

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА: ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

AREAS OF IMPROVEMENT TAXATION OF SMALL BUSINESS: EUROPEAN INTEGRATION ASPECT

Лещенко Р.М.,

кандидат юридичних наук,

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Наум А.А.,

магістрант

кафедри фінансового права юридичного факультету

Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Статтю присвячено висвітленню проблем удосконалення оподаткування малого підприємництва, враховуючи європейський досвід. Автори дослідили досвід країн ЄС із врахуванням поточних економічних реалій держави. Увага концентрується на критеріях виокремлення малого бізнесу.

Ключові слова: оподаткування, малий бізнес, спрощене оподаткування, амортизація, досвід ЄС.

Статья посвящена освещению проблем совершенствования налогообложения малого предпринимательства, учитывая европейский опыт. Авторы исследовали опыт стран ЕС с учетом текущих экономических реалий государства. Внимание концентрируется на условиях выделения малого бизнеса.

Ключевые слова: налогообложение, малый бизнес, упрощенное налогообложение, амортизация, опыт ЕС.

The problems of taxation of small business, included the experience of European countries, are covered in the article. The author investigated the experience of the EU, considering the current economic realities of the country. Attention is focused on the criteria for isolating small businesses.

Key words: tax, small business, single tax, depreciation, EU experience.

Постановка проблеми. У трансформаційних і глобалізаційних умовах розвиток економіки України все більше залежить від активності суб'єктів малого підприємництва. Світова практика демонструє, що малий бізнес є однією з ключових рушійних сил для подолання безробіття, активізації інноваційної діяльності та розвитку держави загалом. Цей сегмент бізнесу сприяє утворенню здорового конкурентного середовища, мобілізує велику кількість виробничих та фінансових ресурсів, що впливає на рівень розвитку і демократизацію всього суспільства.

Враховуючи складну економічну ситуацію в Україні, активізація розвитку малого бізнесу є доволі актуальним питанням. Саме цей сектор економіки є доволі мобільним, швидко реагує на зміни кон'юктури ринку, здатний вирішувати найгостріші соціальні та економічні проблеми (наприклад, створення додаткових робочих місць), є вагомим джерелом наповнення бюджетів різних рівнів, підвищує добробут населення, формує конкурентне середовище, збільшує кількість інвестицій в економіку.

У контексті євроінтеграційних процесів, адаптації українського законодавства до законодавства ЄС доцільно розглянути питання вдосконалення оподаткування суб'єктів малого бізнесу з урахуванням національної специфіки та економічних реалій.

Стан опрацювання. Дослідженням особливостей оподаткування суб'єктів малого підприємництва займалися як вітчизняні (В.Л. Андрущенко [1], Д.І. Дема [2], А.М. Соколовська [3], В.І. Левін [4],

О.В. Поліщук [5], М.К. Жужа [6] та ін.), так і зарубіжні науковці (М. Вальдес та Дж. Річардсон [7], Д. Брюс [8] та ін.).

Метою статті є дослідження проблем у сфері оподаткування суб'єктів малого підприємництва та виокремлення шляхів їх вирішення, не тільки враховуючи практику держав ЄС, а й зважаючи на економічні та соціальні реалії в Україні.

Виклад основного матеріалу. Складність податкової системи погіршує конкурентоспроможність української економіки, про що свідчить позиція України в міжнародному рейтингу простоти ведення бізнесу, де за показником «сплата податків» 2016 р. наша держава посіла 83 сходинку серед 189 держав світу [9].

Зміни податкового законодавства в Україні протягом останніх років супроводжувались тільки посиленням податкового тягаря на малий бізнес, зокрема через квазіфіскальні платежі, які необхідно сплачувати разом з єдиним податком (а це є додатковим навантаженням для бізнесу та зменшує і так обмежені фінансові ресурси). Із прийняттям у грудні 2016 р. змін до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» з 1 січня 2017 р. окремі категорії ФОПів, зокрема другої та третьої груп, змушені платити єдиний соціальний внесок понад 704 гривні на місяць, навіть якщо тимчасово не мають жодного прибутку. Це, у свою чергу, призвело до того, що за період з 1 грудня 2016 р. по 20 лютого 2017 р. при-

пинили діяльність 331 100 фізичних осіб – підприємців [10].

Для гармонізації українського законодавства з європейським необхідно виокремити єдину спільну систему ознак (характеристик) суб'єктів малого бізнесу, враховуючи вітчизняні економічні реалії. Тому для побудови транспарентної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва – питання критеріїв віднесення суб'єктів господарювання до конкретної категорії є дуже важливим.

Сам термін «малий бізнес» у цілях оподаткування відмінний у різних державах. Визначення ґрунтуються на тому, який підхід використовує держава – кількісний (чисельність працівників, оборот, вартість активів, чистий прибуток, статутний капітал тощо; цей підхід переважно використовується у законодавчих актах) чи якісний (висока організаційно-функціональна гнучкість, рівень конкуренції, поєднання в одній особі кількох виробничо-управлінських функцій тощо). Тому у США під терміном «малий бізнес» розуміють підприємство з чисельністю до 100 працівників, у ЄС – до 50, в Австралії – до 19 осіб [11].

Малі та середні підприємства у ЄС становлять близько 90% від загальної кількості підприємств. Для доступу до програм підтримки малого бізнесу та фінансування є важливим визначення малого та середнього бізнесу [12]. Відповідно до Рекомендації Комісії 2003/361/ЄС до мікро-, малих і середніх

підприємств належать ті, які використовують працю менш як 250 осіб, річний оборот яких не перевищує 50 млн. євро та/або щорічно валюта балансу не більша за 43 млн. євро [13] (табл. 1).

Як видно з таблиці 1, європейські критерії відповідають критеріям, закріпленим у Господарському кодексі України. Проте для підприємців, які сплачують єдиний податок, відповідно до Податкового кодексу України не встановлено таких критеріїв. У зв'язку з цим, на думку В.І. Левіна [14, ст. 142], «виявляється суперечність між унормованими критеріями віднесення суб'єктів господарювання до мікро-, малих та середніх із регуляторною метою та у податкових цілях. У межах теперішніх євроінтеграційних процесів ця суперечність має бути подолана, а система критеріїв повинна відповідати економічним умовам, що склались у країні, бути уніфікованою як для регуляторних цілей та надання державної підтримки, так і в податкових цілях».

Іншим аспектом, який потребує вдосконалення, є відсутність застосування показника вартості сукупних активів (встановлені у Рекомендації Комісії 2006/361/ЄС) під час оподаткування єдиним податком. На практиці таке запровадження дало б змогу запобігти штучному приховуванню доходу і могло б створити своєрідну альтернативу РРО.

Ще одним негативним аспектом є абсолютна прив'язка річного обороту підприємств України до європейських показників, що, на думку В.І. Левіна

Таблиця 1

Критерії визначення малих та середніх підприємств у країнах ЄС та в Україні

Тип підприємства	Кількість працівників (річна), осіб	Річний оборот, млн. євро	Річна сукупна вартість активів, млн. євро
<i>Країни ЄС</i>			
мікро-	< 10	≤ 2	≤ 2
мале	< 50	≤ 10	≤ 10
середнє	< 250	≤ 50	≤ 43
<i>Україна</i>			
мікро-	< 10	≤ 2	–
мале	< 50	≤ 10	–
середнє	< 250	≤ 50	–

Складено за: *A recovery on the horizon? / Annual report on European SMEs 2012/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2013/annual-reportsmes-2013_en.pdf; Господарський кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page2>*

Таблиця 2

Класифікація видів пільгового оподаткування малого підприємництва

Вид податкової пільги	Характеристика	Країна
1. Зменшення оподаткованого прибутку	– прискорена амортизація; – одноразова амортизація	Франція, Німеччина, Бельгія, Польща
2. Зменшення суми податкового зобов'язання	– інвестиційний податковий кредит; – дослідницькі податкові кредити; – податковий кредит на зайнятість	Угорщина, Португалія, Франція, Данія, Німеччина, Австрія
3. Звільнення від оподаткування	– звільнення від сплати окремих податків; – заміна окремих податків спрощеною системою оподаткування	Франція, Україна, Росія, Білорусь

Джерело: Апостолюк О.Ю. *Напрями вдосконалення оподаткування малого підприємництва в Україні / О.Ю. Апостолюк // Інвестиції: практика та досвід. – 2016. – № 7. – С. 94*

[14, ст. 144], є некоректним, оскільки викривлює економічну систему та призводить до невиправданого застосування спеціальних режимів оподаткування і програм державної підтримки МСП. Для правильного розрахунку ним була застосована методика вирахування, враховуючи різницю в економічних потенціалах. На прикладі Польщі (яка є найближчою до України за кількістю населення та стартовими показниками), враховуючи різницю у ВВП між цими державами, станом на 2015 р. було встановлено, що оптимальний розмір річного доходу для мікропідприємств України становив 178 тис. євро, а не 2 млн. євро.

Удосконалення також потребує викривлене в Україні розуміння спрощеної системи оподаткування. На теоретичному рівні спрощена система оподаткування ніяк не пов'язана зі зменшенням податкового тягара. Вона полягає у спрощенні механізму справляння податків, спрощенні обліку та звітності для платників податку. В Україні ставки єдиного податку є значно нижчими, ніж ставки загальної системи оподаткування, що спричиняє небезпеку штучного зменшення доходів та ухилення від переходу на загальну систему оподаткування, у суб'єктів господарювання відсутні стимули до нарощення обсягів діяльності [15, с. 81].

Більшість розвинених держав оподатковують малий бізнес на загальних підставах, надаючи певні цільові пільги, класифікація яких подана у таблиці 2.

Під час оподаткування значна увага приділяється обліку доходів та витрат. Важливим елементом витрат є амортизація. Багато держав використовують інструмент прискореної чи одноразової амортизації як цільову податкову пільгу. Зокрема, у Франції дозволена прискорена амортизація об'єктів робототехніки за 2 роки, а не протягом терміну їх корисного використання. Саме прискорені амортизаційні відрахування дають змогу активізувати оновлення засобів виробництва.

Також не можна не погодитись із думкою В.І. Левіна щодо доцільності запровадження спрощеного порядку списання вартості новопридбаних виробничих основних засобів 4 групи на витрати виробництва. Дослідник зазначає, що «статтею 138.3 ПКУ встановлено мінімально допустимі строки амортизації основних засобів та інших необоротних активів 4 групи (машини й обладнання) – п'ять років. Проте, згідно з пп. 138.3.3 Кодексу, для електронно-обчислювальних машин, інших машин для автоматичного оброблення інформації, пов'язаних із ними засобів зчитування або друку інформації, пов'язаних із ними комп'ютерних програм тощо мінімально допустимий строк корисного використання законодавчо встановлений до двох років. Поширення останньої норми на новопридбані виробничі основні засоби четвертої групи дасть підприємствам, які здійснили інвестиції у такі активи, можливість протягом двох років зменшувати об'єкт оподаткування на їхню вартість. Четверта група основних засобів та інших необоротних активів обрана, виходячи з необхідності стимулю-

вання інвестицій у виробничу сферу, спрямованих на оновлення основних виробничих засобів, з урахуванням їх швидкого матеріального та морального зносу, активного використання в діяльності МСБ. Такий механізм стимулюватиме інноваційне інвестування у його проекти» [4, с. 28]. Погоджуючись із цією думкою, варто зазначити, що амортизаційні відрахування є найбільш стабільним джерелом коштів для підприємства, оскільки не залежать від зовнішніх обставин. Прискорена амортизація допомогла б малому бізнесу вийти на якісно новий рівень.

Окремо варто відзначити еволюційність переходу до загальної системи оподаткування. Бездумне скасування спрощеного оподаткування призведе до низки негативних наслідків, таких як: збільшення відсотку тіншового бізнесу, посилення адміністративного тиску тощо. Для запобігання цих негативних наслідків необхідно вдосконалювати загальну систему оподаткування шляхом недопущення адміністративного тиску на платників, спрощення податкової звітності, наближення податкового обліку до бухгалтерського.

Важливим аспектом мали б стати податкові привілеї для малого бізнесу. Використовуючи досвід країн ЄС, це могли б бути такі форми державної підтримки [16, с. 39]:

- звільнення деяких видів підприємств від необхідності ведення звітності про результати господарської діяльності та запровадження спрощеної системи бухгалтерського обліку і звітності;

- запровадження спеціальних режимів оподаткування податком на додану вартість деяких видів операцій, характерних для фермерських господарств і сільськогосподарських кооперативів;

- використання податків на оціночний дохід і мінімальних податків.

Висновки. Оподаткування суб'єктів малого підприємництва потребує законодавчого вдосконалення та інтеграції до законодавства ЄС, враховуючи сучасні соціально-економічні реалії в Україні. По-перше, необхідно привести у відповідність показники річного обороту, враховуючи економічний розвиток нашої держави, та запровадити показники річної сукупної вартості активів для визначення суб'єктів мікро- та малого підприємництва. По-друге, необхідно переосмислити сутність спрощеної системи оподаткування зі зменшення податкового тягара для спрощення обліку і звітності платників. Спрощена система має бути перехідною ланкою до введення загальної системи оподаткування навіть для малого бізнесу із застосуванням ефективних методів державної підтримки. По-третє, необхідно переглянути мінімальні строки амортизації відповідно до чинного ПКУ і можливість запровадження скороченої амортизації з метою виробничого оновлення підприємств, що сприятиме покращенню інвестиційної активності.

Запровадження європейських стандартів повинно мати виважений характер, завжди включати оцінку позитивних та негативних наслідків запровадження певної норми в українських реаліях.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Андрущенко В.Л. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) / В.Л. Андрущенко, В.М. Мельник. – Ірпінь : Нац. ун-т держ. податкової служби України, 2006. – 210 с.
2. Дема Д.І. Спрощена система оподаткування: реалії та перспективи в Україні / Д.І. Дема, І.В. Шевчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1 – С. 146–149.
3. Соколовська А.М. Основи теорії податків : [навч. посіб.] / А.М. Соколовська. – К., 2010. – С. 154–326 с.
4. Левін В.І. Еволюція концепції оподаткування малого та середнього бізнесу в контексті євроінтеграційного вектору розвитку України / В.І. Левін // Наукові праці НДФІ. – 2016. – Вип. 1. – С. 16–35. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2016_1_3.
5. Поліщук О.В. Оподаткування малого бізнесу у провідних країнах світу / О.В. Поліщук, В.О. Василевський // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». – 2014. – Вип. 7(1). – С. 133–136. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_7\(1\)_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_7(1)_37).
6. Жужа М.К. Принципові ознаки малого підприємництва як суб'єкта оподаткування / М.К. Жужа // Європейські перспективи. – 2015. – Вип. 5. – С. 32–38.
7. Valdez M.E. Institutional Determinants of Macro-Level Entrepreneurship / M.E. Valdez, J. Richardson // Entrepreneurship Theory and Practice. – 2013. – Vol. 37(5). – P. 1149–1175.
8. Bruce D. Taxes and Entrepreneurial Activity: An Empirical Investigation Using Longitudinal Tax Return Data / D. Bruce, T. Gurley. – Knoxville, 2005. – 51 p.
9. Doing Business in Ukraine / World Bank Group [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/ukraine#close>.
10. Після нового закону в Україні закрилися більше 330 тисяч ФОПів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zaholovok.com.ua/pislya-novogo-zakonu-v-ukrajini-zakrilisya-bilshe-330-tisyach-fopiv>.
11. Гидулян А. Підходи до визначення суб'єктів малого і середнього бізнесу та їх застосування в банківській практиці / А. Гидулян // Вісник НБУ. – 2011. – Лип. – С. 40–45.
12. What is an SME? European Commission (small and medium-sized enterprises) definition as defined in EU law [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition/index_en.htm.
13. The new SME definition. User guide and model declaration // Enterprise and industry publications. European Commission [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_en.pdf.
14. Левін В.І. Прозорість оподаткування малого і середнього бізнесу в контексті євроінтеграційного вектору розвитку України / В.І. Левін // Наукові праці НДФІ. – 2015. – Вип. 1. – С. 138–149.
15. Орлов В.О. Вплив спрощеної системи оподаткування на подальший розвиток малого бізнесу / В.О. Орлов // Сталий розвиток економіки. – 2012. – № 3. – С. 78–81.
16. Фурсін О.О. Провідні шляхи реформування спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні / О.О. Фурсін, М.В. Ляшко // Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво». – 2014. – № 3. – С. 37–41.

УДК 347.73:336.271

**СУТНІСТЬ ПОДАТКОВОЇ АМНІСТІЇ ТА ЇЇ СПІВВІДНОШЕННЯ
З ПОНЯТТЯМИ «ЕКОНОМІЧНА АМНІСТІЯ», «ФІНАНСОВА АМНІСТІЯ»
ТА «АМНІСТІЯ КАПІТАЛІВ»**

**THE ESSENCE OF THE TAX AMNESTY AND ITS CORRELATION
WITH THE CONCEPTS OF “ECONOMIC AMNESTY”, “FINANCIAL AMNESTY”
AND “AMNESTY OF CAPITALS”**

Приходько І.В.,

здобувач

Київського міжнародного університету

У статті розглядаються поняття та ознаки амністії як кримінально-правового та як міжгалузевого інституту. Досліджуються поняття та ознаки податкової амністії. Автором здійснено аналіз понять «податкова амністія», «економічна амністія», «фінансова амністія» та «амністія капіталів».

Ключові слова: амністія, податкова амністія, економічна амністія, фінансова амністія, амністія капіталів.

В статье рассматриваются понятие и признаки амнистии как уголовно-правового и как межотраслевого института. Исследуются понятие и признаки налоговой амнистии. Автором осуществлен анализ понятий «налоговая амнистия», «экономическая амнистия», «финансовая амнистия» и «амнистия капиталов».

Ключевые слова: амнистия, налоговая амнистия, экономическая амнистия, финансовая амнистия, амнистия капиталов.

The article discusses the concept and characteristics of amnesty as a criminal and as an inter-industry institution. It is explored the concept and characteristics of tax amnesty. The author conducts an analysis of the concepts of “tax amnesty”, “economic amnesty”, “financial amnesty” and “amnesty of the capitals”.

Key words: amnesty, tax amnesty, economic amnesty, financial amnesty, amnesty of the capitals.