистично значущою на рівні значущості 0,05.

Приріст кількості безробітного населення, зареєстрованого у державній службі зайнятості, дійсно залежить від зміни коефіцієнту податкового навантаження на СМП-платників єдиного податку і описується рівнянням:

$$Z_{БН} = 6,3942 + 1,86123 Z_{КПН} \quad ,де \quad (3.4)$$

$Z_{БН}$  – зміна безробітного населення.

Отримане рівняння означає, що збільшення коефіцієнту податкового навантаження на 1 % викликає збільшення кількості безробітного населення на 8,26 %.

Статистичний аналіз побудованої моделі показав, що: між результативною і факторною ознаками існує щільний лінійний зв'язок, оскільки  $r(Z_{БН}, Z_{КПН}) = 0,913$ ; коефіцієнт детермінації моделі  $R^2 = 0,834$ , тобто модель описує 83,4 % наявних даних; стандартна похибка моделі складає 4,643 %, що менш ніж 15 %, тобто модель є достатньо точною; F-статистика дорівнює 14,978, тобто модель є статистично значущою на рівні значущості 0,05.

Отже, для оцінки соціально-економічного ефекту від прийняття певної системи оподаткування доцільно використовувати економіко-математичну модель, що має вигляд системи рівнянь:

$$\begin{cases} Z_{СМП} = 6,5326 - 0,8634 \cdot Z_{КПН} \\ Z_{БН} = 6,3942 + 1,8612 \cdot Z_{КПН} \end{cases} \quad (3.3), (3.4)$$

## Етап 2

### Побудова бази даних для оцінки соціально-економічного ефекту від системи оподаткування

Прийняття однієї з запропонованих фахівцями систем оподаткування викличе зміну таких величин як ставка оподаткування для фізичних осіб і розміру відсотка податку з виручки від реалізації товарів і послуг для юридичних осіб. Крім того, величина ставки і проценту коливається залежно від кількості найманих працівників, обсягу реалізації і виду діяльності підприємства. Офіційні статистичні дані щодо розподілу СМП-платників єдиного податку за зазначеними факторами відсутні, що потребує для оцінки соціально-економічного ефекту від системи оподаткування проведення імітаційного моделювання на створеній штучній базі даних.

Такий спосіб оцінки є цілком виправданим, оскільки оцінюються не абсолютні, а відносні величини, а саме – зміни результативних і факторної ознаки, які вимірюються у процентах до попереднього результату. Необхідність використання саме цього методу обумовлено:

- по-перше, відсутністю необхідних для зазначеної оцінки офіційних статистичних даних (наприклад, даних про частку СМП, які за видом економічної діяльності відносяться до сільського господарства і використовують спрощену систему оподаткування);

- по-друге, тільки імітаційне моделювання дозволяє вивчити та оцінити соціально-економічну систему, яка реально ще не існує;

- по-третє, цей метод найбільш оптимальний при розв'язанні задач визначення ефекту від прийняття одного з можливих альтернативних управлінських рішень.

Відповідно до мети дослідження штучна база даних складається із підприємств, які розрізняються за:

- офіційним статусом (фізичні та юридичні особи, для юридичних осіб – за обраним процентом єдиного податку);

- кількістю найманих працівників;

- обсягами реалізації;

- видами економічної діяльності.

Граничні й описові значення для зазначених факторів було обрано за аналізом запропонованих систем оподаткування (табл. 3.3).

Штучна база даних повинна максимально відтворювати реальний розподіл підприємств України за видами діяльності, кількістю найманих працівників та обсягами реалізації. Для уточнення зазначеного розподілу підприємств було проведено аналіз офіційних статистичних даних за 2009–2010 рр. [190], результати якого надано у таблиці 3.4.

В Додатку 3 таблиці 3.1 у стовпцях з номерами 2, 4, 5, 8 подано офіційні статистичні дані, в інших стовпцях – розрахунки автора.

Загальна кількість підприємств у базі даних становила 3000 одиниць. Отриманий розподіл підприємств за видами діяльності надано у стовпцях 3 та 4 таблиці 3.4.



Таблиця 3.3

## Проекти, які пропонуються задля удосконалення спрощеної системи оподаткування

Платники	Кількість найманих працівників	Обсяг виручки від реалізації продукції	Вид економічної діяльності	Ставки
1	2	3	4	5
<b>Дійсна система оподаткування</b>				
Фізичні особи	до 10 осіб	не перевищує 500 тис. грн	-	20 – 200 грн та 50 % ставки за кожного найманого працівника
Юридичні особи	до 50 осіб	не перевищує 1 млн грн	-	6 % виручки без ПДВ; 10 % виручки з ПДВ
<b>Проект №4112-2 від 08.02.2010 р</b>				
Фізичні особи	до 10 осіб	не перевищує 1000 розмірів МЗП	-	від 4 до 40 % МЗП
		понад 1000 до 1500 розмірів МЗП	-	від 40 до 74% МЗП
Юридичні особи	до 50 осіб	не перевищує 15000 розмірів МЗП	-	6 % виручки без ПДВ; 10 % виручки з ПДВ
<b>Проект А. Гриценко № 4549-2</b>				
Фізичні особи	немає	не перевищує 500 тис. грн	Крім зазначених нижче	від 35 до 350 грн на місяць + 50 % суми єдиного податку за кожного працівника
	1–5 осіб	не перевищує 1 млн грн		
	6–10 осіб	не перевищує 1,5 млн грн		
	до 50 осіб	не перевищує 70 млн грн	Інжиніринг; рекламна, дослідницька, консультативна діяльність; надання послуг підприємцям; охорона здоров'я	6 % виручки без ПДВ; 10 % виручки з ПДВ
Юридичні	до 50 осіб	не перевищує 70 млн грн		
<b>Проект № 7403 від 01.12.2010 р. Н. Ю. Королевської</b>				
Фізичні особи	до 10 осіб	не перевищує 1 млн грн		20 – 200 грн

1	2	3	4	5
Юридичні особи	до 50 осіб	не перевищує 5 млн грн		3 % виручки без ПДВ; 5 % виручки з ПДВ
<b>Проект № 8276 від 21.03.2011 Н. Ю. Королевська, С. В.Власенко, В. О. Дубіль, М. Д. Катеринчук, В. П. Кравчук, Є. І. Суслов</b>				
Фізичні особи	немає	не перевищує 300 000 грн		від 20 до 50 грн на місяць
	до 10 осіб	не перевищує 500 000 грн		від 50 до 100 грн на місяць
		понад 500 000 грн, але не більш як 1 000 000 грн		від 100 до 200 грн на місяць
		понад 1 000 000 грн, але не більш як 1 500 000 грн		від 200 до 300 грн на місяць
	без обмежень	не більш як 3 000 000 грн		3 % обсягу виручки від реалізації продукції, але не менше 200 грн на місяць
немає	не перевищує 200 000 грн	Діяльність у сфері права, бухгалтерського обліку та аудиту, консалтингу, маркетингу, інжинірингу, інформатизації, рекламної діяльності, є страховими агентами	200 до 500 грн на місяць	
Юридичні особи	до 50 осіб	не перевищує 10 млн грн		200 до 500 грн на місяць
<b>Проект 8521 М. Азаров</b>				
Фізичні особи 1 категорії	Без найманих працівників	обсяг доходу не перевищує 150 розмірів мінімальної заробітної плати	-	від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати
Фізичні особи 2 категорії	не перевищує 10 осіб	обсяг доходу не перевищує 1000 розмірів мінім. заробітної плати	-	від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати
1	2	3	4	5
Фізичні особи 3	не перевищує 10 осіб	обсяг доходу не	-	3 відсотки бази оподаткування

категорії		перевищує 2000 розмірів мінімальної заробітної плати		у разі сплати податку на додану вартість; 5 відсотків бази оподаткування у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку
Юридичні особи	не перевищує 50 осіб	обсяг доходу не перевищує 5000 розмірів мінімальної заробітної плати	Крім страхових (перестрахових) брокерів, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстраторів цінних паперів та ін..	3 відсотки бази оподаткування у разі сплати податку на додану вартість; 5 відсотків бази оподаткування у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку
<b>Проект автора</b>				
Фізичні особи	немає	не перевищує 500 розмірів МЗП	матеріальне виробництво	5 % МЗП
			інші	5-10 % МЗП
	1–10 осіб	не перевищує 1500 розмірів МЗП	матеріальне виробництво	10 % МЗП
			інші	10-20 % МЗП
	1–10 осіб	не перевищує 2500 розмірів МЗП	матеріальне виробництво	100 % МЗП
			інші	100-200 % МЗП
Юридичні особи	до 50 осіб	не перевищує 5000 розмірів МЗП	матеріальне виробництво	1 % виручки без ПДВ; 3 % виручки з ПДВ
			інші	3 % виручки без ПДВ; 6 % виручки з ПДВ

Складено автором за результатами дослідження та аналізу джерел [193–202]

Кількість працівників та обсяг реалізації продукції для кожного підприємства було отримано за генератором випадкових чисел. При цьому використовувався нормальний закон розподілу із середніми значеннями, наданими у 2 та 6 стовпцях таблиці 3.4 для кожного виду діяльності відповідно.

Таблиця 3.4

**Розподіл підприємств за видами діяльності**

Н з/р	Види діяльності	Кількість штатних працівників на 1 особу, осіб	Кількість підприємств		Обсяг реалізації на 1 особу, грн
			юридичні особи	фізичні особи	
	1	2	3	4	6
1.	Усього	8,29	2865	135	1747716,73
2.	Сільське господарство, мисливство та пов'язані з ними послуги, лісове господарство та пов'язані з ним послуги	6,45	214	3	2170498,37
3.	Промисловість	22,02	303	14	6218670,15
4.	Будівництво	3,74	221	7	1073859,85
5.	Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	2,82	774	35	809737,71
6.	Діяльність готелів та ресторанів	4,43	54	3	1257420,12
7.	Діяльність транспорту та зв'язку	21,90	96	10	4911988,18
8.	Фінансова діяльність	14,64	33	13	4959787,84
9.	Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	4,01	420	22	1015946,69
10.	Державне управління	11,95	123	7	1376753,81
11.	Освіта	35,65	110	6	1826607,07
12.	Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	36,20	82	5	1872272,98
13.	Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	2,03	435	10	161138,53

Складено автором за даними [203–205]

Підприємства створеної бази даних не обов'язково належали до СМП, їхній розподіл відтворював загальний розподіл підприємств України за доступними офіційними статистичними даними (табл. 3.4).

### Етап 3

#### **Знаходження КПН на СМП за альтернативними системами оподаткування**

На третьому етапі розраховувалися основні показники, на які впливає система оподаткування. Розрахунки проводилися окремо для кожної з запропонованих фахівцями систем за такими загальними кроками:

- залежно від системи оподаткування встановлювалася належність підприємства до СМП окремо для фізичних та юридичних осіб;
- для фізичних осіб встановлювалася належність підприємства-СМП до певної категорії, якщо розподіл за категоріями був запропонований у системі оподаткування;
- для юридичних осіб встановлювалася ставка оподаткування залежно від виду діяльності, якщо розподіл за видами діяльності був передбачений у системі оподаткування, та розраховувався КПН залежно від ставки;
- для фізичних осіб встановлювалася ставка оподаткування залежно від категорії та виду діяльності, якщо розподіл за цими показниками був передбачений у системі оподаткування, та розраховувався КПН залежно від ставки.

#### *Чинна( до 2011 року) система оподаткування*

У розрахунках за дійсною системою оподаткування враховувалося, що підприємство із бази даних буде належати до СМП-фізичних осіб, якщо його обсяг виробництва не перевищує 500 тис. грн та кількість працівників не перевищує 10 осіб. Таких підприємств у створеній базі даних виявилось 34 %. Надходження для виявлених підприємств розраховувалося за середньою на цей час ставкою оподаткування, а саме 145 грн на місяць.

За таких умов середнє значення КПН на СМП-фізичних осіб дорівнювало 0,02 для всіх видів діяльності.

Щодо юридичних осіб, то виявилось, що у базі даних тільки 46 % підприємств мають до 50 працівників та обсяг реалізації не більш як 1 млн грн КПН на зазначені підприємства становив 0,08.

*Проект №4112-2 від 08.02.2010 р.[196]*

У розрахунках враховувалося, що фізичними особами-СМП можуть бути тільки підприємства двох категорій: до першої належать такі з них, які мають кількість працівників до 10 осіб та обсяг реалізації не більш як 1000 розмірів мінімальних заробітних плат; до другої – кількість працівників до 10 осіб та обсяг реалізації від 1000 до 1500 розмірів МЗП. Виявилось, що у базі даних 62 % таких підприємств, причому всі вони належать до першої категорії.

Для розрахунку ставки оподаткування враховувалося, що для зазначеної категорії фізичних осіб-СМП вона повинна становити від 4 до 40 % розмірів мінімальних заробітних плат. Ставки для бази даних було отримано за генератором випадкових чисел за рівномірним розподілом у вказаних межах. КПН на зазначені підприємства становив 0,018.

Кількість юридичних осіб, які можуть вважатися СМП за даним проектом, тобто мати до 50 працівників та обсяг реалізації не більш як 15000 розмірів мінімальних заробітних плат, становила 93 % від загальної кількості підприємств-юридичних осіб. КПН на зазначені підприємства становив 0,08. Виходячи з розрахунків щодо даного проекту очевидно, що податкове навантаження не змінюється, а лише відбувається збільшення кількості підприємств за рахунок підвищення критерію обсягу реалізації, причому більшу частку складатимуть юридичні особи.

*Проект № 4549-2.[197]*

У розрахунках за цим проектом враховувалося, що СМП-фізичні особи можуть належать до чотирьох категорій. До перших трьох категорій належать ті, які не провадять інжиніринг, рекламну, дослідницьку або консультаційну

діяльність, надання послуг підприємцям, охорону здоров'я. Перша категорія – ті, що не мають найманих працівників та обсяг реалізації продукції у яких не перевищує 500 тис. грн. Таких підприємств у базі даних виявилось 16 %.

Друга категорія складалася із фізичних осіб-СМП, які мають від 1 до 5 найманих працівників та обсяг виробництва не більш ніж 1 млн грн – всього 25 % від загальної кількості підприємств.

Третя категорія – такі фізичні особи-СМП, що мають від 6 до 10 найманих працівників та обсяг виробництва не більш ніж 1,5 млн грн.. Виявилось, що зазначені підприємства становлять 1 %.

Для зазначених трьох категорій ставка оподаткування варіювалася від 35 до 350 грн на місяць. Таку варіацію було отримано за генератором випадкових чисел, при цьому застосовувався рівномірний розподіл. При розрахунках КПН враховувалося також, що за кожного найманого працівника підприємства надають 50 % суми єдиного податку. У таких умовах КПН становив, у середньому, 0,019.

Четверта категорія обмежена за видами діяльності, що було виключено у перших трьох категорій, та мають до 50 найманих працівників і обсяг реалізації до 70 млн грн.. Ця категорія становить 4 % від загальної кількості підприємств, КПН дорівнює 0,08.

Щодо юридичних осіб, то вони обмежувалися кількістю найманих працівників до 50 осіб і обсягом реалізації до 70 млн грн – таких виявилось 93 %. КПН на зазначені підприємства становив 0,08.

Проаналізувавши даний проект, виявилось, що для фізичних осіб у середньому буде збільшено податкове навантаження, що в кінцевому підсумку призведе до збільшення безробіття в країні і знівелює фіскальний ефект.

*Проект № 7403 від 01.12.2010 р. [198]*

У розрахунках за дійсною системою оподаткування враховувалося, що підприємство із бази даних буде належати до СМП-фізичних осіб, якщо його обсяг виробництва не перевищує 1 млн грн та кількість працівників не

перевищує 10 осіб. Таких підприємств у створеній базі даних виявилось 60 %. Надходження для виявлених підприємств розраховувалося за запропонованою ставкою оподаткування, а саме від 20 до 200 грн на місяць. За таких умов середнє значення КПН на СМП-фізичних осіб дорівнювало 0,0087 для всіх видів діяльності.

Щодо юридичних осіб, то виявилось, що у базі даних 85 % підприємств мають до 50 працівників та обсяг реалізації не більш як 5 млн грн КПН на зазначені підприємства становив 0,04 з урахуванням, що вони можуть обрати ставкою оподаткування 3 % виручки без ПДВ, або 5 % виручки з ПДВ.

*Проект № 8276 від 21.03.2011 р. [199]*

У розрахунках за цим проектом враховувалося, що СМП-фізичні особи можуть розподілятися на шість категорій залежно від кількості працівників, обсягу реалізації продукції та виду діяльності. До перших п'яти категорій належать ті, які не здійснюють діяльність у сфері права, бухгалтерського обліку та аудиту, консалтингу, маркетингу, інжинірингу, інформатизації, рекламну діяльність, не є страховими агентами.

Перша категорія – ті з них, які не мають найманих працівників та обсяг реалізації продукції у яких не перевищує 300 тис. грн. Таких підприємств у базі даних виявилось 10 %. Ставку оподаткування для них було отримано за генератором випадкових чисел і рівномірним розподілом у межах від 20 до 50 грн на місяць. Розраховане значення КПН – 0,0096.

Для наступних трьох категорій встановлювалося обмеження за кількістю найманих працівників – до 10 осіб. Друга категорія складалася із фізичних осіб-СМП, які мають обсяг виробництва не більше ніж 500 тис. грн – всього 17 % від загальної кількості підприємств. Третя категорія – такі фізичні особи – СМП, які мають обсяг виробництва від 500 тис. до 1 млн грн. Виявилось, що зазначені підприємства становлять 29 %. Четверта категорія – підприємства, які мають обсяг виробництва від 1 млн до 1,5 млн грн. Виявилось, що зазначені підприємства становлять 1 %.



Для п'ятої категорії встановлювалося тільки обмеження обсягу виробництва до 3 млн грн, їхня кількість становила 17 %.

Шоста категорія – ті підприємства, які було виключено з попередніх п'яти категорій за видами діяльності. Крім того, були враховані обмеження: в них не повинно бути найманих працівників і обсяг реалізації продукції не повинен перевищувати 3 млн грн. Таких підприємств виявилось 9 % бази даних.

КПН на зазначені шість категорій становив 0,0096; 0,0053; 0,0034; 0,0028; 0,0300 та 0,0072 для кожної категорії відповідно.

Щодо юридичних осіб, то вони обмежувалися кількістю найманих працівників до 50 осіб і обсягом реалізації до 10 млн грн – таких виявилось 46 %. КПН на зазначені підприємства становив 0,0234.

Ставки оподаткування для кожної категорії було отримано аналогічно до першої категорії за запропонованими авторами проекту межами.

#### *Проект № 8521 [200].*

Здійснюючи розрахунок по даному проекту, вважалося, що СМП-фізичні особи можуть належати до трьох категорій. Перша категорія - фізичні особи — підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно ремісничу діяльність, роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню, та обсяг доходу яких протягом календарного року, що передуює періоду переходу на спрощену систему оподаткування, не перевищує 150 розмірів мінімальної заробітної плати. Таких підприємств у базі даних виявилось 6 %. Друга категорія складалася із фізичних осіб-СМП, які мають не більше 10 осіб та обсяг доходу у яких не перевищував 1000 розмірів мінімальної заробітної плати - всього 22 % від загальної кількості підприємств. Третя категорія – такі фізичні особи – СМП, що мають не більше 10 осіб найманих працівників та обсяг доходу яких не перевищує 2000 розмірів мінімальної заробітної плати, їх в базі було загалом 7 %. Для

цих категорій коефіцієнт податкового навантаження в середньому становив 0,0136, а для юридичних осіб – 0,0325, тоді як останніх в базі було біля 80 %.

Аналізуючи даний проект, очевидно, що на відміну від раніше запропонованих він має свої переваги: прикріплення обсягів доходу і ставок до мінімальної заробітної плати; намагання урегулювати проблемні питання оподаткування малого підприємництва, які виникли після прийняття Податкового кодексу. Але разом з тим існують і деякі недоліки, а саме, даним проектом передбачається підвищення податкового навантаження на фізичних осіб 1 і 3 категорій (у порівнянні з проектом автора), що матиме негативний соціально-економічний ефект.

#### *Запропонований проект*

У розрахунках за цим проектом враховувалося, що СМП-фізичні особи можуть належати до трьох категорій. Перша категорія – ті, які не мають найманих працівників та обсяг реалізації продукції у яких не перевищує 500 розмірів мінімальних заробітних плат. Таких підприємств у базі даних виявилось 15 %. Друга категорія складалася із фізичних осіб-СМП, які мають від 1 до 10 найманих працівників та обсяг виробництва яких не перевищує 1500 розмірів мінімальних заробітних плат – всього 27 % від загальної кількості підприємств.

Третя категорія – такі фізичні особи – СМП, що мають від 1 до 10 найманих працівників та обсяг виробництва яких не перевищує 2500 розмірів мінімальних заробітних плат. Виявилось, що зазначені підприємства складають 13 %.

Для зазначених категорій ставка оподаткування варіювалася залежно від сфер діяльності – матеріальне виробництво та інші. Для перших ставка встановлювалася рівною нижній межі від запропонованої. У таких умовах КПН становив, у середньому, 0,0103; 0,0061 та 0,0089 для першої, другої і третьої категорій відповідно.

Щодо юридичних осіб, то вони обмежувалися кількістю найманих працівників до 50 осіб і обсягом реалізації до 5000 розмірів мінімальних заробітних плат – таких виявилось 85 %. КПН на зазначені підприємства становив в середньому 0,036.

Результати розрахунків надано у таблиці 3.5.

Прорахувавши соціально-економічний ефект від впровадження авторського проекту, стає очевидно, що держава, стимулюючи розвиток малого підприємництва і понижуючи податкове навантаження, отримає значний ефект. Нами пропонується розраховувати його наступним чином:

$$E_{зк} = E_{звб} + E_{зврм} \quad , \text{де} \quad (3.5)$$

$E_{зк}$  – ефект від запровадження концепції;

$E_{звб}$  – ефект від зменшення виплат по безробіттю;

$E_{зврм}$  – ефект від зменшення витрат на одне робоче місце.

В свою чергу:

$$E_{звб} = ЗКН \cdot РВБ \quad , \text{де} \quad (3.6)$$

ЗКН – зменшення кількості незайнятих, що скористалися послугами державної служби зайнятості;

РВБ – середній розмір виплат по безробіттю.

$$E_{зврм} = ЗКБ \cdot ВРМ \quad , \text{де} \quad (3.7)$$

ЗКБ – зменшення кількості безробітних;

ВРМ – вартість одного робочого місця.

А отже, впровадивши дану концепцію, незважаючи на зниження надходжень цього податку, держава отримає ефект від зменшення сум виплат по безробіттю та витрат на створення одного робочого місця в розмірі 298 млн 39 тис. грн, що більш наочно представлено в табл. 3.6.

Крім того, на 2011 р., суб'єктами малого підприємництва „спрощенцями” створюється більш як 2,5 млн робочих місць, а отже економія на витратах по створенню робочих місць складає 240,859 млрд грн.

Таблиця 3.5

## Податкове навантаження при застосуванні кожного з проектів

Платники		Кількість підприємств в базі даних, %	КПН на 1 особу у середньому	Надходження від 1 особи у середньому, грн.
1		2	3	4
<b>Чинна (до 2011 року) система оподаткування, Указ Президента № 727/98 від 03.07.1998 р. (зі змінами)</b>				
Фізичні особи		34	0,0203	2610,00
Юридичні особи		46	0,0800	35817,20
<b>Проект №4112-2 від 08.02.2010 р</b>				
Фізичні особи		62	0,0182	2889,50
Юридичні особи		93	0,0800	133349,30
<b>Проект №4549-2</b>				
Фізичні особи	1 категорія	16	0,0193	3821,80
	2 категорія	25		
	3 категорія	1		
	4 категорія	4	0,08	50162,64
	Всього (у середньому)	46	0,0497	26992,22
Юридичні особи		93	0,08	133349,30
<b>Проект № 7403 від 01.12.2010</b>				
Фізичні особи		60	0,0087	2207,516
Юридичні особи		85	0,0400	44130,28
<b>Проект № 8276 від 21.03.2011</b>				
Фізичні особи	1 категорія	10	0,0096	384,82
	2 категорія	17	0,0053	900,91
	3 категорія	29	0,0034	1872,68
	4 категорія	1	0,0028	2855,87
	5 категорія	17	0,0300	31927,55
	6 категорія	9	0,0072	4380,86
	Всього (у середньому)	83	0,0097	7053,78
Юридичні особи		46	0,0234	8766,81
<b>Проект № 8521 від 17.05.2011</b>				
Фізичні особи	1 категорія	6	0,0266	678,74
	2 категорія	22	0,0038	1431,81

Продовження таблиці 3.5

1		2	3	4	
	3 категорія	СМП, що реалізують виключно продукцію власного виробництва	4	0,0200	17888,20
		<i>інші</i>	3	0,0400	28479,52
Фізичні особи	<i>Всього (у середньому)</i>		35	0,0136	12119,57
Юридичні особи	СМП, що реалізують виключно продукцію власного виробництва		37	0,02	22032,40
	<i>інші</i>		43	0,04	37571,39
	<i>Всього (у середньому)</i>		80	0,0325	29801,90
<b>Проект автора</b>					
Фізичні особи	1 категорія		15	0,0103	781,97
	2 категорія		27	0,0061	1464,61
	3 категорія		13	0,0089	15457,87
	<i>Всього (у середньому)</i>		55	0,0085	5901,48
Юридичні особи			85	0,036	52968,46

Розраховано автором за результатами дослідження [198–202]

#### Етап 4.

Таблиця 3.6

#### Розрахунок загальної суми ефекту від запровадження концепції

Показники	Дані
1. Вартість одного робочого місця, тис. грн	96,014
2. Середній розмір виплат по безробіттю, грн	9360,6
3. Кількість незайнятих громадян, які скористалися послугами державної служби зайнятості, в цілому за рік, тис. осіб.	1 847,4
4. Кількість безробітного населення у віці 15-70 років, тис. осіб	1785,6
5. Відсоток зміни кількості безробітних в результаті зміни коефіцієнта податкового навантаження, %	0,1581
6. Зменшення кількості незайнятих, що скористалися послугами державної служби зайнятості, осіб (3·5)	2920,74
7. Зменшення кількості безробітних в результаті впровадження проекту, осіб(4·5)	2823,03
8. Ефект від зменшення витрат на створення робочого місця, млн грн (7·1)	271,05
9. Ефект від зменшення виплат по безробіттю, млн грн (6·2)	27,34
<b>10. Загальний соціально-економічний ефект від впровадження даного проекту( 8+9), млн грн</b>	<b>298,39</b>

Розраховано автором за результатами дослідження та даними джерел [ 203-205]

Таблиця 3.7

#### Розрахунок загальної суми ефекту від запровадження існуючих проектів по удосконаленню спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності СМП

Проекти №	Зменшення кількості незайнятих, осіб	Зменшення кількості безробітних зареєстрованих у службі зайнятості, осіб	Ефект від зменшення витрат на створення робочих місць, млн грн	Ефект від зменшення витрат на виплати по безробіттю, млн грн	Загальний соціально-економічний ефект від запровадження проекту, млн грн
4112-2	1760,57	1701,68	163,385	16,480	179,865
4549-2	1392,94	1346,34	129,267	13,039	142,306
7403	2610,38	2523,05	242,248	24,435	266,683
8276	3046,36	2944,45	282,708	28,516	311,224
8521	2586,36	2499,84	240,020	24,210	264,230
Автор	2920,74	2823,03	271,050	27,340	298,390

Розраховано автором за результатами дослідження та даними джерел [ 203-205]

Якщо припустити скасування цієї системи оподаткування і реєстрацію безробітних у службі зайнятості, то витрати держави на виплати по безробіттю складуть майже 23 млрд 423 млн грн за рік.

Загальні втрати бюджету можуть скласти 264,282 млрд грн, тобто майже 100 % доходів бюджету. [206, с. 160-170]

Отже, збереження даної системи є безперечним, а запропонована концепція спрощеної системи оподаткування, є необхідною системою сьогодення, бо може надати ефект у розмірі 298 млн 39 тис. грн.

## ВИСНОВКИ

Трансформація соціально-економічної моделі українського суспільства, необхідність реалізації стійкого розвитку економіки, привела до формування нового бачення проблем оподаткування малого бізнесу за альтернативними системами. Вирішення цих питань потребує повної та безперечної узгодженості інтересів суспільства й влади, що знаходить свій вираз у законодавчо-нормативних документах країни. Така згода, підкріплена науковим обґрунтуванням, максимальним політичним консенсусом, надасть найбільш можливий ефект від впровадження концепції удосконалення спрощеної системи оподаткування і як наслідок, поступального розвитку малого бізнесу.

Актуальність питань пов'язаних з необхідністю гармонізації інтересів суспільства, держави і малого бізнесу щодо підвищення ефективності функціонування спрощеної системи оподаткування, зумовлена тим, що на тлі динамічних і складних процесів, які нині відбуваються в Україні, підвищення зайнятості та економія бюджетних коштів на створенні робочих місць, є однією з проблем сучасного соціально-економічного життя країни.

В процесі дослідження стану і розвитку малого підприємництва в Україні виявлено, що воно має значний потенціал у створенні робочих місць, підвищенні добробуту населення, насиченості ринків якісними товарами й послугами, впровадженні інновацій та інше.

Питома вага кількості суб'єктів малого підприємництва у загальному обсязі суб'єктів господарювання перевищує 98%, що підкреслює його соціальну значимість та доводить необхідність удосконалення системи стимулювання малого бізнесу.

Водночас, для поступального розвитку цього сектору економіки необхідне застосування відповідних важелів та усунення негативного впливу зовнішніх і внутрішніх деструктивних чинників.



Значних здобутків у цьому напрямку набули провідні країни світу, застосовуючи різні за характером та складом системи й методи стимулювання розвитку малого бізнесу.

Систематизація зарубіжного досвіду оподаткування СМП дозволила запропонувати вектори удосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності, сприятимуть підвищенню ефективності діяльності суб'єктів малого підприємництва, та будуть прийнятними для адаптації в Україні.

Варто зосередити увагу на деяких заходах стимулювання, серед яких подальшого дослідження заслуговують такі як:

- надання пільг при реінвестуванні прибутку. Ця пільга має бути пов'язана з конкретними зобов'язаннями, відповідальністю підприємства, дотримання ним правил, обсягів і термінів рефінансування свого доходу, що надасть можливість модернізувати підприємство, створити нові робочі місця та стимулювати національну економіку;

- застосування спеціальних диференційованих ставок, прив'язаних до сфер діяльності;

- зменшення рівня оподаткування фонду заробітної плати для підприємств, які створюють додаткові робочі місця в районах з підвищеним безробіттям;

- спрощення процедури обліку, подання звітності шляхом нарахування та визначення сум платежів податковими органами і надсиланням ними повідомлень, за якими платник повинен буде сплатити податок, що надасть можливість уникнути фінансових санкцій внаслідок зменшення арифметичних помилок;

- стимулювання інвестиційної та інноваційної діяльності суб'єктів малого підприємництва;

- заохочення до сумлінного виконання податкових зобов'язань, наприклад надання знижки за повної авансової сплати.

Порівняння альтернативних та загальної систем оподаткування надало можливість дійти висновку щодо доцільності і необхідності існування таких альтернатив, котрі стимулюють ділову активність малого підприємництва й як наслідок підвищують економічне зростання. Наразі мова йде про такі альтернативи, як спрощена система оподаткування та фіксований сільськогосподарський податок. У ході дослідження було виявлено, що фіксований податок, як окрема альтернатива себе не виправдовує, але потребує збереження. Це надало можливість зберегти баланс інтересів між державою і малим бізнесом стосовно обсягів реалізації, створених робочих місць, надходжень до бюджету й економії коштів на виплати по безробіттю.

В процесі дослідження була висунута і підтверджена гіпотеза стосовно негативного впливу податкового навантаження. Вона підтвердилася за двома напрямками: збільшення податкового навантаження суб'єктів малого підприємництва призводить до погіршення всіх показників розвитку СМП та має значний негативний соціальний ефект – збільшення рівня безробіття.

Запропонована модель, яка описує залежність кількості безробітного населення від податкового навантаження на СМП надала можливість розробити методичні підходи до прогнозування економічних наслідків застосування спрощеної системи оподаткування суб'єктами малого підприємництва.

Передумовою впровадження будь-якої норми з оподаткування є оцінка соціально-економічного ефекту, який надасть застосування цієї норми.

У роботі запропоновано методичні підходи до оцінювання ефективності впровадження концепцій спрощеної системи оподаткування та соціально-економічного ефекту від прийняття запропонованої в процесі дослідження концепції удосконалення спрощеної системи оподаткування.

Часті зміни у законодавстві негативно впливають на організацію та ведення бізнесу, ефективна діяльність якого вимагає стабільності законодавчого поля. Існування проблеми врегулювання інтересів суб'єктів малого підприємництва і держави спонукає до пошуку шляхів удосконалення

методології та методики застосування єдиного податку. Але низка змін стосовно оподаткування малого бізнесу здійснюється в режимі «ручного» керування, рішення носять необґрунтований та короткотерміновий характер і не вирішують головної проблеми. Незважаючи на намагання врегулювати конфлікт інтересів через внесення змін до Податкового кодексу стосовно спрощеної системи оподаткування, невирішеними законодавчо залишаються наступні проблемні питання: усунення нерівномірного податкового навантаження для різних груп платників податку; сплата законодавчо встановлених внесків у складі єдиного податку; диференціація ставок в залежності від видів діяльності й територіальної ознаки, зі стимулюванням матеріального виробництва і сільського господарства; обмеженість щодо кількості працюючих та ін..

З метою вдосконалення методичного апарату наукового обґрунтування запропонованих заходів розроблені методичні підходи до оцінювання ефективності функціонування спрощеної системи оподаткування, які можуть бути застосовані до оцінювання ефективності єдиного податку. Що стосується запропонованої в процесі дослідження концепції удосконалення спрощеної системи оподаткування, то вона більш наближено відповідає меті - створення консенсусу між владою і бізнесом.

Проведене дослідження не претендує на повну наукову винятковість, однак свідчить, що застосування розроблених методичних підходів до прогнозування наслідків застосування проектів із удосконалення спрощеної системи оподаткування та запропонованої концепції може стати ефективним заходом підвищення функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва в процесі створення середнього класу в Україні й розбудови вітчизняної економіки.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Європейська хартія малих підприємств [Електронний ресурс] / Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва. – Режим доступу до матер.: [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=90F982BDBC0F89D6ECFEE90737C04F2B?art\\_id=98824&cat\\_id=98818](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=90F982BDBC0F89D6ECFEE90737C04F2B?art_id=98824&cat_id=98818).
2. Чуньюн Ф. Государственная поддержка малых и средних предприятий в Китае / Ф. Чуньюн // Вопросы экономики. – 2002. – №7. – С. 140–146.
3. Акрамов А. У. Развитие малого бизнеса в республике Узбекистан / А. У. Акрамов // Вопросы экономических наук. – 2005. – №3. – С. 13–14.
4. Баткилина Г. В. Малое предпринимательство: тенденции развития и государственной поддержки / Г. В. Баткилина // Экономические науки. – 2004. – №8. – С. 15–24.
5. Про стан виконання Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва в Україні за I півріччя 2010 року [Електронний ресурс] / Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва. – Режим доступу до матер.: [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat\\_id=33781](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/category?cat_id=33781).
6. Варналій З. С. Мале підприємництво: основи теорії і практики: – 4-те вид. стер. / З. С. Варналій.. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2008. – 302 с.
7. Филимонова Н. М. Проблемы совершенствования государственного регулирования малого предпринимательства / Н. М. Филимонова // Вестник СПбГУ. – 2004. – Сер.5. – Вып.4. – С. 55–62.
8. Мюллер В. К. Англо-русский словарь 70 000 слов и выражений. Изд. 16-е. стереотип / В. К. Мюллер. – М.: „Советская Энциклопедия”, 1971. – 912 с.
9. Куриляк В. Малий і середній бізнес в Україні та сприяння йому на основі розвитку освітньої інфраструктури // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спец.випуск за матер. 3-ї міжнар. наук. конф.

- “Проблеми економічної інтеграції України в Європейський Союз: регіональні і соціально-економічні аспекти”. – Тернопіль, 1998. – С. 78–80.
10. Гаєвська Л. М. Підприємницька діяльність та її оподаткування: Практикум / Л. М. Гаєвська, О. С. Рибак. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 182 с.
  11. Сергеева Н. В. Краткий обзор развития малого предпринимательства в России / Н. В. Сергеева // Вопросы экономических наук. – 2005. – № 6. – С. 219–222.
  12. Малий та середній бізнес: навч. посіб. / [Сахаров В. Є., Белінська Я. В., Зав’ялова О. В., Паценко О. Ю. та ін. ]; за ред. В. Є. Сахарова. – К.: ВНЗ „Національна академія управління”, 2003. – 368 с.
  13. Шпак В. І. Розвиток малого підприємництва в Україні (на прикладі Української видавничо-поліграфічної компанії „Експрес-Обява ”): Наук. вид. - 3-тє вид., стереотип. / В. І. Шпак. – К.: МАУП, 2004. – 128 с.
  14. Кондратюк Т. В. Державна політика підтримки малого бізнесу: Монографія / Т. В. Кондратюк. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2003. – 112 с.
  15. Розвиток підприємництва в Україні: наук. вид. / Адміністрація Президента України; керівник авт. колективу П. Гайдуцький. – Київ. – Нора-друк, 2003. – 248 с.
  16. Виговська В. В. Малий бізнес України: сучасний стан і тенденції розвитку / В. В. Виговська // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №1(91). – С. 59–64.
  17. Баб’як М. М. Розвиток малого й середнього підприємництва у регіоні / М. М. Баб’як // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – №12(42). – С. 77–83.
  18. Петросянц К. В. Генезис налогообложения субъектов малого предпринимательства в Украине / К. В. Петросянц // Бизнес Информ. – 2007. – №6. – С. 99 – 104.
  19. Білоус Г. Розвиток малого підприємництва в Україні / Г. Білоус // Економіка України. – 2000. – №2. – С. 34–40.

20. Постанова, Стандарт „Про затвердження Національного стандарту № 1 „Загальні засади оцінки майна і майнових прав” від 10.09.2003р. №1440 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. - Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=1440-2003-%EF>.
21. Господарський кодекс України від 16.01.2003 №436-IV зі змінами та доповненнями від 09.07.2009 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>.
22. Managing economic development: A guide to state and local leadership strategies / [Luke J.S., Ventriss C., Reed B.J., Reed C.M.]. – S.F.; L.: Jossey-Bass, 1988. – P. 78–79.
23. Малий бізнес: стійкість та компенсаторні можливості: Монографія / Г. В. Козаченко, А. Е. Воронкова, В. Ю. Медяник, В. В. Назарова.; під ред. Г. В. Козаченко – К.: Лібра, 2003. – 328 с.
24. Слатвінська М. О. Мале підприємництво – термінологічний аспект / М. О. Слатвінська / Національна економіка в умовах зміни ролі та місця людини в системі суспільного виробництва / Науковий інформаційний журнал „Бізнес Інформ”. Харків. – 2009 р. – № 11 (1). – С. 82–83.
25. Закон України „Про підприємства в Україні” від 27.03.1991 №887-ХІІ [Електронний ресурс] / Верховна Рада України УРСР. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=887-12>.
26. Наказ „Про затвердження Методологічних положень щодо виявлення нетипових підприємств у вибіркового структурному обстеженні малих підприємств” від 27.07.2007 № 278 / Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] / Верховна Рада України УРСР. - Режим доступу до матер.: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0278202-07>.
27. Садеков А. А. Оподаткування суб’єктів господарювання / А. А. Садеков, Ю. Д. Чацкіс // Фінанси України. – 2002. – №1. – С. 45–49.

28. Станиславчик Е. Опыт поддержки, проблемы становления и развития малого и среднего бизнеса / Е. Станиславчик // Проблемы теории и практики управления. – 2006. – №4. – С. 104–109.
29. Слатвінська М. О. Мале підприємництво: стан та перспективи розвитку / М. О. Слатвінська // Вісник соціально-економічних досліджень ОДЕУ. – 2011. – Ч.2, № 41. – С. 282-286.
30. Зілгалова О. Засоби державної підтримки розвитку малих і середніх підприємств / О. Зілгалова // Вісник КНТЕУ. – 2007. – №4. – С. 72–80.
31. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: Національна доповідь / [К. О. Ващенко, З. С. Варналій, В. Є. Воротін, В. М. Геєць, Е. М., Кужель О. В. Лібанова та ін.]. – К.: Держкомпідприємництво, 2008. – 226 с.
32. Мале та середнє підприємництво є засобом існування та стимулом самовдосконалення для мільйонів людей як в Україні, так і в цілому світі [Електронний ресурс] / Урядовий портал. – Режим доступу до матер.: [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=143004630](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=143004630).
33. Сільське господарство України: стат. збірник / за ред. Ю. М. Остапчука. – К.: Державний комітет статистики України. – 2010. – 375 с.
34. Структурні зміни в економіці [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу до матер.: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
35. Діяльність суб'єктів малого підприємництва: статистичний збірник / за ред. І. М. Жук. – К.: Державний комітет статистики України. – 2010. – 184 с.
36. Статистичний щорічник України за 2009 рік / за ред. О. Г. Осауленка. – К.: Державний комітет статистики України. – 2010. – 566 с.
37. Основні показники розвитку суб'єктів малого підприємництва [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. - Режим доступу до матер.: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

38. Сизоненко В. О. Методологічні аспекти фінансової діяльності суб'єктів малого підприємництва / В. О. Сизоненко, Н. Ф. Колесник // Фінанси України. – 2000. – №12. – С. 103–108.
39. Варналій З. С. Мікрокредитування як чинник розвитку малого підприємництва / З. С. Варналій // Вісник КНТЕУ. – 2007. – №4. – С. 24–32.
40. Крупка М. І. Фінансово-економічні аспекти розвитку малого підприємництва в Україні / М. І. Крупка // Фінанси України. – 1998. – № 5. – С. 72–81.
41. Неделько І. Г. Фінансування розвитку сектору малого бізнесу / І. Г. Неделько // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 93–98.
42. Шемет Л. Проблеми розвитку малого підприємництва (на прикладі м. Первомайськ Миколаївської області) / Л. Шемет, С. Марченко // Економіст. – 2007. – №7. – С. 51–53.
43. Лавриненко Р. А. Фінансування малого та середнього бізнесу в Україні / Р. А. Лавриненко // Фінанси України. – 1998. – № 2. – С. 76–80.
44. Швець В. Я. Малий бізнес: інвестиційні важелі розвитку, проблеми та перспективи / В. Я. Швець // Вісник економічної науки України. – 2003. – №1. – С. 105–112.
45. Буряк Л. Д. Проблеми фінансового забезпечення розвитку малого бізнесу / Л. Д. Буряк, М. А. Гапонюк // Фінанси України. – 1998. – №9. – С. 102–105.
46. Кольбаев М. К. Современные аспекты развития малого казахстанского бизнеса / М. К. Кольбаев // Вопросы экономических наук. – 2005. – №3. – С. 89–91.
47. Бобиль В. Розвиток малого та середнього підприємництва як складова соціально-економічної стабільності сучасної України / В. Бобиль // Україна: аспекти праці. – 2008. – №3. – С. 35–38.
48. Лунева В. Перспективы и проблемы малого и среднего бизнеса / В. Лунева // Частный предприниматель. – 2006. – №13(153). – С. 7–9.



49. Крутик А. Б. Малое предпринимательство и бизнес- коммуникации: учебное пособие / А.Б. Крутик, М. А. Горенбургов. - Санкт-Петербург: Издательский дом „Бизнес-пресса”, 1998. – 295 с.
50. Эффективность поддержки малого предпринимательства / А. Дадашев, Н. Гловацкая, С. Лазуренко, А. Нешиной // Вопросы экономики. – 2002. – №7. – С. 127–139.
51. Шулус А. Субъекты малого предпринимательства и система его государственной поддержки / А. Шулус // Российский экономический журнал. – 1997. – №5. – С. 65–76.
52. Малый бизнес: экономика, организация, финансы: учебное пособие для вузов / А. И. Муравьев, А. М. Игнатъев, А. Б. Крутик; - 2-е допол. и перераб. изд. – Санкт–Петербург: „Издательский дом ”Бизнес - пресса”. – 1999. – 608 с. (Министерство общего и профессионального образования РФ. Санкт–Петербургский Гос. Университет экономики финансов)
53. Лапуста М. Г. Малое предпринимательство / М. Г. Лапуста, Ю. Л. Старостин. - М.:ИНФРА-М, 1997. – 320 с.
54. Егоров Е. Малый бизнес – инструмент решения социальных задач / Е. Егоров // Проблемы теории и практики управления. – 2004. – № 4. – С. 47–50.
55. Орлов А. Малое предпринимательство в России: развитие или стагнация / Орлов А. // Вопросы экономики. – 2001. – №10. – С. 70–79.
56. Орлов А. Малое предпринимательство: старые и новые проблемы / Орлов А. // Вопросы экономики. – 1997. – №4. – С. 130–140.
57. Ходов Л. О. структуре малого бизнеса и особенностях его мотивации / Л.Ходов // Вопросы экономики. – 2002. – №7. – С. 146–151.
58. Формування ринкових регуляторів в перехідній економіці України / [Кононенко В.І., Шаблиста Л.М., Шевченко Л.І. та ін.]. – К.: Інститут економіки. – 1996. – 164 с.

59. Сизоненко В. О. Методологічні аспекти фінансової діяльності суб'єктів малого підприємництва / В. О. Сизоненко, Н. Ф. Колесник // Фінанси України. – 2000. – №12. – С. 103–108.
60. Гончарова Н. В. Лізинг як форма ефективної підтримки малого підприємництва / Н. В. Гончарова // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – №2. – С. 7–11.
61. Мишин А. И. Инвестиционная поддержка малого бизнеса / Мишин А. И. // Российский экономический журнал. – 1998. – №5. – С. 61–70.
62. Кужель О. Прийняття Порядку розрахунку цін на послуги та оренду дозволить зменшити витрати підприємців у кілька разів [ Електронний ресурс] / Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва. – Режим доступу до матер.: [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=8E321FAFB2483399CFC33272E23BDECC?art\\_id=124960&cat\\_id=33037](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=8E321FAFB2483399CFC33272E23BDECC?art_id=124960&cat_id=33037).
63. Варналій З. С. Мале підприємництво України як чинник регіонального розвитку: стан та перспективи / З. С. Варналій, А. П. Павлюк // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 4(34). – С. 64–73.
64. Купалова Г. Сприяння розвитку малого підприємництва та само зайнятості безробітних сільських жителів / Г. Купалова, І. Гнибіденко, О. Лесько, І. Дорошенко // Україна: аспекти праці. – 2004. – №7. – С. 25–31.
65. Сахарцева І. І. Становлення, розвиток та проблеми малого підприємництва в Україні / І. І. Сахарцева, Л. В. Таратута // Вісник економічної науки України. – 2004. – №2. – С. 101–108.
66. П'ятницька Г. Роль малого підприємництва в процесі розбудови національної економіки та підходи до розв'язання основної суперечності його розвитку / Г. П'ятницька // Економіст. – 2004. – № 9. – С. 38–41.
67. Биковец В. Малое предпринимательство в сельской местности: реалии, проблемы, перспективы / В. Биковец, Т. Свирус // Частный предприниматель. – 2003. – №24(92). – С. 23–26.

68. Ульяницька О. В. Соціально-економічні проблеми господарської діяльності підприємств малого бізнесу / О. В. Ульяницька // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №2(56). – С. 65–73.
69. Слатвінська М. О. Дослідження наукової думки щодо факторів деструктивного впливу на розвиток малого підприємництва в Україні / М. О. Слатвінська / Розвиток фінансових методів державного управління національною економікою: збірник наукових праць / ДонДУУ. – Донецьк: ДУУ, 2009. – т. X. – 289 с. – (серія «Економіка»; випуск 126). – С. 37-45.
70. Слатвінська М. О. Фактори деструктивного впливу на розвиток малого підприємництва / М. О. Слатвінська // Тези доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих учених і студентів „Формування ефективних фінансових механізмів державного управління економікою України: теорія і практика”, 9–11 листопада 2009 р. – Донецьк: ДонДУУ, 2009. – С. 27–29.
71. Бечко П. К. Податкова система: навч. посіб. / П. К. Бечко – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.
72. Бечко П. К. Основи оподаткування: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / П. К. Бечко, О. А. Захарчук. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 168 с.
73. Олійник О. В. Податкова система: навч. посіб. / О. В. Олійник, І. В. Філон. – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 456 с.
74. Шаблиста Л. М. Податкова політика у трансформаційний період / Л. М. Шаблиста // Актуальні проблеми економіки. – 2001. – № 3–4. – С. 26–33.
75. Василик О. Д. Податкова система України: навч. посіб. / О. Д. Василик. – К.: ВАТ ”Поліграфкнига”, 2004. – 478 с.
76. Крисоватий А. І. Податкова система : навч.посіб. / А. І. Крисоватий, О. М. Десятник. – Тернопіль: Карт – бланш, 2004. – 331 с.

77. Юрій С. І. Бюджетна система України: навч. посіб. / С. І. Юрій , Й. М. Бескид. – К.: НІОС, 2000. – 400 с.
78. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навч.-метод. посіб. / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова, Н. О. Ільєнко; під заг. ред. Н. М. Ткаченко. – К.: Алеута, 2004. – 554 с.
79. Податкова система: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / [Лютий І. О., Демиденко Л. М., Романюк М. В. та ін.]; за ред. І. О. Лютого – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 456 с.
80. Пріб К. А. Податкова система України: термінологія і формулювання основних положень: навч. посіб. / К. А. Пріб, В. І.Федько. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 320 с.
81. Иванов Ю. Б. Современные проблемы налоговой политики: учеб. пособ. / Ю. Б. Иванов, А. Н. Тищенко. – Х.: ИД «ИНЖЕК», 2006. – 328 с.
82. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні / А. М. Соколовська // Розбудова держави. – 1998. – № 9/10. – С. 35.
83. Макконел К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / К. Р. Макконел, С. Л. Брю ; пер. с англ.. 11-го изд. Т.1– М.: Республика, 1992. – 399 с. – (вып. 2 т.)
84. Політична економія: Підручник / [Ніколенко Ю. В., Бобров В. Я., Лісогор Л. С., Светлов Б. Т. , Береговий В. К., Шпильовий С. Є. та ін.]; за ред. Ю. В. Ніколенко. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 632 с.
85. Бабич Л. М. Науково-правові основи формування малого бізнесу в Україні / Л. М. Бабич // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – №8. – с. 10–17.
86. Иванов Ю. Б. Малый бизнес: управление податками: Монография / Ю. Б. Иванов, К. В. Петросянц. – Х.: ВД"ИНЖЕК", 2009. – 352 с.
87. Закон України „Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 21.02.1992 р. № 2146 – 12 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2146-12>.

88. Декрет “Про податок на прибуток підприємств і організацій” від 26.12.1992 р. № 12-92 [Електронний ресурс] / Кабінет Міністрів України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=12-92>.
89. Слатвінська М. О. Податкова політика України в контексті її впливу на розвиток малого підприємництва / М. О. Слатвінська // Науковий вісник ОДЕУ. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – 2010. – №13. – С. 51–56
90. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994р. № 334/94-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=334%2F94-%E2%F0>.
91. Піхоцький В. Ф. Сучасні вимоги до реформування податкової системи в Україні / В. Ф. Піхоцький // Економіст. – 2002. – № 11. – С. 20–23.
92. Указ Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку і звітності суб’єктів малого підприємництва” від 03.07.1998 р. №727/98 [Електронний ресурс] / Президент України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>.
93. Указ Президента „Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 р. N 727 „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” від 28.06.1999 № 746/99 [Електронний ресурс] / Президент України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=746%2F99>.
94. Закон України “Про внесення змін в Декрет КМУ “Про прибутковий податок з громадян” від 13 лютого 1998 р. № 129/98-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=129/98-%C2%D0>.
95. Декрет Кабінету Міністрів України „Про прибутковий податок з громадян” № 13-92, 26.12.1992 р. [Електронний ресурс] / Кабінет

- Міністрів України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=13-92>.
96. Закон України „Про фіксований сільськогосподарський податок”, від 17 грудня 1998 р. №320-14 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=320-14>.
97. Закон України „Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.2003р. №1058-IV [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1058-15>.
98. „Теневая” економіка угрожает безопасности Украины [Електронний ресурс]. – Режим доступу до матер.: <http://finance.tochka.net/3104-tenevaya-ekonomika-ugrozhaet-bezopasnosti-ukrainy>.
99. Основні показники ринку праці (річні дані): [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики. – Режим доступу до матер.: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
100. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2755-17>.
101. Козаченко Леонід: Питання про спрощену систему оподаткування – як ніколи актуальне [Електронний ресурс] / Українська аграрна конфедерація. – Режим доступу до матер.: <http://agroconf.org/content/leonid-kozachenko-pitannya-pro-sproshchenu-sistemu-opodatкування-yak-nikoli-aktualne>.
102. Новий Податковий кодекс відправить підприємців до пекла – Королевська [Електронний ресурс] / Главред. – Режим доступу до матер.: [18:49http://ua.glavred.info/archive/2010/10/08/184958-6.html](http://ua.glavred.info/archive/2010/10/08/184958-6.html).
103. Закон України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України” (щодо спрощеної системи

- оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва) [Електронний ресурс] / Верховна рада України. - Режим доступу до матер.: [http:// zakon0.rada.gov.ua](http://zakon0.rada.gov.ua)
104. Майже 80 % українців живуть за межею бідності [Електронний ресурс] / Новини ТСН. - Режим доступу до матер.: <http://tsn.ua/ukrayina/maizhe-80-ukrayintsiv-perebuvayut-za-mezheyu-bidnosti.html>.
105. Закон України „Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-ХІІ [Електронний ресурс] / Верховна Рада УРСР. – Режим доступу до матер.: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>.
106. Войтенко В. Г. Податкова система в законах та нормативних актах / В. Г. Войтенко, Л. В. Трофімова. – К.: ІВЦ ДПА України, 2009. – 976 с.
107. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення/ А. М. Соколовська. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.
108. Онишко С. В. Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування / С. В. Онишко // Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці: збірник наукових праць. – К.: Інститут економіки НАНУ, 1996. – С. 46–52.
109. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: навч. посіб. / Ю. Б. Іванов, К. В. Петросянц. – Х.: ВД „ІНЖЕК”, 2007. – 272 с.
110. Закон України „Про державну підтримку малого підприємництва” від 19.10.2000 № 2063-ІІІ / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу до матеріалу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2063-14>.
111. Позиція Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва щодо перспектив удосконалення спрощеної системи оподаткування 31 липня 2008 [Електронний ресурс] / Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=100082&cat\\_id=32569](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=100082&cat_id=32569)

112. Квасниця О. В. Податкове стимулювання розвитку малого бізнесу / О. В. Квасниця // Фінанси України. – 2003. – № 2. – С. 65–69.
113. Технологія [Електронний ресурс] / Вільна енциклопедія. – Режим доступу до ресурсу: <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B5%D1%85%D0%BD%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%B8%D1%8F>.
114. Великий тлумачний словник української мови [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.slovnyk.net/?swrd=%F1%E8%F1%F2%E5%EC%E0>.
115. Ігнатишин М. Вплив альтернативного оподаткування на формування фінансових ресурсів суб'єктів господарювання / М. Ігнатишин, М. Туряниця // Економіст. – 2004. – №12. – С. 38–39.
116. Ляшенко В. І. Шляхи вдосконалення нормативного забезпечення формування сприятливих режимів розвитку малого бізнесу в Україні / В. І. Ляшенко // Вісник економічної науки України. – 2003. – №2. – С.76–86.
117. Мармуль Л. О. Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва / Л. О. Мармуль, Н. С. Танклевська // Вісник економічної науки України. – 2004. – №2. – С. 26–28.
118. Словарь Ожегова [Електронний ресурс] / Толковые словари. – Режим доступ.: <http://www.edudic.ru/oje/22470/>.
119. Михайленко С. В. Альтернативні системи оподаткування малого підприємництва / С. В. Михайленко, Л. М. Дейніс // Економіст. – 2008. – №11. – С. 47–49.
120. Грін О. В. Ефективність спеціальних режимів оподаткування фізичних осіб-підприємців / О. В. Грін // Наукові записки: збірник наукових праць. – Серія "Економіка". – Вип. 9. – Ч.1. – Острог: Нац.університет „Острозька академія”, 2007. – С. 53–61.
121. Слатвінська М. О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування / [Електронний ресурс] / М. О. Слатвінська // Збірник



- наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – Режим доступу до журн.: [http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/znprnudps/2010\\_1/pdf/10smaats.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/e-journals/znprnudps/2010_1/pdf/10smaats.pdf).
122. Податки і збори: менше не завжди краще [Електронний ресурс] / Економічна правда. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/11/15/256310/>.
123. Закон України „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування” від 08.07.2010 р. №2464-VI [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2464-17>.
124. Закон України від 08.07.10.р. №2461 Про внесення змін до законів України „Про Державний бюджет України на 2010 рік” [Електронний ресурс] / Президент України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.president.gov.ua/documents/12070.html>.
125. Могильний О. М. Регулювання аграрної сфери / О. М. Могильний. – Ужгород: ІВА, 2005. – 400 с.
126. Савка В. Спеціальний режим оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком / Валентина Савка / Економіка. – 2009. – №7(98). – С. 21–23
127. Закону „Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування” № 400/97 від 26.06.1997 № 400/97-ВР [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=400%2F97-%E2%F0>.
128. Закон України „Про внесення змін до Закону України „Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” №102/98-ВР від 10.02.1998 р.[Електронний ресур] / Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=102%2F98-%E2%F0>.

129. В Україні на єдиному податку працює 300 тисяч „оптимізаторів” [Електронний ресурс] / Михайло Бродський. – Режим доступу до ресурсу:[http://www.chp.com.ua/index.php?code=8717&show\\_all=YESS](http://www.chp.com.ua/index.php?code=8717&show_all=YESS).
130. Оптимізація оподаткування та незаконне ухилення від сплати податків: позиція підприємців, фіскалів та юристів [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.audyt.lviv.ua/nashi-publikacii/8-optymizacija-opodatkuвання-ta-nezakonne-uhylennja-vid-splaty-podatkov-rozycija-pidpryjemciv-fiskaliv-ta-jurystiv.html>.
131. Не узаконена преференція [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=3205434](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=3205434).
132. Спрощена система: чи можливий компроміс? [Електронний ресурс] / Економічна правда. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/11/24/258100/>.
133. Податківці: апетит приходить під час їди [Електронний ресурс] / Економічна правда 18.11.2010 р. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.urist.in.ua/archive/index.php/t-118619.html>.
134. Грін О. Методи оцінки ефективності системи оподаткування підприємницької діяльності громадян в Україні [Електронний ресурс] / Вісник львівського університету. – 2008. – вип.40. - С. 331-335. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vhnu/Ekon/2008\\_40/71\\_o\\_Grin.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vhnu/Ekon/2008_40/71_o_Grin.pdf).
135. Ефективність управління підприємством [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: [http://revolution.allbest.ru/management/00042829\\_0.html](http://revolution.allbest.ru/management/00042829_0.html).
136. Економічна енциклопедія / за ред.. С.В. Мочерного. – [В 3 т. Т.1]. – К.: Вид. центр “Академія”, 2002. – 950 с.
137. Мельник Л. Г. Економіка підприємства: конспект лекцій: навч. посіб. / Л. Г. Мельник, О. І. Корінцева. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2004. – 412 с.

138. Вибір критерію економічної ефективності [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: <http://www.paragonstate.com/vnutrfrmove-planuvannya/91-vibr-kriteryu-ekonomchno-efektivnost-.html>.
139. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Монографія [Електронний ресурс] / Академія державної податкової служби України.-Ірпінь, 2001. – 362 с. Режим доступу до ресурсу: <http://in1.com.ua/book/17306/13824>.
140. Принципи побудови та критерії оцінки податкової системи: [Електронний ресурс] / Режим доступу до ресурсу: [http://polkaknig.narod.ru/econom/RPSvPE\\_M/23.htm](http://polkaknig.narod.ru/econom/RPSvPE_M/23.htm).
141. Рівень тінізації української економіки становить понад 50 % / 27.10.2009 [Електронний ресурс] / Захід нет. – Режим доступу до ресурсу:<http://zaxid.net/newsua/2009/10/27/141822/>.
142. Аналіз застосування суб'єктами малого підприємництва спеціальних режимів оподаткування [Електронний ресурс] / Держкомпідприємство. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=2858E727D55614C583A6741D74279E10?art\\_id=46345&cat\\_id=37571](http://www.dkrp.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=2858E727D55614C583A6741D74279E10?art_id=46345&cat_id=37571).
143. Ексклюзив від департаментів [Електронний ресурс] / Державна податкова адміністрація України. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=89803&cat\\_id=70409](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=89803&cat_id=70409).
144. Рівень тінізації української економіки становить понад 50 % [Електронний ресурс] / Захід нет 27.10.2009. – Режим доступу до ресурсу: <http://zaxid.net/newsua/2009/10/27/141822/>.
145. Алфьорова І. Є. Взаємозв'язок зовнішньої заборгованості та тінізації економіки України [Електронний ресурс] / І. Є. Алфьорова, О. М. Тришкіна // К. держ. упр. Донбаський державний технічний університет. – Режим доступу до матеріалів: [http://www.rusnauka.com/15\\_APSN\\_2010/Economics/67616.doc.htm](http://www.rusnauka.com/15_APSN_2010/Economics/67616.doc.htm).

146. Рівень тінізації української економіки становить 36 % [Електронний ресурс] / Газета. – Режим доступу до матеріалу: <http://gazeta.ua/post/313502>.
147. Фонд підбив підсумки роботи за 2010 рік [Електронний ресурс] / Пенсійний кур'єр (тижневик пенсійного фонду). – Режим доступу до матеріалу: <http://courier-pfu.com.ua/ua/News/view/138>.
148. Слатвінська М. О. Спрощена система оподаткування: особливості, проблеми і перспективи / М. О. Слатвінська // Управління розвитком: збірник наукових робіт / ХНЕУ – Харків. – 2011 р. – № 5 (102). – С. 167–168.
149. Слатвінська М. О. Спрощена система оподаткування малого бізнесу / М. О. Слатвінська / Науковий вісник ОДЕУ. Всеукраїнська асоціація молодих науковців. – Науки: економіка, політологія, історія. – 2006. – № 5 (25). – С. 26–34.
150. Слатвінська М. О. Оподаткування малого та середнього бізнесу / М. О. Слатвінська // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2006. – № 23. – С. 306–310.
151. Мельник Г. Г. Некоторые проблемы и аспекты перехода субъектов малого предпринимательства на упрощенную систему налогообложения: Сб. науч. тр. Луганского гос. аграрного ун-та. / Г. Г. Мельник, А. А. Овчаренко. – Луганск: Луганский гос. аграрный ун-т. – 1999. – № 4. – С. 176–182.
152. Лапач С. Н. Статистика в науке и бизнесе / Лапач С. Н., Чубенко А. В., Бабич П. Н. – К.: МОРИОН, 2002. – 640 с.
153. Минько А. А. Статистический анализ в MS Excel / А. А. Минько. – М.: Издательский дом „Вильямс”, 2004. – 448 с.
154. Валентинов В. А. Эконометрика: Практикум / Валентинов В. А. – М.: РДЛ, 2007. – 436 с.
155. Закон України „Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” № 98/96-ВР від 23.03.1996 [Електронний ресурс] / Верховна

- рада України. – Режим доступу до ресурсу: – <http://www.zakon.rada.gov.ua/>.
156. Закон України “Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001–2004 років” від 18.01.2001 р. № 2238 – III [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2238-14>.
157. Закон України від 29.06.2004 р. №1929-IV „Про внесення зміни до статті 1 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію ”Про внесення зміни до статті 1 Закону України „Про сільськогосподарську кооперацію” (щодо уточнення терміна „сільськогосподарський товаровиробник”) Закон України від 29.06.2004 р. №1929-IV [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon.rada.gov.ua/>.
153. Закон України від 05.06.1997 №314/97 „Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.” [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
159. Закон України „Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 р. сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999р.” від 05.02.1999 №428 – XIV [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу до ресурсу: – <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.
160. Юшко С. В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2009. – №11. – С. 63–72.
161. Дем’яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М. Я. Дем’яненко // Економіка АПК. – 2008. – С. 17–25.

162. Село, ПДВ і ФСП: зміни на краще [Електронний ресурс] / Дебет-Кредит № 03-04 (24.1.2005). – Режим доступу до ресурсу: <http://www.dtkk.com.ua/show/1cid034.html>.
163. Слатвінська М. О. Умови оподаткування малого підприємництва в контексті Податкового кодексу України / М. О. Слатвінська // Матеріали I Міжнародної конференції молодих учених «Економіка і менеджмент – 2010», 25-27 листопада 2010 р. – Львів: Львівська політехніка, 2010 р. – С. 260–261.
164. Постанова Пенсійного фонду України від 11.05.2010 р. № 9–4 [Електронний ресурс] / Державна податкова адміністрація Харківської ДПА. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.dpa.kharkov.ua/page1.php?topic=noficial>.
165. Сільське господарство України 2009 рік [Електронний ресурс] / Департамент статистики сільського господарства та навколишнього середовища; за ред. Ю. М. Остапчука. – Київ: Державний комітет статистики України. – 2010. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
166. Тулуш Л. Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства України в СОТ [Електронний ресурс] / Л. Д. Тулуш. – Режим доступу до статті: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/792/35/>.
167. Покращення фіскальної політики щодо сільського господарства України [Електронний ресурс] / Світовий банк 20 червня 2006 року. – Режим доступу до ресурсу: <http://siteresources.worldbank.org/INTUKRAINEINUKRAINIAN/147271-1140785089712/20983870/AgriculturalFiscalPolicyUkr.pdf>.
168. Діброва А. Державна підтримка аграрного сектору економіки за допомогою спеціальних режимів та механізмів оподаткування / А. Діброва // Економіст. – 2007. – №7. – С. 32–35.

169. Бродський: латифундисти на мають права на фіксований податок [Електронний ресурс] / Державний комітет з питань регуляторної політики та підприємництва. – Режим доступу до ресурсу: <http://newsme.com.ua/politics/513045/>.
170. Галан Н. І. Державна підтримка малого та середнього бізнесу: досвід розвинених країн / Н. І. Галан // Видавництво Дніпропетровського університету. – 2007. – С. 169–369.
171. Уманець Т. В. Методи і моделі оцінювання розвитку малого бізнесу: мезо- та макрорівень: монографія / Т. В. Уманець, Ю. О. Ольвінська, О. В. Лучакова; ред. Т. В. Уманець. – Донецьк: «ВІК», 2010. – 280 с.
172. Дії європейських країн для подолання світової фінансової кризи [Електронний ресурс]. Партія малого та середнього бізнесу. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.pmsbu.com.ua/exclusive/36/560/diyi\\_evropeyskih\\_krayin\\_dlya\\_podolannya\\_svitovoyi\\_finansovoyi\\_krizi/](http://www.pmsbu.com.ua/exclusive/36/560/diyi_evropeyskih_krayin_dlya_podolannya_svitovoyi_finansovoyi_krizi/).
173. Березин М. Ю. Налогообложение предприятий сферы малого бизнеса / М. Ю. Березин // Налоговое планирование. – 1998. – № 1. – С. 24.
174. Рибчак В. І. Світовий досвід державного регулювання підприємств малого бізнесу [Електронний ресурс] / В. І. Рибчак // Науковий вісник. – 2006. – №16.1. – С. 400–445. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnltu/16\\_1/441\\_Rybczak\\_16\\_1.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/16_1/441_Rybczak_16_1.pdf).
175. Martinez-Serrano Alicia Taxation in Europe: recent developments / Alicia Martinez-Serrano, Ben Patterson // Luxembourg. – 2003. – P. 44.
176. Черноуцан Е. Франция: государство поддерживает малое и среднее предпринимательство / Е. Черноуцан // Проблемы теории и практики управления. – 1995. – №11. – С. 60.
177. Якушик І. Д. Податкові системи зарубіжних країн: Довідник / І. Д. Якушик Я. В. Литвиненко. – К.: „МП Леся”, 2004. – 480 с.

178. Зангеева СБ. Зарубежный опыт поддержки и развития малого и среднего бизнеса/ С. Б. Зангеева, Е. Романова // Инвестиции в России. – 2004. – №4. – С. 8–11.
179. Міжнародний досвід підтримки малого бізнесу та сучасні українські реалії [Електронний ресурс] / Н. М.Заярна. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem\\_biol/nvnltu/21\\_1/198\\_Zaj.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/21_1/198_Zaj.pdf)
180. Міжнародна практика застосування спрощених (спеціальних) режимів оподаткування малого підприємництва [Електронний ресурс] / Академія. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.academia.org.ua/?p=342>.
181. Российское обозрение малых и средних предприятий 2001. под ред. С. Бэтстоун. – М.: – 2002. – С. 302.
182. Кустарная доля американського бізнесу [Електронний ресурс] / Российская бизнес-газет. – Режим доступа к материалам: <http://www.rg.ru/2007/03/06/biznes.html>.
183. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник/ Т. Ф. Юткина. – М.: Инфра-М, 1999. – 429 с.
184. Русакова Н. К. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Н. К. Русакова, В. А. Кашин. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 495 с. ,с.371.
185. Сорокина В. Малый бизнес по-британски / В. Сорокина // МЭМО. – 1996. – №10. – С. 102.
186. Hardman J. Philip. The chartered institute of public finance and accountancy / Hardman J. Philip. Company taxation. – Great Britain: Gee&Co, 1990. – 398 p.
187. Рівень безробіття в Німеччині в лютому 2010 р. склав 8,2 % [Електронний ресурс] / Нові фінанси. – Режим доступу до ресурсу: <http://news.finance.ua/ua/~1/0/all/2010/02/28/188522>.
188. Единый налог – быть или в „тень”? [Електронний ресурс]. – Режим доступа к материалам: <http://www.kharkovforum.com/showthread.php?t=912413&page=3>.



189. Зауваження до проекту Концепції проекту Закону України „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [Електронний ресурс] / Рада підприємців при Кабінеті міністрів України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.radakmu.org.ua/uk/accomodation/3091.html>.
190. Україна за 2 місяці втратила 3,5 тис. „спрощенців” [Електронний ресурс] / Телеканал 24. – Режим доступу до ресурсу: <http://24tv.ua/news/1/3/75003>.
191. Чередніченко А. П. Стан та перспективи розвитку суб'єктів малого підприємництва в умовах податкової реформи / А.П.Чередніченко, В.П. Хомутенко / Вісник соціально-економічних досліджень ОДЕУ. – 2011. – № 41. – С.163–167.
192. Купалова Г. Сприяння розвитку малого підприємництва та самозайнятості безробітних сільських жителів / Г. Купалова, І. Гнибіденко, О. Лесько, І. Дорошенко // Україна: аспекти праці. – 2004. – №7. – С. 25–31.
193. Проекти актів законодавства що надійшли на погодження. Проект Закону України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [Електронний ресурс] / Рада підприємців при Кабінеті міністрів України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.radakmu.org.ua/uk/accomodation/3310.html>.
194. Асоціація платників податків Львівської області [Електронний ресурс] / Законопроекти внесені до Верховної ради України. – Режим доступу до ресурсу: [http://www.radakmu.org.ua/uk/zakonoprojekt\\_y\\_vru](http://www.radakmu.org.ua/uk/zakonoprojekt_y_vru).
195. Всеукраїнська асоціація роботодавців [Електронний ресурс] /– Режим доступу до ресурсу: <http://www.radakmu.org.ua/>
196. Проект Закону про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємни №4112-2 від 08.02.2010 [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу до ресурсу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=36965](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=36965)

197. Проект Закону про вдосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва № 4549-2 від 09.09.2009 [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу до ресурсу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=35536](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=35536)
198. Проект Закону про єдиний податок № 7403 від 01.12.2010 [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу до ресурсу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?pf3511=39122](http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=39122)
199. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва № 8276 від 21.03.2011 [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу до ресурсу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=39964](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=39964).
200. Законопроект № 8521 від 16.05.2011 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України» (щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу до ресурсу: [http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb\\_n/webproc4\\_1?id=&pf3511=40402](http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=40402)
201. Презентація законопроекту про спрощену систему оподаткування [Електронний ресурс] / Рада підприємців при Верховній Раді України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.rpvr.org.ua/index.php/home/news/39-topnews/97-sproschenkazakonoproekt>.
202. Актуальні питання та перспективи оподаткування малого і середнього бізнесу в Україні. Державна податкова адміністрація України. (інформаційні та практичні матеріали для учасників форуму „Бізнес, Майдан, Державна податкова служба та Державна митна служба України – нова модель партнерства”) Київ. – 2005 с. 144.

203. Про затвердження Нормативів вартості створення одного робочого місця у різних галузях економіки від 19.07. 2002 N 13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.budinfo.org.ua/doc/183683.jsp>.
204. Статистична інформація: архів [Електронний ресурс] / Державний комітет статистики України. – Режим доступу до ресурсу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua).
205. Довідка про стан розвитку малого та середнього підприємництва в Україні у 2009 р. [Електронний ресурс] / Рада підприємців при Кабінеті міністрів України. – Режим доступу до ресурсу: <http://www.radakmu.org.ua/uk/analitdovidka/3408.html>.
206. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва: дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н. / за спеціальністю 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / М. О. Слатвінська ; Одеський державний економічний університет. – Одеса, 2011. – 268 с.

## ДОДАТКИ

## Додаток А

Таблиця. А.1

## Основні показники розвитку малих підприємств за 1998 – 2010 рр.

Показники	Період, рр.												
	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Кількість малих підприємств, тис. од.	173,4	197,1	217,9	233,6	253,8	272,7	283,4	295,1	307,4	324,0	332,2	344,7	289,6
Темпи зміни до попереднього року, %	100	113,7	110,6	107,3	108,6	107,5	103,9	104,1	104,2	105,4	102,5	103,8	84,0
-"- у % до 1998р.	100	113,7	125,7	134,7	146,4	157,3	163,4	170,2	177,3	186,7	191,6	198,8	167,0
Кількість малих підприємств у розрахунку на 10 тис. осіб наявного населення, одиниць	35	40	44	48	53	57	60	63	72	76	72	75	63
Темпи зміни до попереднього року, %	100	114	110	109	110	108	105	105	114	106	95	104	84,0
-"- у % до 1998р.	100	114	126	137	151	163	171	180	206	217	206	214	180

## Продовження таблиці А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Середньорічна кількість зайнятих <sup>1)</sup> працівників на малих підприємствах, тис.осіб	1585,9	1687,9	1730,4	1818,7	1932,1	2052,2	1978,8	1890,4	2232,3	2231,5	2237,3	2152	2145,7
Темпи зміни до попереднього року, %	100,0	106,4	102,5	105,1	106,2	106,2	96,4	95,5	118,1	99,9	100,3	98,2	99,7
-"- у % до 1998р.	100,0	106,4	109,1	114,7	121,8	129,4	124,8	119,2	140,8	140,8	141,1	135,7	135,3
Середньорічна кількість найманих <sup>3)</sup> працівників на малих підприємствах, тис.осіб	1559,9	1677,5	1709,8	1807,6	1918,5	2034,2	1928,0	1834,2	2158,5	2154,3	2156,7	2067,8	2024,9
Темпи зміни до попереднього року, %	100,0	107,5	101,9	105,7	106,1	106,0	94,8	95,1	117,7	99,8	100,1	95,9	97,9
-"- у % до 1998р.	100,0	107,5	109,6	115,9	123,0	130,4	123,6	117,6	138,4	138,1	138,3	132,6	129,8

## Продовження таблиці А.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Середня чисельність працюючих на 1 малому підприємстві, чол..	9	9	8	8	8	7	7	6	до 6 піс.7	7	7	6	7
-, у % до попереднього року	100,0	100,0	88,9	100,0	100,0	87,5	100,0	85,7	116,7	100,0	100,0	85,7	116,7
-, у % до 1998 р.	100,0	100,0	88,9	88,9	88,9	77,8	77,8	66,7	77,8	77,8	77,8	66,7	77,8
Частка найманих працівників на малих підприємствах (МП) у загальній кількості найманих працівників на підприємствах – суб'єктах підприємництва, %	12,9	14,1	15,1	17,1	18,9	20,9	20,2	19,6	До 19,0 піс.23,5	23,7	24,3	25,2	25,8
Темпи зміни до попереднього року, %	100	109,3	107,1	113,2	110,5	110,6	96,7	97,0	119,9	100,9	102,5	103,7	102,4
-"- у % до 1998р.	100	109,3	117,1	132,6	146,5	162,0	156,6	151,9	182,2	183,7	188,4	195,3	200
Частка МП у загальному обсязі реалізованої продукції, робіт, послуг, %	-	109,3	8,1	7,1	6,7	6,6	5,3	5,5	18,8	18,1	16,3	16,6	14,4

Складено автором за даними Державного комітету статистики України [71]

## Додаток Б

Таблиця Б.1

**Динаміка структури кількості малих підприємств України за видами економічної діяльності у 1998-2006 роках у відсотках до загальної кількості**

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>Всього</b>	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство	2,0	2,3	3,6	4,3	4,6	4,9	5,2	5,1	5,1
Промисловість	15,1	15,3	15,8	16,1	16,1	15,9	15,6	15,2	14,4
Будівництво	8,6	8,2	8,4	8,5	8,5	8,8	9,3	9,7	10,2
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	51,9	50,8	46,4	42,9	40,2	38,2	36,0	34,4	33,5
Діяльність готелів та ресторанів	3,4	3,4	3,5	3,4	3,2	3,4	3,4	3,3	3,3
Діяльність транспорту та зв'язку	3,1	3,3	3,9	4,2	4,5	4,7	4,8	4,8	4,9
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	9,9	10,6	12,1	13,7	15,6	17,2	18,6	20,1	21,7
Освіта	0,7	0,7	0,8	0,8	0,8	0,8	0,8	0,9	0,6
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	0,9	0,9	0,9	1,0	1,1	1,1	1,9	1,3	1,3
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	3,7	3,7	3,4	3,6	3,8	3,6	3,6	3,6	3,3
Інші	0,7	0,8	1,2	1,5	1,6	1,4	0,8	1,6	1,7

Складено автором за даними Державний комітет статистики України [71]



Додаток В

Таблиця В.1

**Порівняльна характеристика загальної та альтернативних систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва**

Загальна система оподаткування суб'єктів малого підприємництва	Альтернативні системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва		
	Єдиний податок	Фіксований сільськогосподарський податок	Фіксований податок
1	2	3	4
<i>Критерії обрання системи оподаткування(обирають самостійно якщо)</i>			
Не встановлено	<p><u>Для фізичних осіб</u>, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи і у трудових відносинах з якими, включаючи членів їх сімей, протягом року перебуває не більше 10 осіб та обсяг виручки яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 тис.грн.;</p> <p><u>Для юридичних осіб</u> - суб'єктів підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки</p>	Сільськогосподарські товаровиробники різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виращуванням),переробкою та збутом сільськогосподарської продукції а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу.	громадянин повинен здійснювати підприємницьку діяльність з продажу товарів і надання супутніх такому продажу послуг на ринках та бути платником ринкового збору згідно з законодавством; має бути відсутня торгівля лікєро-горілчаними та тютюновими виробами; кількість осіб, які перебувають у трудових відносинах з таким громадянином - платником податку, включаючи членів його сім'ї, які

Продовження таблиці. В.1

1	2	3	4
	<p>яких від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн гривень.</p>		<p>беруть участь у підприємницькій діяльності, не повинна перевищувати п'яти осіб; валовий дохід такого громадянина від самостійного здійснення підприємницької діяльності або з використанням найманої праці за останні 12 календарних місяців, що передують місяцю придбання патенту, не перевищує семи тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, що в абсолютному вираженні складає 119 тис.грн.</p>
<i>Об'єкт оподаткування</i>			
<p>В залежності від виду діяльності і податків що сплачує суб'єкт малого підприємництва. Встановлюється Податковим кодексом</p>	<p>Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг). У разі здійснення операції з продажу основних фондів виручкою від реалізації вважається різниця між сумою, отриманою від реалізації цих фондів, та їх залишковою вартістю на момент продажу. У фізичних осіб розмір єдиного податку не залежить від обсягу отриманої виручки.</p>	<p>Об'єктом оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.</p>	<p>Дохід приватного підприємця від здійснення діяльності зі сплатою фіксованого податку. Якщо підприємець, крім торгівлі на ринку, провадить інші види діяльності, то доходи, отримані від таких видів діяльності, обкладаються податком з доходів на загальних умовах.</p>

## Продовження таблиці В.1.

1	2	3	4
<i>Ставки</i>			
<p>Ставки податків встановлюються у відповідності до Податкового кодексу</p>	<p>Для фізичних осіб-суб'єктів малого підприємництва у межах від 20 грн.до 200 грн.на місяць та збільшується на 50 % за кожну особу в разі використання найманої праці або за участю у підприємницькій діяльності членів його сім'ї. У разі коли фізична особа - суб'єкт малого підприємництва здійснює кілька видів підприємницької діяльності, для яких встановлено різні ставки єдиного податку, нею придбавається одне свідоцтво і сплачується єдиний податок, що не перевищує встановленої максимальної ставки.</p> <p>СПД - юридична особа:</p> <p>6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів,робіт, послуг) без урахування акцизного збору у разі сплати податку на додану вартість;</p> <p>10 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів,робіт, послуг), за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.</p>	<p>Для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) - 0,15;</p> <p>Для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,09;</p> <p>Для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) - 0,09; Для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, - 0,03;</p> <p>Для земель водного фонду - 0,45;</p> <p>Для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються</p>	<p>У межах від 20 гривень до 100 гривень за календарний місяць для громадян, які здійснюють підприємницьку діяльність самостійно.</p> <p>Для одержання патенту на здійснення підприємницької діяльності на всій території України фіксований податок встановлюється у розмірі 100 гривень.</p> <p>У разі, коли платник податку здійснює підприємницьку діяльність з використанням найманої праці або за участю у підприємницькій діяльності членів його сім'ї, розмір фіксованого податку збільшується на 50 відсотків за кожну особу.</p>

## Продовження таблиці В.1

1	2	3	4
		на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, - 1,0.	
<i>Порядок встановлення ставок та база оподаткування</i>			
<p>Встановлюються Податковим кодексом.</p> <p>Для місцевих податків і зборів встановлюються сільськими, селищними, міськими радами відповідно до переліку і в межах граничних розмірів ставок.</p>	<p>Ставка єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва - фізичних осіб встановлюється місцевими радами за місцем їх державної реєстрації залежно від виду діяльності.</p> <p>Для юридичних встановлюється Указом Президента України „Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 3 липня 1998 р. N 727 ( В редакції Указу Президента N <u>746/99</u> від 28.06.99 )зі змінами та доповненнями.</p>	<p>Розмір ставок податку встановлюється одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду для сільськогосподарських товаровиробників залежить від категорії (типу) земель, їх розташування.</p> <p>Базою оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень), проведена за станом на 1 липня 1995 р., для земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ) - нормативна грошова оцінка одного гектара ріллі в Автономній Республіці Крим або в області, проведена за станом на 1 липня 1995 р..</p>	<p>Встановлюються відповідною місцевою радою залежно від територіального розташування місця торгівлі.</p>

## Продовження таблиці В.1

1	2	3	4
<i>Не сплачують такі види податків</i>			
<p>Сплачують всі податки, що передбачені в Податковому кодексі в залежності від виду діяльності</p>	<p>До 2011 р.:</p> <p>ПДВ,(крім юридичних осіб що обрали ставку 6 відсотків);</p> <p>податок на прибуток підприємств; податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб - суб'єктів малого підприємництва);</p> <p>плати (податку) за землю; збору на спеціальне використання природних ресурсів;</p> <p>збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення;</p> <p>збору до Державного інноваційного фонду;</p> <p>збору на обов'язкове соціальне страхування;</p> <p>відрахувань та зборів на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України;</p> <p>комунального податку;</p> <p>податку на промисел;</p> <p>збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;</p> <p>збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;</p> <p>внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів;</p> <p>внесків до Державного фонду сприяння зайнятості населення;</p> <p>плати за патенти .</p> <p>Юридичні особи ведуть податковий облік за тими податками, платниками яких вони є згідно з Указом.</p> <p>Після набрання чинності Податковим кодексом: Податку на прибуток.</p>	<p>Не є платниками таких податків і зборів:</p> <p>а) податку на прибуток підприємств;</p> <p>б) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва);</p> <p>в) збору за спеціальне використання води;</p> <p>г) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності).</p>	<p>Сплачує податки та збори в загальному порядку. Перелік таких податків залежить від видів діяльності.</p>

## Продовження таблиці В.1

1	2	3	4
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Податку на додану вартість з операцій по поставці товарів і послуг, місце надання яких розміщено на митній території України за виключенням випадку обрання юридичною особою 6 % ставки податку.</li> <li>- Податку на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб -СМП).</li> <li>- Земельний податок, крім земельного податку за земельні наділи, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності.</li> <li>- Плата за використання надр</li> <li>- Збору за спеціальне використання води.</li> <li>- Збір за спеціальне використання лісових ресурсів.</li> <li>- Збір за здійснення деяких видів підприємницької діяльності.</li> </ul>		
<i>Обмеження щодо застосування</i>			
Без будь-яких обмежень всі юридичні і фізичні особи	<p>Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва не поширюється на суб'єктів підприємницької діяльності, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу (в тому числі діяльність, пов'язану із влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), гральних автоматів з грошовим або майновим вирашем, проведенням лотерей (у тому числі державних) та розіграшів з видачею грошових вирашів у готівковій або майновій формі), здійснюють обмін іноземної валюти;</p> <p>суб'єктів підприємницької діяльності, які є виробниками підакцизних товарів, здійснюють господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів, оптовим та роздрібним продажем підакцизних пально-мастильних матеріалів;</p> <p>суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють: видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення; оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" довірчі товариства,</p>	<p>Суб'єкт господарювання, у якого понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра;</p> <p>суб'єкт господарювання, що провадить діяльність з виробництва та/або реалізації підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29-2204 30) вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств</p>	Здійснення торгівлі лікєро-горілчаними та тютюновими виробами

## Продовження таблиці В.1

1	2	3	4
	страхові компанії, банки, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи; суб'єктів підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам - учасникам та засновникам даних суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків; фізичних осіб - суб'єктів підприємницької діяльності, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи і здійснюють торгівлю лікєро-горілчаними та тютюновими виробами, пально-мастильними матеріалами;	вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції; суб'єкт господарювання, який на день подання документів для набуття статусу платника податку має податковий борг (недоїмку), за винятком безнадійного податкового боргу (недоїмки), який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).	
<i>Порядок, строки сплати та звітність</i>			
Порядок, строки сплати та звітність по різним податкам встановлюються Податковим кодексом	Суб'єкт підприємницької діяльності - фізична особа сплачує єдиний податок щомісяця не пізніше 20 числа наступного місяця на окремий рахунок відділень Державного казначейства України. За результатами господарської діяльності за звітний (податковий) період (квартал) суб'єкти малого підприємництва-юридичні особи подають до органу державної податкової служби до 20 числа місяця, що настає за звітним (податковим) періодом, розрахунки про сплату єдиного податку, акцизного збору і, в разі обрання ними єдиного податку за ставкою 6 відсотків, розрахунок про сплату податку на додану вартість, а також платіжні доручення на сплату єдиного податку за звітний період з позначкою банку про зарахування коштів.	Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік (з 1 січня до 31 грудня). Попередній податковий (звітний) рік для новоутворених сільськогосподарських товаровиробників - період з дня державної реєстрації до 31 грудня того ж року. Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік. Сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних	Сплата фіксованого податку відбувається шляхом придбання патенту. Патент видається, за вибором підприємця, на строк до 12 календарних місяців, але не менш ніж на один

## Продовження таблиці В.1

1	2	3	4
		<p>днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах:</p> <p>а) у I кварталі - 10 відсотків;  б) у II кварталі - 10 відсотків;  в) у III кварталі - 50 відсотків;  г) у IV кварталі - 30 відсотків.</p>	<p>місяць. У разі коли протягом строку дії патенту відповідною місцевою радою змінюється розмір фіксованого податку, перерахунок його не здійснюється.</p> <p>Декларація складається наростаючим підсумком з початку року щокварталу та подається до податкового органу у 40-денний термін після закінчення кварталу.</p>
<i>Деякі особливості альтернативних спрощених систем оподаткування</i>			
	<p>Суб'єкти підприємницької діяльності - фізичні особи - платники єдиного податку мають право не застосовувати електронні контрольно-касові апарати для проведення розрахунків із споживачами.</p> <p>Суб'єкт малого підприємництва - юридична особа зобов'язана вести книгу обліку доходів та витрат і касову книгу</p>	<p>Розрахунок суми податку відбувається за такою формулою:  <math>ФСП = \text{Пріл.} \times (\text{Гріл.} \times \text{Спод.для ріл}) : 100 + \text{Псін.} \times (\text{Гсін.} \times \text{Спод.для сін.}) : 100 + \text{Ппас.} \times (\text{Гпас.} \times \text{Спод.для пас.}) : 100 + \text{Пб/н} \times (\text{Гб/н} \times \text{Спод.для б/нас.}) : 100 + \text{Пв/ф} \times (\text{Гв/ф} \times \text{Спод.для зем.в/фон.}) : 100</math>,  де Пріл., Псін., Ппас, Пб/н, Пв/ф — відповідно, площа ріллі, сіножатеї, пасовищ, багаторічних насаджень, земель водного фонду, що належать платнику податків, у тому числі на умовах оренди;  Гріл., Гсін., Гпас, Гб/н, Гв/ф — грошова оцінка ріллі, сіножатеї, пасовищ, багаторічних насаджень земель водного фонду проведена за станом на 01.07 1995р. і розрахована за встановленою методикою, грн...  Спод.для ріл., Спод.для сін., Спод.для пас., Спод.для б/нас., Спод.для зем.в/фон. – відповідно, ставка податку у відсотках до грошової оцінки 1 га ріллі, сіножатеї, пасовищ, багаторічних насаджень, земель водного фонду.</p>	<p>У разі сплати фіксованого податку платник такого податку звільняється від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат.</p> <p>Платники мають право не застосовувати РРО, розрахункові квитанції та КОРО за умови, що вони не здійснюють продаж підакцизних товарів (крім пива на розлив)</p>

Складено автором за даними [22,23,25,26]



<b>Переваги і недоліки спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва у порівнянні з загальною (традиційною)</b>	
<b>Переваги</b>	<b>Недоліки</b>
<p>Значне спрощення розрахунку податку, податкового обліку.</p> <p>Спрощення фінансової звітності та уніфіковані строки її подачі.</p> <p>Значне зниження ймовірності штрафних санкцій, у зв'язку зі скороченням форм звітності, кількості перевірок.</p> <p>Суб'єкти малого підприємництва мають більшу визначеність з фінансовими ресурсами.</p> <p>Відсутня необхідність сплати та подання звітності по тим податкам які сплачуються в рахунок спрощеної системи оподаткування.</p> <p>Можливість обрання як альтернативної системи за єдиним податком, так і ставки при реєстрації як юридична особа.</p> <p>Фізичні особи – єдинники можуть не використовувати реєстратори розрахункових операцій.</p> <p>Для фізичних осіб попередній характер сплати надає гарантію незмінності ставок.</p>	<p>Тимчасовий характер спрощеної системи оподаткування.</p> <p>Неузгодженість та внутрішня суперечливість з законодавчо-нормативними документами сфери оподаткування.</p> <p>Порушення принципу рівності та цілісності податкової системи.</p> <p>Фізичними особами сплачується в незалежності від результатів діяльності і має авансовий характер.</p>

## Додаток Д.1

Таблиця Д.1.1

**Динаміка кількості СМП, які застосовують альтернативну систему оподаткування - єдиний податок за період  
1999-2010 рр.**

Показник	Роки											
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Кількість фізичних осіб платників єдиного податку, тис. од	66,1	182	345,18	426,85	539,84	602,38	696,8	824,4	974,9	1137,1	1161,6	1166,8
Ланцюгові темпи росту кількості фізичних осіб єдинників, %	100,0	275,3	189,7	123,7	126,5	111,6	115,7	118,3	118,3	116,6	102,3	100,4
Кількість юридичних осіб платників єдиного податку, тис. од.	28,58	66,63	91,69	115,63	133,15	133,20	135,47	135,69	139,33	143,15	142,98	150,89
Темпи росту кількості юр. осіб єдинників (ланцюгові), %	100,0	233,1	137,6	126,1	115,2	100,0	101,7	100,2	102,7	102,7	99,9	105,5
Всього СМП, які застосовують єдиний податок, тис. од	94,68	248,63	436,87	542,48	672,99	735,58	832,27	960,09	1114,23	1280,25	1304,58	1317,69
Ланцюгові темпи росту кількості фізичних та юр. осіб єдинників, %	100,0	262,6	175,7	124,2	124,1	109,3	113,1	115,4	116,1	114,9	101,9	101,0

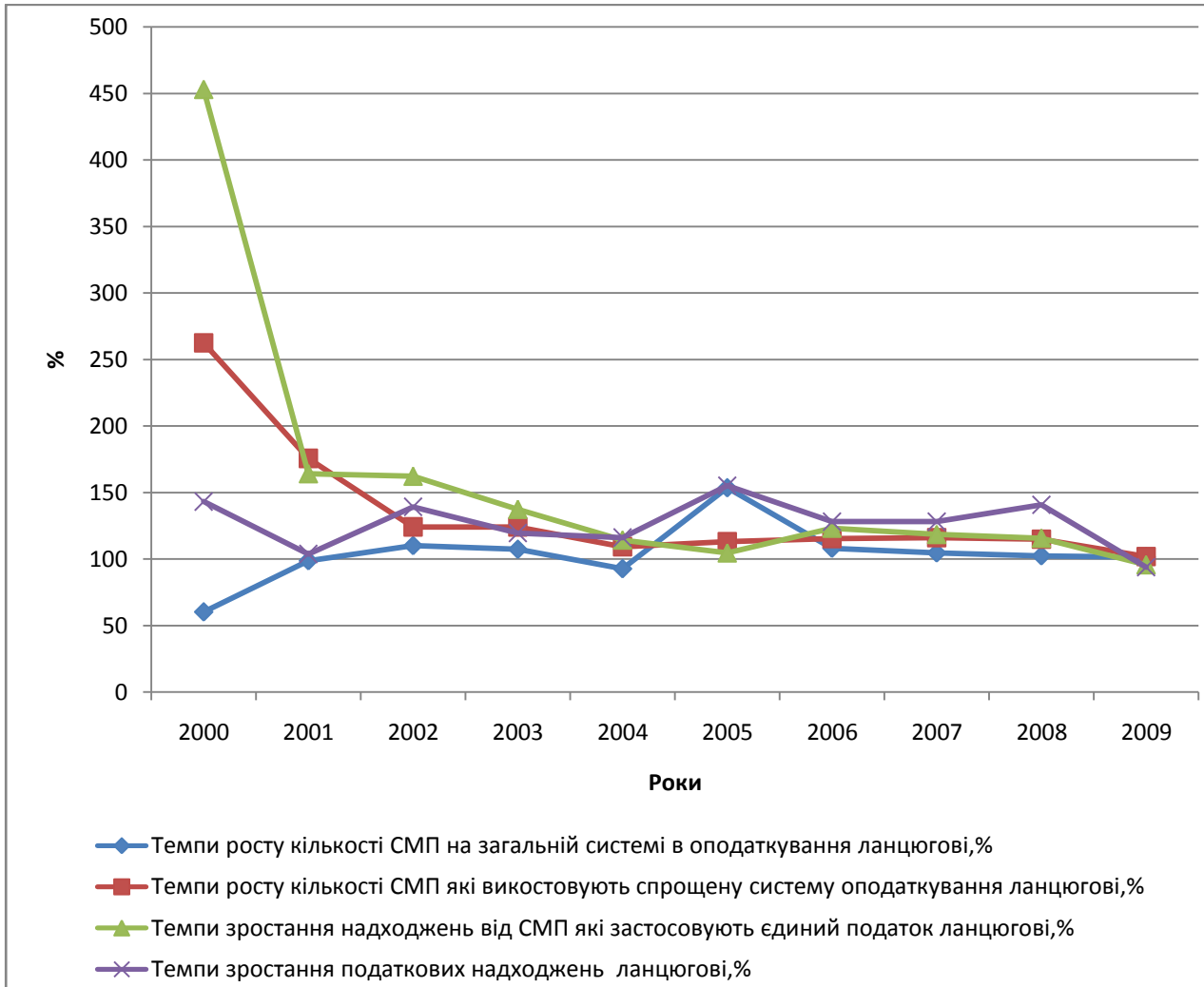
Складено автором за даними ДПАУ та Держкомпідприємства [142,143]

Таблиця Д.1.2

## Динаміка надходжень до бюджету від СМП, які знаходяться на єдиному податку за 1999-2009 рр.

Показники	Роки										
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Надходження від фіз. осіб. платн. єдиного податку, млн грн.	57,7	225,5	439,0	659,7	901,4	1078,1	1254,4	1568,8	2035,9	2471,5	2566,6
Ланцюгові темпи росту надходжень від фіз. осіб єдинників, %	100,0	390,8	194,7	150,3	136,6	119,6	116,3	125,1	129,8	121,4	103,8
Надходження від юр. осіб платн. єдиного, млн грн.	66,3	348,7	503,89	870,29	1200,7	1324,65	1257,89	1525,91	1630,36	1771,58	1493,4
Ланцюгові темпи росту надходжень від юр. осіб єдинників, %	100,0	525,9	144,5	172,7	138,0	110,3	94,9	121,3	106,8	108,7	84,3
Всього надходжень від СМП які застосовують єдиний податок, млн грн	126,7	574,2	942,89	1529,99	2102,1	2402,8	2512,3	3094,7	3666,3	4243,1	4060
Ланцюгові темпи росту надходжень від СМП які застосовують єдиний податок, %	100,0	453,2	164,2	162,3	137,4	114,3	104,6	123,2	118,5	115,7	95,7
Сума надходжень на одного плат. єдин. податку, грн..	1338,2	2309,5	2158,3	2820,4	3123,5	3266,5	3018,6	3223,3	3290,4	3314,3	3112,1

Складено автором за даними ДПАУ та Держкомпідприємництва [142,143]



**Рис. Д.1.1 Взаємозв'язок між темпами росту надходжень до бюджету та темпами росту кількості платників на загальній і спрощеній системах оподаткування**

Розраховано автором на підставі даних Держкомпідприємництва та ДПА

[142,143]

**Динаміка основних показників діяльності СМП, які обрали спрощену систему оподаткування за ставками 6 % та 10 %**  
 Складено автором за даними ДПАУ та Держкомпідприємництва [142,143]

<b>Показники</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Кількість платників єдиного податку, осіб</i>	79623	115626	133154	133204	135474	135689	139334	143149	142983
З них за ставкою. 6 %, осіб	32745	42344	44253	37488	33909	29155	25570	22780	19027
За ставкою 10 %, осіб	46878	73282	88901	95716	101565	106534	113764	120369	123956
<i>Середньооблікова чисельність працюючих за ставкою 6 та 10 %, осіб</i>	559741	934716	1397687	922321	1359940	961305	726053	911318	567172
за ставк. 6 %, осіб	229369	354121	523101	264300	392878	250506	178447	279114	101268
за ставкою 10 %, осіб	330372	580595	874586	658021	967062	710799	547606	632204	465904
<i>Обсяг виручки від реалізації продукції за ставкою 6 та 10 %, млн грн</i>	6145,25	10543,73	14288,58	15301,03	16066,61	17338,83	18272,27	19597,76	16158,34
за ставкою 6 %, млн грн	3289,71	5307,67	6674,65	6041,69	6590,07	6290,11	6176,75	5722,29	3976,09
за ставкою 10 %, млн грн	2855,40	5236,06	7613,93	9259,34	9476,54	11048,73	12095,52	13875,46	12182,25
<i>Сплачено єдиного податку за ставкою 6 і 10 %, тис.грн.</i>	503,887	870,289	1200,697	1324,646	1257,887	1525,908	1630,355	1771,576	1493,414
З них за став. 6 %, тис.грн	214,934	330,707	416,585	377,026	389,862	390,330	384,512	352,312	245,622
За ставкою 10 %, тис.грн.	288,952	539,581	784,112	947,619	868,025	1135,577	1245,843	1419,263	1247,792

Таблиця Д.1.4

## Динаміка основних показників діяльності СМП, які обрали спрощену систему оподаткування за ставками 6 % та 10 % за галузями

Показники	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Кількість платників єдиного податку, одиниць</i>	79623	115626	133154	133204	135474	135689	139334	143149	142983
в т.ч.									
матеріальне виробництво	20304	30227	35271	32813	35234	34789	35449	35706	34839
торгівля і громадське харчування	24575	34177	36678	35028	37602	37334	37978	38085	37877
надання послуг	23085	36754	43580	41618	54515	55151	57001	59622	60123
сільське господарство	2927	4503	5903	5300	6213	6595	7379	8259	8825
інші види діяльності	8732	9965	11722	18445	1910	1820	1527	1477	1319
<i>Середньооблікова чисельність працюючих за ставкою 6 та 10 %, осіб</i>	559741	934716	1397687	922321	1359940	961305	726053	911318	567172
в т.ч.									
матеріальне виробництво	175996	301432	360590	269463	348023	301895	209713	271578	132400
торгівля і громадське харчування	127299	188923	221985	158649	247027	195161	147769	221452	114708
надання послуг	175405	341903	691125	355684	729038	427321	344592	395513	277263
сільське господарство	13223	23505	32510	23807	24496	28766	17814	17234	38185
інші види діяльності	67818	78953	91477	114718	11356	8162	6165	5541	4616

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Обсяг виручки від реалізації продукції за ставкою 6 та 10 %, тис.грн.</i>	6145109,25	10543731,06	14288579,23	15301029,28	16066610,33	17338833,1	18272269,9	19597755,3	16158343,0
в т.ч.									
матеріальне виробництво	2012841,51	3543690,07	5021871,97	4961601,50	5058580,37	5367546,4	5527415,3	5511226,7	3801972,2
торгівля і громадське харчування	1616842,24	2429100,11	2798121,54	2757120,76	3157023,41	3391932,1	3540071,4	3782383,5	3356044,6
надання послуг	1694093,60	3406756,84	4882814,14	5324339,78	7307308,89	8042573,8	8692056,1	9770296,9	8539845,1
сільське господарство	100442,11	172390,37	255158,92	254514,08	332586,12	337860,2	328607,5	348296,4	316933,2
інші види діяльності	720889,80	991793,68	1330612,65	2003453,16	211111,55	198920,7	184119,6	185551,7	143547,8
<i>Сплачено єдиного податку за ставкою 6 та 10 %, тис.грн.</i>	503887,00	870289,82	1200697,79	1324646,13	1257887,59	1525908,6	1630355,7	1771576,3	1493414,9
в т.ч.									
матеріальне виробництво	158150,69	273643,80	393671,36	402212,72	375413,69	442796,5	460638,1	465113,4	329125,7
торгівля і громадське харчування	132927,29	198727,49	231899,03	237574,98	246633,54	300201,8	320637,8	345955,3	312196,0

Продовження таблиці Д.1.4.

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
надання послуг	143051,65	300256,89	439259,98	489813,81	593616,95	736464,3	805439,1	913116,8	810931,9
сільське господарство	8831,63	14192,92	20403,08	21957,61	25809,36	29408,9	27569,6	30851,0	28177,2
інші види діяльності	60925,75	83468,72	115464,35	173087,02	16414,05	17037,2	16071,1	16539,9	12984,1

Складено автором за даними ДПАУ та Держкомпідприємництва [142,143]

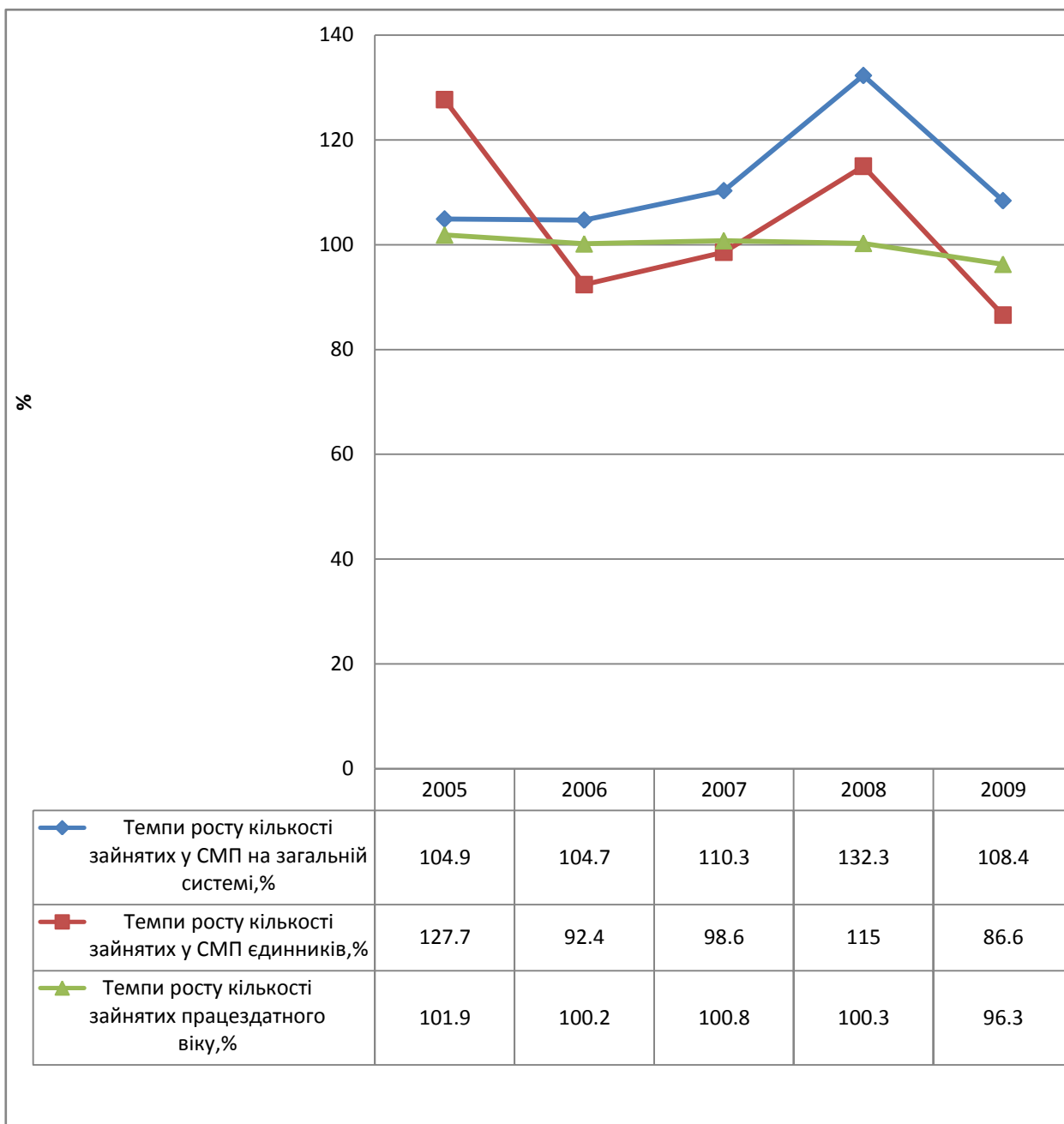


Таблиця Д.1.5

**Динаміка кількості найманих працівників у суб'єктів малого підприємництва що знаходяться на єдиному податку за період 1999-2009 р.**

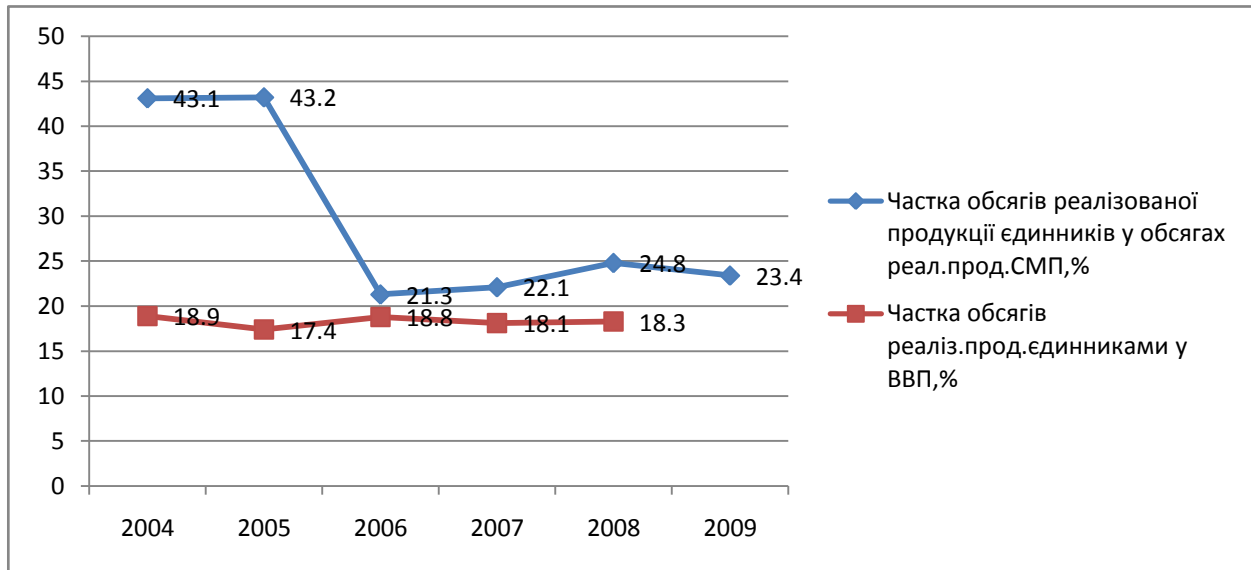
Показники	Роки										
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Кількість найманих у фізичних осіб - платників єдиного податку, тис. осіб	x	x	310,9	406,0	506,98	509,20	575,58	634,8	680,3	706,2	636,9
Ланцюгові темпи росту кількості найманих працівників у фіз..осіб-єдин., %	x	x	x	80,1	124,9	100,4	113,0	110,3	107,2	103,8	90,2
Кількість найманих у юридичних осіб - платників єдиного податку, тис. осіб	118,57	x	559,74	934,7	1397,69	922,32	1359,94	961,3	726,1	911,3	567,2
Ланцюгові темпи росту кількості найманих працівників у юридичних осіб єдинн., %	x	x	x	167,0	149,5	66,0	147,4	70,7	75,5	125,5	62,2
Кількість найманих у юр. і фіз.. осіб –єдинників, всього, тис. осіб	x	x	870,64	1340,7	1904,67	1431,52	1935,52	1596,1	1406,4	1617,5	1204,0
Ланцюгові темпи росту, %	x	x	x	154,0	142,1	75,2	135,2	82,5	88,1	115,0	74,4

Складено автором за даними ДПАУ та Держкомпідприємництва [142,143]



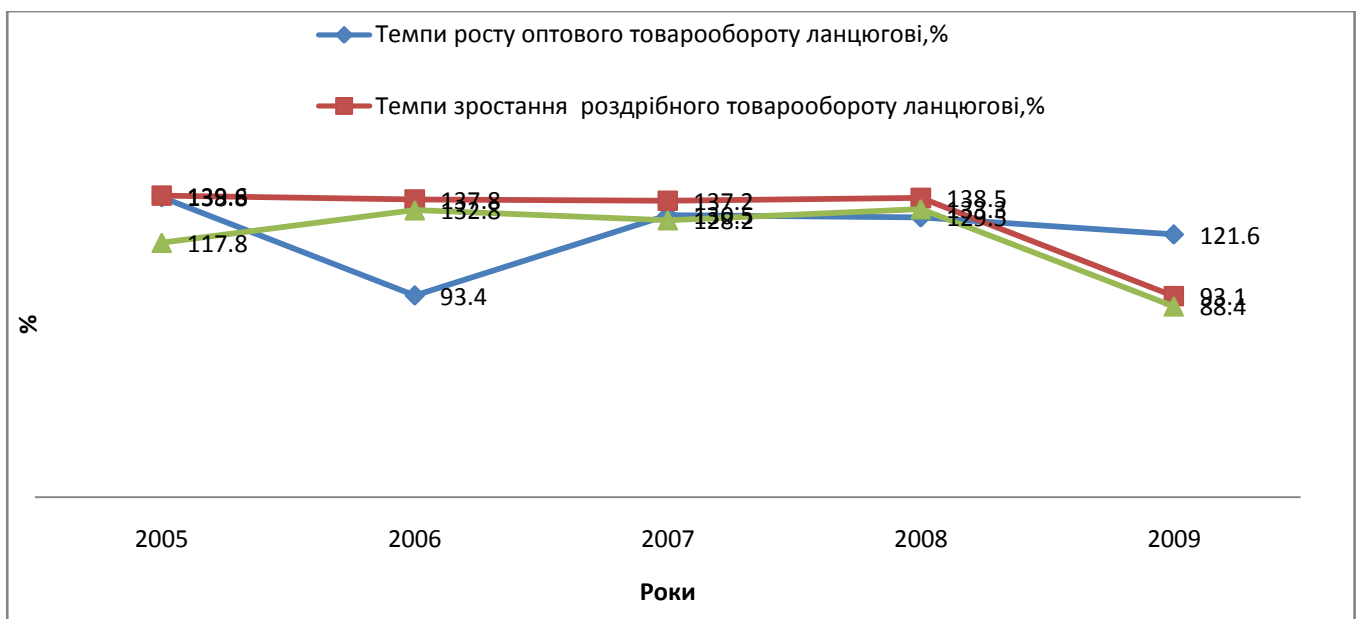
**Рис.Д.1.2** Ланцюгові темпи росту кількості зайнятих у СМП одиниць та зайнятих у СМП на загальній системі оподаткування і кількості зайнятих працездатного віку, %

Складено автором за даними [142,143]



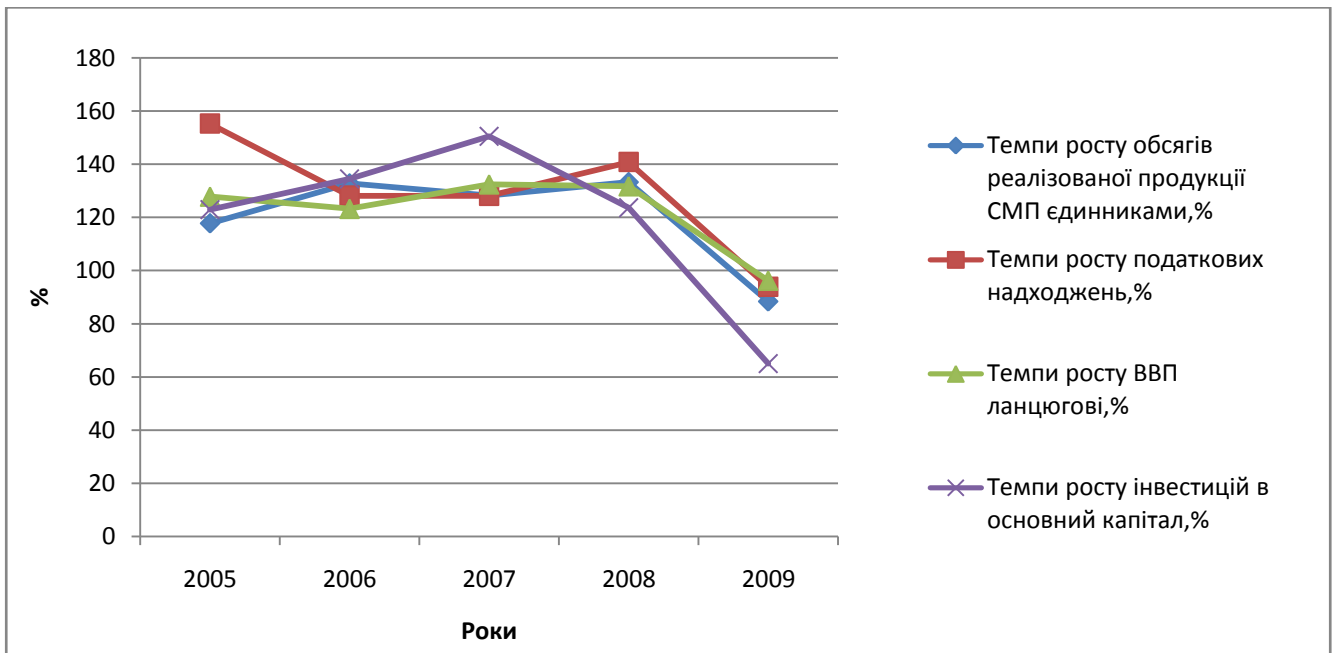
**Рис.Д.1.3** Динаміка частки обсягів реалізованої продукції одиницями у ВВП та в обсягах реалізованої продукції СМП, %

Складено автором за даними [142,143]



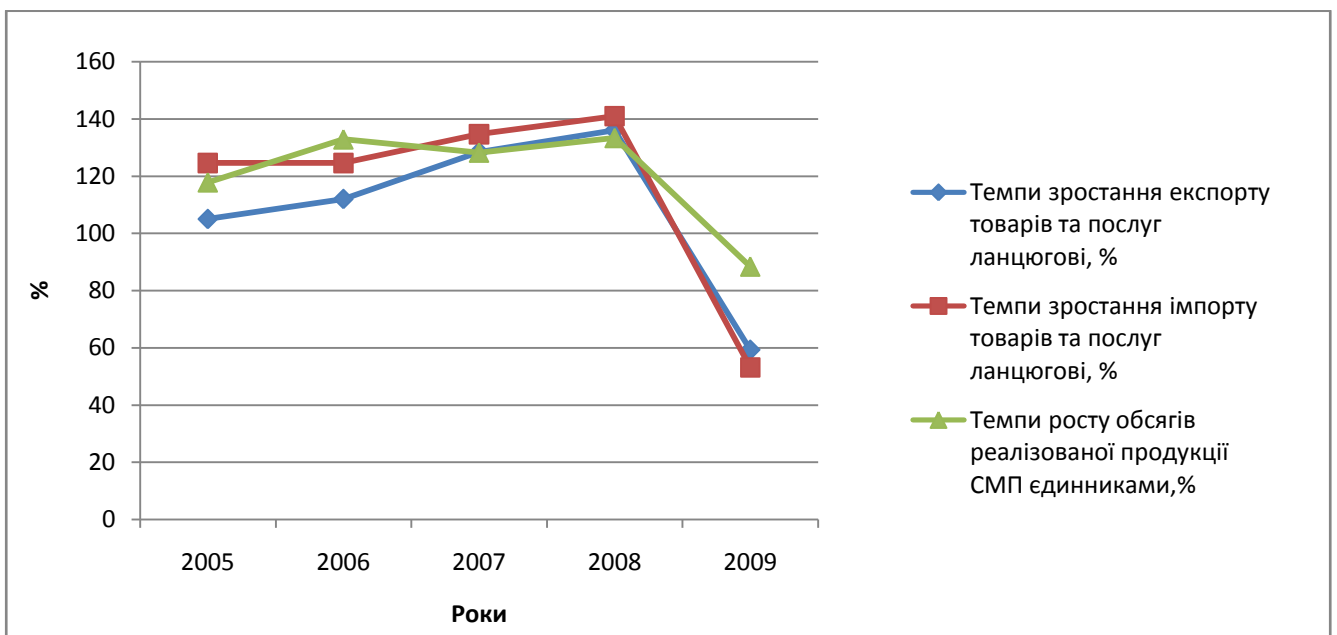
**Рис.Д.1.4** Темпи росту оптового і роздрібного товарообороту і обсягів реалізованої продукції СМП одиницями, %

Складено автором за даними [142,143]



**Рис.Д.1.5 Взаємозв'язок темпів росту ВВП, податкових надходжень, інвестицій в основний капітал та обсягів реалізованої продукції, %**

Складено автором за даними [142,143]



**Рис.Д.1.6 Ланцюгові темпи росту експорту-імпорту та обсягів реалізованої продукції СМП одиницями, %**

Складено автором за даними [142,143]

Таблиця Д.1.6

Динаміка обсягу виручки від реалізації продукції СМП, які знаходяться на єдиному податку за період з 1999–2009 р.

Показники	Роки										
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Обсяги реалізованої прод.фіз.особ.єдинн, млн грн	x	x	x	x	x	49948,9	60774,4	84689,9	112489,3	154659,7	137917,9
Ланцюгові темпи росту обсягів реаліз. прод. у фіз.осіб єдинників, %	x	x	x	x	x	x	121,7	139,4	132,8	137,5	89,2
Обсяги реалізованої прод.юр.особ.єдинн., млн грн	1059,382	6145,11	7731,9	10543,73	14288,58	15301,03	16066,61	17338,83	18272,27	19597,76	16158,34
Ланцюгові темпи росту обсягів реаліз.продукції юр.особами єдинн., %	x	x	x	171,6	135,5	107,1	105,0	107,9	105,4	107,3	82,4
За ставко 6 %, млн грн	1041,5	x	3289,71	5307,67	6674,65	6041,69	6590,07	6290,1	6176,75	5722,29	3976,09
За ставкою 10 %, млн грн	17,88	x	2855,4	5236,06	7613,93	9259,34	9476,54	11048,73	12095,52	13875,47	12182,25
Обсяги реалізованої продукції СМП єдинн. всього, млн. грн	x	x	x	x	x	65249,93	76841,01	102028,7	130761,6	174257,5	154076,2
Ланцюгові темпи росту, %	x	x	x	x	x	x	117,8	132,8	128,2	133,3	88,4

Складено автором за даними ДПАУ та Держкомпідприємництва [142,143]

## Додаток Д.2

Таблиця Д.2.1

**Наявні статистичні дані, що використовувались для моделювання впливу КПП  
на основні показники розвитку СМП**

Суб'єкти малого підприємництва	Роки					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7
Всього СМП – платників єдиного податку, тис. од	735,58	832,27	960,09	1114,23	1280,25	1304,58
Ланцюгові темпи росту кількості СМП, %	109,3	113,1	115,4	116,1	114,9	101,9
Всього надходжень від СМП – платників єдиного податку, млн грн	2440,47	2519,55	3064,09	3626,68	4312,55	4030,45
Темпи росту надходжень до попереднього р., %	117,6	103,3	121,6	118,4	118,9	93,5
Сума надходжень на одного платника єдиного податку, грн.	3317,75	3027,32	3191,46	32554,88	3368,52	3089,46
Обсяги реалізованої продукції СМП – платників єдиного податку, млн грн	65249,93	76841,01	102028,7	130761,6	174257,5	154076,2
Ланцюгові темпи росту обсягів реалізованої продукції СМП, %	100	117,8	132,8	128,2	133,3	88,4
Коефіцієнт податкового навантаження СМП – платників єдиного податку	0,037	0,033	0,030	0,028	0,025	0,026

Продовження таблиці Д.2.1

1	2	3	4	5	6	7
Кількість зайнятих працівників (для СМП – платників єдиного податку), тис. осіб	2167,1	2767,79	2556,19	2520,63	2897,75	2508,58
Темпи росту кількості зайнятих працівників (для СМП – платників єдиного податку) ланцюгові, %	84,1	127,7	92,4	98,6	115,0	86,6
Кількість найманих працівників (для СМП – платників єдиного податку), тис. осіб	1431,52	1935,52	1596,1	1406,4	1617,5	1204,0
Темпи росту кількості найманих працівників (для СМП – платників єдиного податку) ланцюгові, %	75,2	135,2	82,5	88,1	115,0	74,4

Складено автором за даними ДПАУ та Держкомпідприємництва [142,143]

**Основні позначення для досліджуваних показників**

<b>Показники</b>	<b>Позначення</b>
Всього СМП – платників єдиного податку, тис. од	$K_{\text{СМП}}$
Темпи зміни кількості СМП у % ланцюгові	$ЗK_{\text{СМП}}$
Всього надходжень від СМП – платників єдиного податку, млн грн	$H_{\text{СМП}}$ ;
Темпи зміни надходжень до попереднього р., %	$ЗH_{\text{СМП}}$
Сума надходжень на одного платника єдиного податку, грн.	НОП
Обсяги реалізованої продукції СМП – платників єдиного податку, млн грн	$OP_{\text{СМП}}$
Темпи росту обсягів реалізованої продукції СМП ланцюгові, %	$ЗOP_{\text{СМП}}$
Коефіцієнт податкового навантаження СМП – платників єдиного податку	$KПН_{\text{СМП}}$
Кількість зайнятих працівників (для СМП – платників єдиного податку), тис. осіб	$KЗП_{\text{СМП}}$
Темпи росту кількості зайнятих працівників (для СМП – платників єдиного податку) ланцюгові, %	$ЗKЗП_{\text{СМП}}$
Кількість найманих працівників (для СМП – платників єдиного податку), тис. осіб	$KНП_{\text{СМП}}$
Темпи росту кількості найманих працівників (для СМП – платників єдиного податку) ланцюгові, %	$ЗКНП_{\text{СМП}}$

Складено автором за результатами дослідження



Таблиця Д.2.3

## Значення коефіцієнтів кореляції Пірсона

	К <sub>СМП</sub>	ЗК <sub>СМП</sub>	Н <sub>СМП</sub>	ЗН <sub>СМП</sub>	НОП	ОР <sub>СМП</sub>	ЗОР <sub>СМП</sub>	КПН <sub>СМП</sub>	КЗП <sub>СМП</sub>	ЗКЗП <sub>СМП</sub>	КНП <sub>СМП</sub>	ЗКНП <sub>СМП</sub>
К <sub>СМП</sub>	1											
ЗК <sub>СМП</sub>	-0,21252	1										
Н <sub>СМП</sub>	<b>0,984086</b>	-0,11309	1									
ЗН <sub>СМП</sub>	-0,25997	0,793158	-0,10852	1								
НОП	0,160301	0,39325	0,186925	0,277755	1							
ОР <sub>СМП</sub>	<b>0,98261</b>	-0,09131	<b>0,997512</b>	-0,1183	0,156051	1						
ЗОР <sub>СМП</sub>	0,042094	<b>0,951281</b>	0,130945	0,727319	0,303216	0,157859	1					
КПН <sub>СМП</sub>	<b>-0,97041</b>	0,015318	<b>-0,95585</b>	0,15725	-0,19838	<b>-0,963</b>	-0,25084	1				
КЗП <sub>СМП</sub>	0,480167	0,385791	0,474358	-0,07291	-0,09697	0,532527	0,568037	-0,61849	1			
ЗКЗП <sub>СМП</sub>	-0,01696	0,474925	-0,02017	-0,06368	-0,06322	0,044614	0,4882	-0,11804	<b>0,823704</b>	1		
КНП <sub>СМП</sub>	-0,46004	0,591566	-0,45087	0,172149	-0,24981	-0,39059	0,535155	0,292036	0,557945	<b>0,849815</b>	1	
ЗКНП <sub>СМП</sub>	-0,0858	0,438612	-0,08783	-0,07649	-0,14087	-0,02181	0,438081	-0,03889	0,784187	<b>0,994393</b>	<b>0,87494</b>	1

Складено автором за результатами дослідження

Таблиця Д.2.4

## Значення t-статистики

	К <sub>СМП</sub>	ЗК <sub>СМП</sub>	Н <sub>СМП</sub>	ЗН <sub>СМП</sub>	НОП	ОР <sub>СМП</sub>	ЗОР <sub>СМП</sub>	КПН <sub>СМП</sub>	КЗП <sub>СМП</sub>	ЗКЗП <sub>СМП</sub>	КНП <sub>СМП</sub>	ЗКНП <sub>СМП</sub>
К <sub>СМП</sub>	1											
ЗК <sub>СМП</sub>	-0,435	1										
Н <sub>СМП</sub>	<b>11,0763</b>	-0,2276	1									
ЗН <sub>СМП</sub>	-0,5385	2,60472	-0,2183	1								
НОП	0,3248	0,85542	0,38056	0,57826	1							
ОР <sub>СМП</sub>	<b>10,5838</b>	-0,1834	<b>28,2995</b>	-0,2383	0,31597	1						
ЗОР <sub>СМП</sub>	0,08426	<b>6,17063</b>	0,26416	2,11954	0,63639	0,31973	1					
КПН <sub>СМП</sub>	<b>-8,0377</b>	0,03064	<b>-6,5056</b>	0,31846	-0,4048	<b>-7,1465</b>	-0,5182	1				
КЗП <sub>СМП</sub>	1,0948	0,83633	1,07768	-0,1462	-0,1949	1,25831	1,3804	-1,5742	1			
ЗКЗП <sub>СМП</sub>	-0,0339	1,07934	-0,0403	-0,1276	-0,1267	0,08932	1,11879	-0,2377	<b>2,90538</b>	1		
КНП <sub>СМП</sub>	-1,0362	1,46744	-1,0103	0,34952	-0,516	-0,8486	1,26701	0,61069	1,34464	<b>3,22461</b>	1	
ЗКНП <sub>СМП</sub>	-0,1722	0,97613	-0,1763	-0,1534	-0,2846	-0,0436	0,97467	-0,0778	2,5275	<b>18,8069</b>	<b>3,61373</b>	1

Складено автором за результатами дослідження

Таблиця Д.2.5

## Кореляційна матриця

	К <sub>СМП</sub>	ЗК <sub>СМП</sub>	Н <sub>СМП</sub>	ЗН <sub>СМП</sub>	НОП	ОР <sub>СМП</sub>	ЗОР <sub>СМП</sub>	КПН <sub>СМП</sub>	КЗП <sub>СМП</sub>	ЗКЗП <sub>СМП</sub>	КНП <sub>СМП</sub>	ЗКНП <sub>СМП</sub>
К <sub>СМП</sub>	1											
ЗК <sub>СМП</sub>	-0,02857	1										
Н <sub>СМП</sub>	<b>0,942857</b>	0,142857	1									
ЗН <sub>СМП</sub>	-0,08571	0,771429	0,142857	1								
НОП	0,142857	0,6	0,314286	0,542857	1							
ОР <sub>СМП</sub>	<b>0,942857</b>	0,142857	<b>1</b>	0,142857	0,314286	1						
ЗОР <sub>СМП</sub>	0,085714	0,771429	0,371429	<b>0,885714</b>	0,485714	0,371429	1					
КПН <sub>СМП</sub>	<b>-0,94286</b>	-0,14286	<b>-1</b>	-0,14286	-0,31429	<b>-1</b>	-0,3714285	1				
КЗП <sub>СМП</sub>	0,2	0,428571	0,428571	0,428571	-0,02857	0,428571	0,77142857	<b>-0,8285714</b>	1			
ЗКЗП <sub>СМП</sub>	0,085714	0,428571	0,257143	0,142857	-0,08571	0,257143	0,54285714	-0,2571429	<b>0,88571429</b>	1		
КНП <sub>СМП</sub>	-0,42857	0,2	-0,2	0,314286	-0,25714	-0,2	0,54285714	0,2	0,77142857	0,71428571	1	
ЗКНП <sub>СМП</sub>	-0,2	0,485714	0,028571	0,257143	0,028571	0,028571	0,6	-0,0285714	<b>0,82857143</b>	<b>0,94285714</b>	<b>0,82857143</b>	1

Складено автором за результатами дослідження

Таблиця Д.2.6

## Значення t-статистики

	К <sub>СМП</sub>	ЗК <sub>СМП</sub>	Н <sub>СМП</sub>	ЗН <sub>СМП</sub>	НОП	ОР <sub>СМП</sub>	ЗОР <sub>СМП</sub>	КПН <sub>СМП</sub>	КЗП <sub>СМП</sub>	ЗКЗП <sub>СМП</sub>	КНП <sub>СМП</sub>	ЗКНП <sub>СМП</sub>
К <sub>СМП</sub>												
ЗК <sub>СМП</sub>	-0,05717											
Н <sub>СМП</sub>	<b>5,659453</b>	0,288675										
ЗН <sub>СМП</sub>	-0,17206	2,424672	0,288675									
НОП	0,288675	1,5	0,662122	1,292786								
ОР <sub>СМП</sub>	<b>5,659453</b>	0,288675	<b>4472,136</b>	0,288675	0,662122							
ЗОР <sub>СМП</sub>	0,172062	2,424672	0,800095	<b>3,815836</b>	1,111325	0,800095						
КПН <sub>СМП</sub>	<b>-5,65945</b>	-0,28868	<b>-14142,1</b>	-0,28868	-0,66212	<b>-4472,14</b>	-0,80009					
КЗП <sub>СМП</sub>	0,408248	0,948683	0,948683	0,948683	-0,05717	0,948683	2,424672	<b>-2,9598</b>				
ЗКЗП <sub>СМП</sub>	0,172062	0,948683	0,532181	0,288675	-0,17206	0,532181	1,292786	-0,53218	<b>3,815836</b>			
КНП <sub>СМП</sub>	-0,94868	0,408248	-0,40825	0,662122	-0,53218	-0,40825	1,292786	0,408248	2,424672	2,041241		
ЗКНП <sub>СМП</sub>	-0,40825	1,111325	0,057166	0,532181	0,057166	0,057166	1,5	-0,05717	<b>2,9598</b>	<b>5,659453</b>	<b>2,9598</b>	1

Складено автором за результатами дослідження

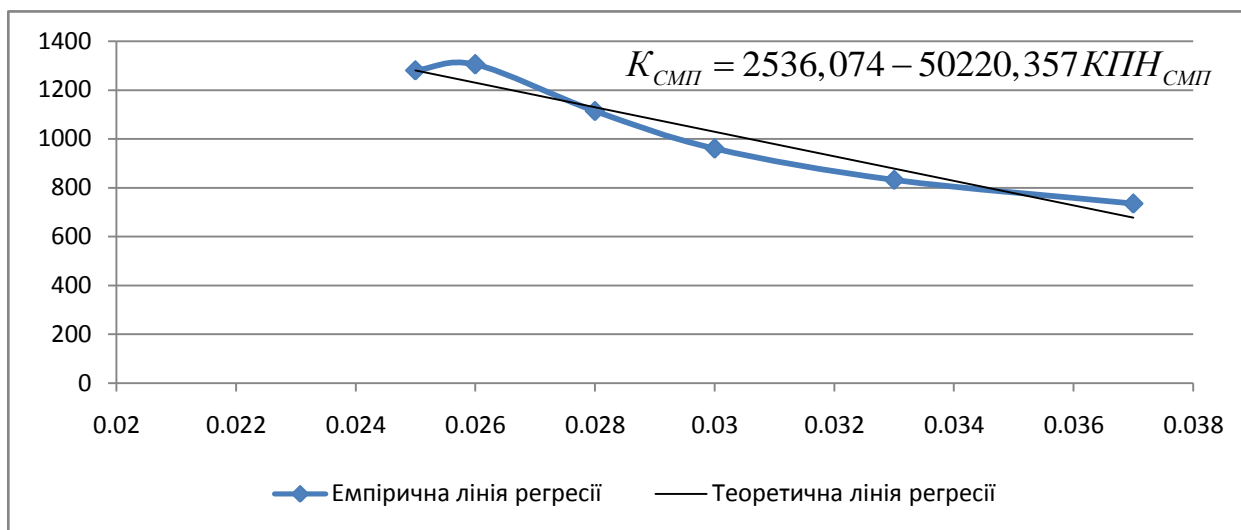


Рис. Д.2.1 Залежність кількості СМП від податкового навантаження

Складено автором за результатами дослідження

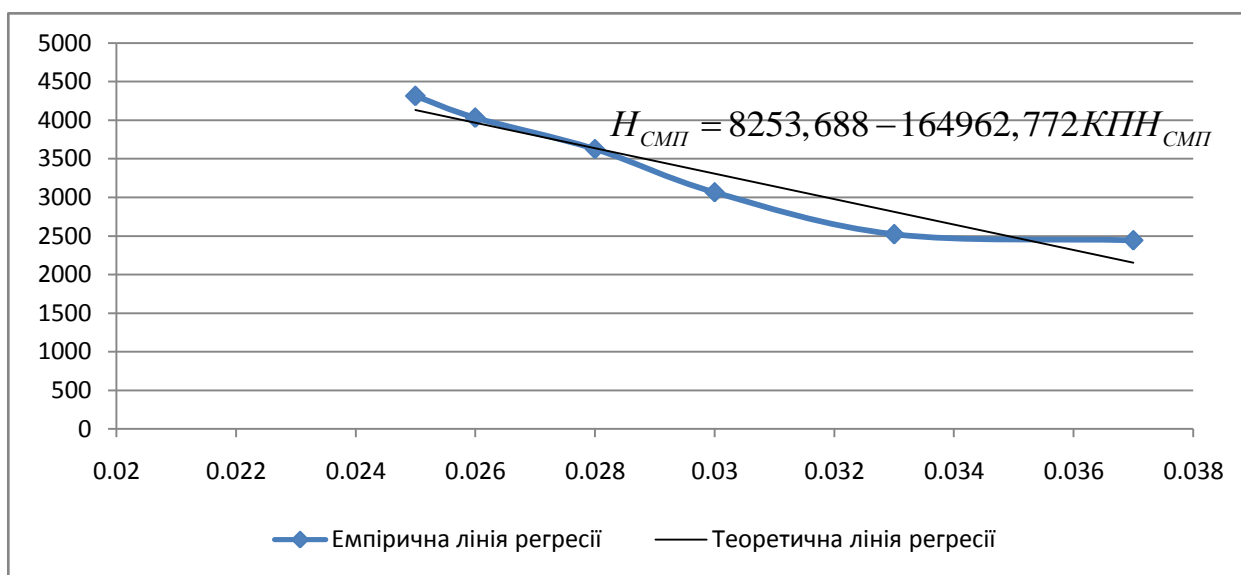


Рис. Д.2.2. Залежність надходжень СМП від податкового навантаження

Складено автором за результатами дослідження

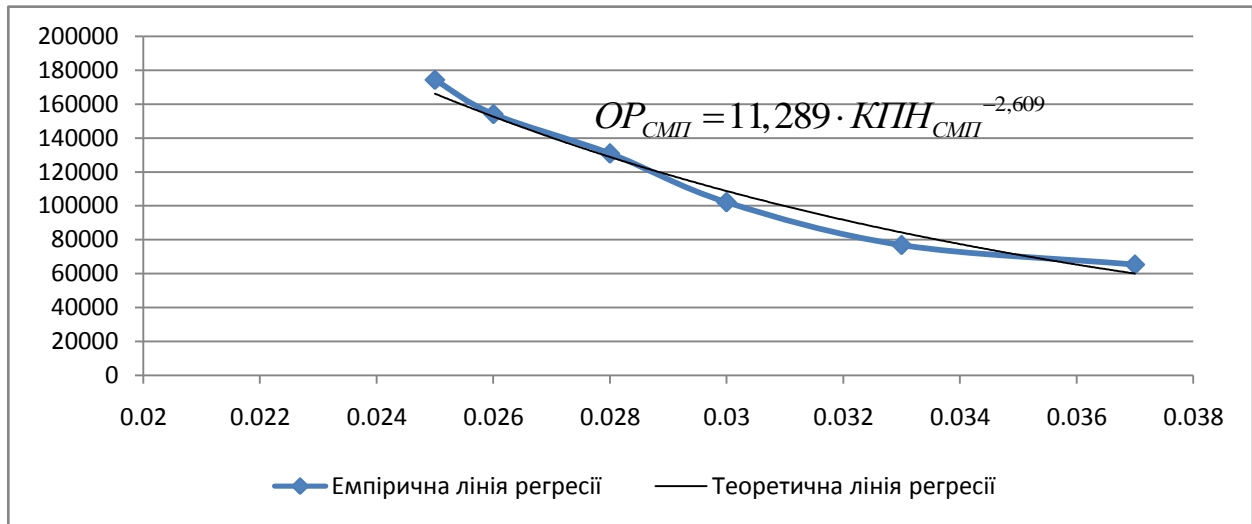


Рис. Д.2.3. Залежність обсягу реалізованої продукції СМП від податкового навантаження

Складено автором за результатами дослідження

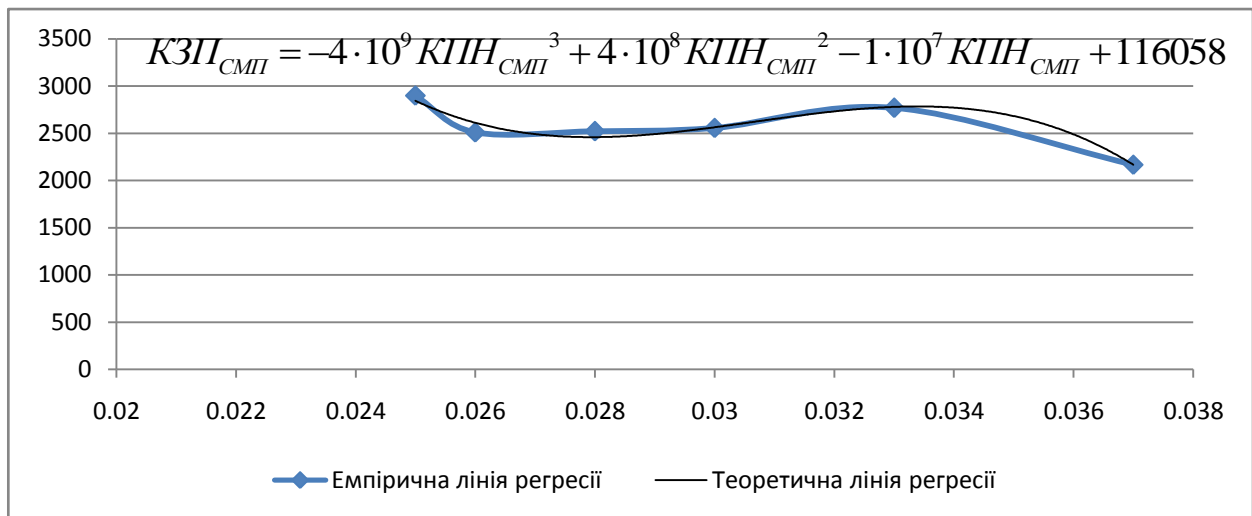


Рис. Д.2.4. Залежність кількості зайнятих працівників СМП від податкового навантаження

Складено автором за результатами дослідження

**Основні показники, що використовувались для моделювання**

Показники	Роки				
	2005	2006	2007	2008	2009
Безробітне населення, зареєстроване у державній службі зайнятості, тис. осіб (БН)	891,9	784,5	673,1	596,0	693,1
Всього СМП – платників єдиного податку, тис. од (КСМП)	832,27	960,09	1114,23	1280,25	1304,58
Коефіцієнт податкового навантаження СМП – платників єдиного податку (КПНСМП)	0,033	0,030	0,028	0,025	0,026

Складено автором за даними держкомстату України [29]

## Додаток Ж.1

Таблиця Ж.1.1

## Динаміка кількості зареєстрованих платників фіксованого податку за період з 1999 по 2010 рр.

Показники	Роки											
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Кількість фізичних осіб – платників фіксованого податку, тис. од	318,3	327,5	339,3	360	382,0	398,6	404,04	409,1	420,1	429,4	391,0	359,8
Ланцюгові темпи росту кількості фізичних осіб – платників фіксованого податку, %	100,0	102,9	103,6	106,1	106,1	104,4	101,4	101,3	102,7	102,2	91,1	92,0
Темпи росту у % до базового року, %.	100,0	102,9	106,6	113,1	120,0	125,2	127,0	128,5	132,0	134,9	122,8	113,0
Новостворені платники фіксованого податку, тис. од	13,8	9,12	11,84	20,67	22,04	16,62	5,4	5,1	11,0	9,3	-38,4	-31,2

Складено автором за даними ДПА і Держкомпідприємництва [142,143].



Таблиця Ж.1.2

**Динаміка надходжень до бюджету від суб'єктів малого підприємництва що знаходяться на фіксованому податку,  
за період з 1999 – 2010 р.**

Показники	Роки											
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Фіксований податок, млн.грн.	196,4	229,5	250,16	259,88	245,663	272,3	274,7	285,2	302,6	318,1	293,7	281,3
Ланцюгові темпи росту, %	100,0	116,9	109,0	103,9	94,5	110,8	100,9	103,8	106,1	105,1	92,3	95,8
Темпи росту у % до базового року, %	100,0	116,9	127,4	132,3	94,5	138,6	139,9	145,2	154,1	162,0	149,5	143,2
Надходження до бюджету на одного платника, грн.	616,94	700,85	737,29	721,95	643,07	683,08	679,89	697,14	720,30	740,80	751,15	781,8
Ланцюгові темпи росту, %	100,0	113,6	105,2	97,92	89,1	106,22	99,53	102,54	103,32	102,85	101,4	104,1
Темпи росту у % до базового року, %.	100,0	113,6	119,5	117,02	104,24	110,72	110,2	113,0	116,75	120,1	121,75	126,7

Складено автором за даними ДПА і Держкомпідприємництва [142,143].

**Динаміка кількості найманих робітників у СМП що застосовують фіксований податок  
за період 1999-2009 рр., тис. осіб**

Показники	Роки										
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Кількість найманих працівників у фізичних осіб – платників фіксованого податку, тис. осіб	244,77	311,7	339,1	304,8	271,2	207,312	158,764	125,4	97,1	80,8	51,8
Ланцюгові темпи росту кількості найманих працівників у платників фіксованого податку, %	100,0	127,3	108,8	89,9	89,0	76,4	76,6	79,0	77,4	83,2	64,1
Темпи росту у % до базового року, %.	100,0	127,3	138,5	124,5	110,8	84,7	64,9	51,2	39,7	33,0	21,1
Кількість зайнятих у платників фіксованого податку, тис. осіб	563,114	639,16	678,397	664,769	653,213	605,947	562,801	534,5	517,2	510,2	442,8
Ланцюгові темпи росту кількості зайнятих у платників фіксов. податку, %	x	113,5	106,1	98,0	98,3	92,8	92,9	95,0	96,8	98,6	86,8
Кількість найманих працівників на одне підприємство, осіб	0,77	0,95	1,0	0,85	0,71	0,52	0,4	0,3	0,23	0,19	0,13

Складено автором за даними ДПА і Держкомпідприємництва [142,143].

**Критерії віднесення суб'єкта малого підприємництва до платника  
єдиного податку юридичної особи**

Пропозиції	Середньооблікова чисельність працівників	Річний обсяг виручки	Ставка податку при сплаті ПДВ	Ставка податку без сплати ПДВ
1	2	3	4	5
Діючі норми	50 осіб	1 млн грн	6 % виручки від реалізації	10 % виручки від реалізації
Пропозиції у Проекті Королевської Н.Ю.	50 осіб	5 млн грн	3 % виручки від реалізації	5 % виручки від реалізації
Пропозиції члена Координаційної ради малого і середнього бізнесу при КМУ В.Хмільовського	50 осіб	1млнгрн (збільшений на офіційний індекс інфляції за період з 1 липня 1998 р.)	3 % виручки, якщо річний обсяг не перевищує 1 млн грн; 6 % виручки, якщо річний обсяг не перевищує 1млнгрн збільшений на офіційний індекс інфляції	5 % виручки, якщо річний обсяг не перевищує 1млн грн 10 % виручки, якщо річний обсяг не перевищує 1млнгрн збільшений на офіційний індекс інфляції
Пропозиції підприємців				
Український союз промисловців та підприємців	50 осіб	2млн грн	3 % виручки від реалізації	5 % виручки від реалізації

Продовження таблиці Ж.2.1

1	2	3	4	5
Рада об'єднань підприємців України	-	-	-	-
Всеукраїнська асоціація роботодавців	50 осіб	3млн грн	3 % виручки від реалізації	5 % виручки від реалізації
Спілка підприємців малих, середніх і приватизованих підприємств України	50 осіб	2 млнгрн	3 % виручки від реалізації	5 % виручки від реалізації
ВГО «Українське таксі»	-	-	3 % доходу	5 % доходу
Спілка підприємців, орендарів та власників м.Суми	50 осіб	15000 мінімальних ЗП (14,1 млн грн)	5 % виручки	10 % виручки
Сумська обласна ГО «Інститут публічного права»	50 осіб	3 млн грн	5 % виручки	10 % виручки
Всеукраїнська молодіжна ГО «Спілка молодих політологів України»	50 осіб	1000 мінімальних ЗП (941 тис.грн.)	-	-
Спілка підприємців Одеського економічного регіону	50 осіб	1 млнгрн	-	-
Спільний представницький орган профспілок	15 осіб	2,5 млн грн	-	-

Складено автором за даними джерел: [193–198]

**Критерії віднесення суб'єкта малого підприємництва до платника єдиного податку фізичної особи**

<b>Пропозиції та діючі норми</b>	<b>мінімум</b>	<b>максимум</b>	<b>Інші умови</b>
1	2	3	4
Діючі норми	20 грн.(з 2011 р. – 8,6грн.)	200грн.(з 2011 р. – 86 грн.)	50 % за кожна найману особу
Пропозиції у Проекті Королевської Н.Ю.	20 грн.	200 грн.	Не більше 10 осіб та обсяг виручки не більше 1 млн грн
Пропозиції члена Координаційної ради малого і середнього бізнесу при КМУ В.Хмільовського	0 грн.  20 грн.(збільшено на індекс інфляції);  20 грн.(збільшено на індекс інфляції);  100 грн.(збільшено на індекс інфляції)	0 грн.  60 грн.(збільшено на індекс інфляції);  200 грн.(збільшено на індекс інфляції);  400 грн.(збільшено на індекс інфляції)	До 2015 р., без використання найманої праці, надання промислових та ремісничих послуг;  Без використання найманої праці;  Господарська діяльність не більше 2 осіб та сімейний бізнес не більше 10 осіб, доплата за кожна найману особу 50 %;  Не більше 8 осіб та доплата 50 % за кожна найману особу.
<b>Пропозиції підприємців</b>			

## Продовження таблиці Ж.2.2

1	2	3	4
Український союз промисловців та підприємців	20 грн.  200 грн.	200грн.  400 грн.	При обсязі доходу до 500 тис.грн. При обсязі доходу до 1 млн грн..
Рада об'єднань підприємців України	20 грн.  200 грн.	200грн.  400 грн.	При обсязі доходу до 500 тис.грн. При обсязі доходу до 1 млн грн..
Всеукраїнська асоціація роботодавців	20 грн.	200 грн.	«0» ставка для само зайнятих осіб з обсягом до 300 тис.грн.
Спілка підприємців малих, середніх і приватизованих підприємств України	20 грн.	200 грн.	«0» ставка для само зайнятих осіб з обсягом до 300 тис.грн.
ВГО «Українське таксі»	-	400 грн.	1000 грн.
Спілка підприємців, орендарів та власників м.Суми	20 грн. 20 грн. 200 грн.	100грн. 200 грн. 600 грн.	Мікробізнес Малий бізнес З річним обсягом понад 500 тис.грн.
Сумська обласна ГО «Інститут публічного права»	20 грн. 20 грн.	100 грн. 200 грн.	Мікробізнес Малий бізнес 5 % для платників ПДВ
Всеукраїнська молодіжна ГО «Спілка молодих політологів України»	-	До 1 розміру мін.ЗП	-
Спільний представницький орган профспілок	5 % мін. ЗП 3 % мін. ЗП	10 % мін. ЗП  5 % мін. ЗП	Для населених пунктів з чисельністю населення понад 150 тис.осіб Для інших населених пунктів

Складено автором за результатами аналізу джерел [193-195]

## Додаток Ж.3

Таблиця Ж.3.1

**Основні умови діяльності СМП на спрощеній системі оподаткування у відповідності до існуючих Проектів Закону України «Про спрощену систему оподаткування обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва»**

Проекти	Платники	Ставки	Об'єкт оподаткування	Сплачується в рахунок таких податків	Не поширюється на
1	2	3	4	5	6
№4112-2 від 08.02.2010 р	Запроваджується для: <u>фізичних осіб</u> — підприємців до 10 осіб у трудових відносинах, - граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1500 розмірів МЗП, <u>юридичних осіб</u> — середня кількість працівників не більше 50 осіб і граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 15000 розмірів МЗП Для юридичних осіб 6 % виручки без ПДВ; 10 % виручки з ПДВ	Для <u>фізичних</u> до 1000 розмірів МЗП - від 4 до 40 % МЗП; понад 1000 до 1500 розмірів МЗП - від 40 до 74 % МЗП	є обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).	податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно з цим Законом; податок на додану вартість, за винятком податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами, які за своїм добровільним рішенням зареєструвалися як платники податку на додану вартість, та юридичними особами, які обрали ставку оподаткування у розмірі 6 відсотків суми виручки від реалізації продукції(товарів, робіт, послуг); плату за торговий патент на деякі види підприємницької	страхових (перестрахових) брокерів, страхових агентів, суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері фінансового посередництва, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; СПД, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам — учасникам і засновникам зазначених суб'єктів та які не є суб'єктами малого підприємства, перевищують 25 відсотків (крім суб'єктів малого підприємства, які надають житлово-комунальні послуги в сільській місцевості, та житлово-

## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
				<p>діяльності; комунальний податок; земельний податок; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства; збір за спеціальне використання природних ресурсів; адміністративні господарські санкції до Фонду соціального захисту інвалідів</p>	<p>комунальних підприємств, учасниками та засновниками яких є органи місцевого самоврядування); реєстраторів цінних паперів; суб'єктів підприємництва, діяльність яких пов'язана з організацією торгівлі, наданням послуг із створення належних умов для здійснення торгівлі іншими фізичними або юридичними особами та орендою торгових місць на ринках та/чи у торговельних об'єктах; представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку; суб'єктів малого підприємництва, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти; суб'єктів малого підприємництва, які є виробниками підакцизних товарів, провадять господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом, оптовим та роздрібним продажем підакцизних товарів (крім оптового та роздрібною продажу пально-мастильних матеріалів (в ємностях до 20 літрів) та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива); суб'єктів малого підприємництва, які провадять спільну діяльність, визначену пунктом 7.7 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"; фізичних та юридичних осіб — нерезидентів; фізичних осіб — підприємців, які надають в оренду земельні ділянки, житлові та нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 500 кв. метрів; суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення; оптово, роздрібною торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню відповідно до Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності"; суб'єктів малого підприємництва, які надають послуги у сфері телерадіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення" (Відомості Верховної Ради України, 2006 р., № 18, ст. 155).</p>



## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
<p>А. Гриценком Вноситься А.Гриценком на заміну № 4549-2</p>	<p>1 категорія – фізичні особи, в залежності від видів діяльності,(крім тих, що встановлені для 2 категорії), найманих не більше 10 осіб, обсяг виторгу пропорційно до кількості найманих: СПД – фізична особа – 500тис.грн; 1-5 працівників – 1млнгрн; 6-10 осіб – 1,5 млн грн Фізичні особи 2 категорії не більше 50 осіб та для таких видів діяльності: сферах права, бухгалтерського обліку та аудиту, інжинірингу, консультування з питань комерційної діяльності та управління, технічні випробування та дослідження,</p>	<p>1) СМП 1 категорії: від 35 до 350 грн. на місяць + 50 % суми єдиного податку за кожного працівника та з правом реєстрації платником податку на додану вартість за добровільним рішенням; 2) СМП 2 та 3 категорій: 6 % суми виторгу від реалізації продукції без ПДВ та АЗ в разі їх сплати; 10 % суми виторгу від реалізації продукції без урахування АЗ</p>	<p>виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).</p>	<p>ПДВ, крім випадків, коли СМП зареєстрований платником ПДВ; податку на прибуток підприємств; податку на доходи фізичних осіб, отримані від підприємницької діяльності (для фізичних осіб – СМП; зборів на обов'язкове державне соціальне страхування (крім внесків на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності); внесків до солідарної системи Пенсійного фонду України; комунального податку; збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі; плати за патенти, визначеної</p>	<p>суб'єктів малого підприємництва, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу (у тому числі діяльність, пов'язану з влаштуванням казино, інших гральних місць (домів), використанням гральних автоматів з грошовим або майновим вирашем, проведенням державних і недержавних лотерей і розіграшів з видачею виграшів у грошовій або іншій майновій формі); суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють обмін іноземної валюти; суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють виробництво підакцизних товарів і/або господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом, оптовим продажем підакцизних товарів; суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення; оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню відповідно до законодавства України про ліцензування певних видів господарської діяльності; суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють грошове та фінансове посередництво, надають фінансові послуги, здійснюють торгівлю</p>

## Продовження таблиці Ж 3.1

1	2	3	4	5	6
	<p>рекламна діяльність, підбір персоналу та забезпечення персоналом, проведення розслідувань та забезпечення безпеки, надання інших комерційних послуг підприємцям у зазначених сферах діяльності, всі види брокерських послуг, за винятком брокерських операцій на фондовій біржі;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- консультування з питань інформатизації, розроблення програмного забезпечення оброблення даних, діяльність, пов'язана з банками даних;</li> <li>- дослідження і розробки в галузі природничих, технічних, гуманітарних та суспільних наук;</li> <li>- діяльність в сфері охорони здоров'я людини, медична та стоматологічна практики;</li> <li>- операції з нерухомим майном, в т.ч. власним, операції з нерухомістю для третіх осіб;</li> </ul> <p>3 категорія- юридичні особи, не більше 50 осіб, максимальний обсяг річного виторгу не більше 70 млн грн</p>	5 % виручки (у разі включення ПДВ до складу єдиного)	робіт, послуг)	<p>законодавством про патентування деяких видів підприємницької діяльності; податку на промисел. оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи; податок на додану вартість, (крім добровільно зареєстрованих та юридичних за ставкою 3 %); плату за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності;</p> <p>комунальний податок; земельний податок; податок на промисел; збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;</p> <p>збір за спеціальне використання природних ресурсів;</p> <p>збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;</p> <p>єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, за винятком єдиного внеску, що сплачується юридичними особами за</p>	<p>цінними паперами, надають послуги у сфері страхування, здійснюють біржові операції з фондовими цінностями та довірче управління активами.</p> <p>діяльність у сфері фінансового посередництва, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені</p>

## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
				<p>найманих працівників; адміністративно-господарські санкції до Фонду соціального захисту інвалідів; збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збір до Державного інноваційного фонду; відрахування та збори на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; податок на промисел; збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг; внески до Фонду України соціального захисту інвалідів; внески до Державного фонду сприяння зайнятості населення; плата за патенти згідно із <u>Законом України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності"</u></p>	<p>законом; суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам - учасникам і засновникам зазначених суб'єктів та які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків (крім суб'єктів малого підприємництва, які надають житлово-комунальні послуги); реєстратори цінних паперів; представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку; суб'єкти господарювання, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти; суб'єкти господарювання, які є виробниками підакцизних товарів, провадять господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом, оптовим продажем підакцизних товарів та роздрібним продажем підакцизних пально-мастильних матеріалів (крім оптового та роздрібного продажу пально-мастильних матеріалів (в ємностях до 20 літрів) та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива); суб'єкти господарювання, які провадять спільну діяльність; суб'єкти господарювання, які здійснюють видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення; оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів; суб'єкти господарювання, які надають послуги у сфері телерадіомовлення відповідно до <u>Закону України "Про телебачення і радіомовлення"</u>.</p>

## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
<p><b>Проект Держком підприємництва (знято з розгляду )</b></p>	<p><b>фізичні особи</b>, які за календарний рік отримують обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у розмірі до <b>600 тис. грн. (позиція ДПА: 300 тис. грн.)</b> та кількість найманих осіб не перевищує 10 осіб Як альтернативний варіант пропонується фізичних осіб виділити в окрему категорію та встановити граничний обсяг виручки від реалізації продукції у <b>розмірі 300 тис. грн.</b> При цьому, такі особи не матимуть права на використання найманої праці у своїй підприємницькій діяльності. Передбачити можливість переходу фізичної особи, при досягненні нею виручки у розмірі понад 600 тис. грн., у статус юридичної особи зі сплатою єдиного податку за ставкою 6 або 10 відсотків.;</p>	<p><b>для фізичних осіб:</b> при отриманні виручки до <b>300 тис. грн. – 0 % єдиного податку.</b> Зі сплатою внесків за себе та найманих; при отриманні виручки від <b>300 тис. грн. до 600 тис. грн.-</b> ставка податку становить <b>200 – 1000 грн.</b> в залежності від виду діяльності та обсягу виручки від</p>	<p>Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)</p>	<p>✓ податок на прибуток підприємств; ✓ податок на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно з цим Законом; ✓ податок на додану вартість, за винятком юридичних осіб, які обрали ставку оподаткування у розмірі 6 відсотків суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); ✓ плату за торговий патент на деякі види підприємницької діяльності; ✓ комунальний податок.</p>	<p>✓ провадять діяльність у сфері грального бізнесу; ✓ здійснюють обмін іноземної валюти; ✓ є виробниками підакцизних товарів, провадять господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом, оптовим та роздрібним продажем підакцизних товарів (крім фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з роздрібним продажем пива); ✓ здійснюють оптовий та роздрібний продаж пально-мастильних матеріалів (крім роздрібного продажу пально-мастильних матеріалів (в ємностях до 10 літрів)); ✓ здійснюють видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення; оптову, роздрібну торгівлю промисловими виробами з дорогоцінних металів, що підлягають ліцензуванню</p>

## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
	<p><b>юридичні особи</b>, які за календарний рік отримують обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у розмірі <b>до 3 млн грн (позиція ДПА: 1 млн грн)</b> та середньооблікова кількість найманих працівників у яких не перевищує <b>50 осіб</b>.</p>	<p>реалізації продукції органом місцевої влади (сільська, селищна, міська рада) на території, якої здійснюється господарська діяльність.</p> <p><b>Окремо:</b>  <b>Для фізичних осіб</b>, які надають <u>послуги з оренди житлових та нежитлових приміщень</u> ставка єдиного податку <b>10 відсотків</b>.  при отриманні виручки від реалізації продукції <b>до 1 млн грн:</b>  <b>6</b> (зі сплатою ПДВ) або <b>10</b> (без сплати ПДВ) <b>відсотків</b> від обсягу виручки від реалізації продукції.  при отриманні виручки від реалізації продукції <b>від 1 млн грн до 2 млн грн:</b>  <b>9</b> (зі сплатою ПДВ) або <b>12</b> (без сплати ПДВ) <b>відсотків</b> від обсягу виручки від реалізації продукції.  при отриманні виручки від</p>			<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ відповідно до Закону України “Про ліцензування певних видів господарської діяльності”;</li> <li>✓ здійснюють діяльність, пов’язану з організацією торгівлі, наданням послуг із створення належних умов для здійснення торгівлі іншими фізичними або юридичними особами та орендою торгових місць на ринках з продажу продовольчих та непродовольчих товарів та/чи у торговельних об’єктах;</li> <li>✓ провадять спільну діяльність, визначену пунктом 7.7 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”;</li> <li>✓ здійснюють видобуток та реалізацію корисних копалин.</li> <li>✓ надають в оренду земельні ділянки та/або їх частини;</li> <li>✓ надають в оренду житлові та нежитлові приміщення (споруди, будівлі) загальна площа яких перевищує 150 кв. метрів;</li> <li>✓ здійснюють діяльність з перепродажу предметів мистецтва, колекціонування та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;</li> <li>✓ здійснюють продаж товарів (послуг) через мережу Інтернет;</li> <li>✓ надають послуги у сфері телерадіомовлення відповідно до Закону України “Про телебачення і радіомовлення” (Відомості Верховної Ради України, 2006 р., № 18, ст. 155);</li> <li>✓ надають послуги стільникового зв’язку;</li> </ul>

## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
		<p>реалізації продукції від <b>2 млн грн до 3 млн грн: 12</b> (зі сплатою ПДВ) або <b>15</b> (без сплати ПДВ) <b>відсотків</b> від обсягу виручки від реалізації продукції.</p>			<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ здійснюють оптову торгівлю і посередництво у оптовій торгівлі;</li> <li>✓ суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері фінансового посередництва, банки.</li> <li>✓ надання послуг з перевезення громадян;</li> <li>✓ здійснення торгівлі виробами з дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення;</li> <li>✓ провадження аудиторської, рекламної, бухгалтерської, адвокатської діяльності; діяльності у сфері права, інжинірингу; діяльності з консультування з питань комерційної діяльності та управління; допоміжної діяльності у сфері державного управління; посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна.</li> </ul> <p><u>Категорично:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ страхові (перестрахові) брокери, страхові агенти;</li> <li>✓ кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом;</li> <li>✓ реєстратори цінних паперів;</li> <li>✓ арбітражні керуючі;</li> <li>✓ юридичні особи у статутному фонді яких сукупність часток, що належать іншим суб'єктам господарювання – юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;</li> <li>✓ представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи</li> <li>✓ нерезиденти та/або особи без громадянства юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;</li> <li>✓</li> </ul>

## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
№ 8276 <i>ВІД</i> <i>21.03.2011</i> <i>ВНЕСЕНО</i> Королевською Н.Ю. Власенком С.В. Дубілем В.О. Катеринчуком М.Д. Кравчуком В.П. Сусловим Є.І. Знаходиться на обговоренні	1 категорія: фізичні особи, без найманих, але з правом залучення членів сім'ї без оформлення трудових відносин не більше 7 календарних днів на місяць, граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 300 000 грн.; 2 категорія: фізичні особи, не більше ніж 10 осіб одночасно, включаючи членів	для 1 категорії: від 20 до 50 грн. на місяць; для 2 категорії: від 50 до 100 грн. на місяць за умови, що граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 500 000 грн.; від 100 до 200 грн. на місяць за умови, що граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Об'єктом оподаткування є виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	податок на прибуток підприємств; податок на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб - підприємців); податок на додану вартість, за винятком податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами, які за своїм добровільним рішенням зареєструвалися як платники податку на додану вартість, та юридичними особами,	суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері фінансового посередництва (крім страхових агентів), банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; суб'єктів господарювання, у статутному фонді яких частки, що належать юридичним особам - учасникам і засновникам зазначених суб'єктів та які не є суб'єктами малого підприємництва, перевищують 25 відсотків (крім суб'єктів господарювання, які надають житлово-комунальні послуги); реєстраторів цінних паперів; представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку; суб'єктів господарювання, які провадять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти; суб'єктів господарювання, які є виробниками підакцизних товарів, провадять господарську діяльність, (крім оптового та роздрібного продажу пально-мастильних матеріалів (в ємностях до 20 літрів) та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива); суб'єктів господарювання, які провадять спільну діяльність;

## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
	<p>сімї, граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1,5 млн грн;</p> <p>3 категорія: фізичні особи, без обмеження найманих, граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 3 млн грн;</p> <p>4 категорія: фізичні особи, що здійснюють діяльність у сфері права, бухгалтерського обліку та аудиту,</p>	<p>становит ь понад 500 000 грн., але не більш як 1 000 000 грн.;</p> <p>від 200 до 300 грн. на місяць за умови, що граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становить понад 1 000 000 грн., але не більш як 1 500 000 грн.;</p> <p>для 3 категорії: 3 відсотки обсягу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), але не менше 200 грн. на місяць;</p>		<p>які обрали ставку оподаткування у розмірі 3 відсотки суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (5 відсотків при досягненні граничного обсягу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) понад 5 000 000 грн.);</p> <p>земельний податок, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності;</p>	<p>пов'язану з експортом та імпортом підакцизних товарів, оптовим продажем підакцизних товарів та роздрібним продажем підакцизних пально-мастильних матеріалів суб'єктів господарювання, які здійснюють видобуток та виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення;</p> <p>суб'єктів господарювання, які надають послуги у сфері телерадіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення"; суб'єктів господарювання, які провадять допоміжну діяльність у сфері державного управління;</p> <p>суб'єктів господарювання, які здійснюють видобуток та реалізацію корисних копалин;</p> <p>суб'єктів господарювання - юридичних осіб, які надають в оренду земельні ділянки несільськогосподарського призначення, що перебувають у їх власності, загальною площею більше 0,2 га;</p> <p>суб'єктів господарювання - фізичних осіб - підприємців, які надають в оренду житлові приміщення загальною площею, що перевищує 100 кв. метрів та нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, сумарна орендована площа яких перевищує 300 кв. метрів.</p>



## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
	<p>консалтингу, маркетингу, інжинірингу, інформатизації, рекламну діяльність, являються страховими агентами, без найманих працівників, граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 200 000 грн. Витрати, понесені у зв'язку з діяльністю не включаються до складу витрат при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств;</p> <p>5 категорія: фізичні особи, що здійснюють діяльність у сфері права, бухгалтерського обліку та аудиту, консалтингу, маркетингу, інжинірингу, інформатизації, рекламну діяльність, являються страховими агентами, без найманих працівників, та у яких граничний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 200 000 грн. Витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) включаються до складу витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.</p> <p><u>юридичні особи</u> - суб'єкти господарювання кількість працівників не перевищує 50 осіб, а граничний обсяг виручки від реалізації продукції 10 000 000 грн.</p>	<p>для 4 категорії: від 20 до 100 грн. на місяць;</p> <p>для 5 категорії: від 200 до 500 грн. на місяць.</p>		<p>плата за користування надрами;</p> <p>збір за спеціальне використання води;</p> <p>збір за спеціальне використання лісових ресурсів;</p> <p>збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;</p> <p>збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;</p> <p>адміністративно-господарські санкції до Фонду соціального захисту інвалідів.</p>	
<p>Проект 8521 від 16.05.2011р.</p>	<p>фізичні особи — підприємці (далі у цій главі — фізичні особи), які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно ремісничу діяльність, роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання</p>	<p>Для першої категорії фізичних осіб встановлюються щороку сільськими, селищними та</p>	<p>Об'єктом оподаткування є дохід платника податку</p>	<p>а) податку на прибуток підприємств;</p> <p>б) податку на доходи фізичних осіб у частині доходів (об'єкта</p>	<p>суб'єктів господарювання (юридичних осіб та фізичних осіб —</p>

## Продовження таблиці Ж.3.1

1	2	3	4	5	6
	<p>побутових послуг населенню, та обсяг доходу яких протягом календарного року, що передує періоду переходу на спрощену систему оподаткування, не перевищує 150 розмірів мінімальної заробітної плати, установлені законом на 1 січня податкового (звітного) року (далі у цій главі — мінімальна заробітна плата); фізичні особи, які здійснюють виробництво товарів, продаж товарів, господарську діяльність з надання послуг платникам податків, які застосовують спрощену систему оподаткування, та/або населенню (крім посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, надання послуг у сфері страхування),</p>	<p>міськими радами залежно від виду господарської діяльності з розрахунку на календарний місяць у межах від 1 до 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати. Для другої категорії встановлюються щороку сільськими, селищними та міськими радами залежно від виду господарської діяльності з розрахунку на календарний місяць у межах від 2 до 20 відсотків розміру мінімальної заробітної плати.</p>		<p>оподаткування), що отримані в результаті господарської діяльності фізичної особи та оподатковані згідно з цією главою;</p> <p>в) податку на додану вартість з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком податку на додану вартість, що сплачується фізичними особами та юридичними особами, які сплачують єдиний податок за ставкою 3 відсотки;</p> <p>г) земельного податку, крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення підприємницької діяльності;</p> <p>д) збору за провадження деяких видів підприємницької</p>	<p>підприємців), які здійснюють:</p> <p>а) діяльність з організації, в) проведення азартних ігор;</p> <p>б) обмін іноземної валюти;</p> <p>виробництво, експорт, імпорт, продаж підакцизних товарів (крім роздрібного продажу пально-мастильних матеріалів в ємностях до 20 літрів та діяльності фізичних осіб, пов'язаної з роздрібним продажем пива);</p> <p>г) видобуток, промислове виробництво дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, у тому числі органічного утворення;</p> <p>г) видобуток, реалізацію корисних копалин;</p> <p>д) діяльність у сфері фінансового посередництва;</p> <p>е) діяльність з управління підприємствами;</p> <p>є) діяльність з надання послуг пошти та зв'язку;</p> <p>ж) діяльність з продажу предметів мистецтва, колекціонування та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату;</p> <p>з) діяльність з організації, проведення гастрольних заходів.</p> <p>фізичних осіб — підприємців, які здійснюють технічні випробування та дослідження, діяльність у сфері аудиту;</p> <p>фізичних осіб — підприємців, які надають в оренду земельні ділянки загальна площа яких перевищує 0,2 га, житлові приміщення загальна площа яких перевищує 100 кв. метрів, нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини загальна площа яких перевищує 300 кв. метрів;</p>

1	2	3	4	5	6
	<p>діяльність у сфері ресторанного господарства, та які протягом календарного року, що передуює періоду переходу на спрощену систему оподаткування, відповідають сукупності таких критеріїв:</p> <p>кількість осіб, що перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;</p> <p>обсяг доходу не перевищує 1000 розмірів мінімальної заробітної плати;</p> <p>фізичні особи, які протягом календарного року, що передуює періоду переходу на спрощену систему оподаткування, відповідають сукупності таких критеріїв: кількість осіб, що перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб;</p> <p>обсяг доходу не перевищує 2000 розмірів мінімальної заробітної плати;</p> <p>юридичні особи — суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, які протягом календарного року, що передуює періоду переходу на спрощену систему оподаткування, відповідають сукупності таких критеріїв (далі у цій главі — юридичні особи):</p> <p>середньооблікова кількість працівників не перевищує 50 осіб;</p> <p>обсяг доходу не перевищує 5000 розмірів мінімальної заробітної плати.</p>	<p>Для третьої категорії та юридичних осіб а) 3 відсотки бази оподаткування у разі сплати податку на додану вартість згідно розділу V цього Кодексу;</p> <p>б) 5 відсотків бази оподаткування у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.</p>		<p>діяльності;</p> <p>е) збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства.</p>	<p>страхових (перестрахових) брокерів, банки, кредитні спілки, ломбарди, лізингові компанії, довірчі товариства, страхові компанії, установи накопичувального пенсійного забезпечення, інвестиційні фонди і компанії, інші фінансові установи, визначені законом; реєстраторів цінних паперів;</p> <p>суб'єктів господарювання, у статутному капіталі яких сукупність часток, що належать юридичним особам, які не є платниками єдиного податку, дорівнює або перевищує 25 відсотків;</p> <p>представництва, філії, відділення та інші відокремлені підрозділи юридичної особи, яка не є платником єдиного податку;</p> <p>фізичних та юридичних осіб — нерезидентів;</p> <p>суб'єктів господарювання, які на день подання заяви про реєстрацію платником податку мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).</p>

Складено автором за матеріалами [193-201]

## Додаток 3

Таблиця 3.1

## Основні показники діяльності підприємств за галузями у 2010 р.

Види діяльності	Середньооблікова кількість штатних працівників тис. осіб	Кількість штатних працівників на 1 особу, осіб	Кількість підприємств				Обсяг реалізації, млн грн	Обсяг реалізації на 1 особу, грн
			Юридичні особи	Фізичні особи	Юридичні особи, %	Фізичні особи, %		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Усього	10543,2	8,29	1238340	56301	95,50	4,50	2103363,1	1747716,73
Сільське господарство, мисливство та пов'язані з ними послуги, лісове господарство та пов'язані з ним послуги	563,2	6,45	86010	1375	7,48	2,54	189669	2170498,37
Промисловість	2807,4	22,02	121718	5785	10,59	10,68	792899,1	6218670,15
Будівництво	342,4	3,74	88737	2720	7,72	5,02	98212	1073859,85
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	915,4	2,82	310494	13874	27,01	25,62	262653	809737,71
Діяльність готелів та ресторанів	101,4	4,43	21636	1241	1,88	2,29	28766	1257420,12
Діяльність транспорту та зв'язку	933,9	21,90	38530	4112	3,35	7,59	209457	4911988,18
Фінансова діяльність	270,5	14,64	13271	5206	1,15	9,61	91642	4959787,84

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Операції з нерухомим майном, оренда, інжиніринг та надання послуг підприємцям	709,3	4,01	168368	8722	14,65	16,11	179914	1015946,69
Державне управління	623,7	11,95	49207	2965	4,28	5,48	71828	1376753,81
Освіта	1650,9	35,65	43965	2346	3,83	4,33	84592	1826607,07
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	1256,2	36,20	32728	1971	2,85	3,64	64966	1872272,98
Надання комунальних та індивідуальних послуг; діяльність у сфері культури та спорту	361,8	2,03	174682	3829	15,20	7,07	28765	161138,53

Складено автором за даними Держкомпідприємництва [142]

*Наукове видання*

Слатвінська М.О.

**АЛЬТЕРНАТИВНІ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО БІЗНЕСУ:  
СТАН, ПРОБЛЕМИ, ПЕРСПЕКТИВИ**

Монографія

Підписано до друку 8.11.2012. Формат 60x84/16

Ум.друк.арк..15,75

Папір офсетний.Друк на ризографі.

Тираж 300 прим.Замовлення №2301.

Друкарня «Атлант» ВОІ СОІУ  
65029, М.Одеса, Ольгівський узвіз, 8  
Свідоцтво ДК №3564 від 31.08.2009  
Тел.: 728-45-71  
e-mail: ev\_atlant@mail.ru