

**УДК 336.713 (477)**

**Панасюк О.В.**

## **ГЕНЕЗИС СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В УКРАЇНІ**

*Досліджено етапи розвитку системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні. Проаналізовано проблеми та визначено переваги і недоліки, які виникали на кожному з цих етапів.*

**Ключові слова:** *мале підприємництво, спеціальні податкові режими, спрощена система оподаткування, єдиний податок, спеціальний торговий патент, фіксований податок.*

**Постановка проблеми.** Мале підприємництво завжди являло собою особливу форму підприємницької діяльності. У зв'язку з малими масштабами своєї функціональної діяльності та наявною у зв'язку з цим обмеженістю ресурсного потенціалу таким суб'єктам господарювання досить складно в повному обсязі вести бухгалтерський і податковий облік та подавати відповідну звітність. Невизначеність та (або) складність системи оподаткування призводить до зниження рівня підприємницької активності та втрат національної економіки, що чинить негативний вплив на загальний розвиток держави. Через це перед урядом постає питання про створення для малого підприємництва спрощених умов для відображення їх господарської діяльності в обліку та при забезпеченні проведення розрахунків за податками. Виходом в цій ситуації є спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій, виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Дослідженню генезису системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні присвячені роботи З.Варналія, К.Ващенко, С.Дриги, Ю.Іванова, К.Ляпіної, О.Теліциної та інших.

**Мета статті.** Метою статті є аналіз процесу становлення системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні, який характеризується загальним процесом становлення та розвитку всієї системи оподаткування в Україні; дослідження переваг і недоліків на різних етапах розвитку спрощеної системи оподаткування.

**Виклад основного матеріалу.** Наша держава зіткнулася з проблемою створення спрощених умов ведення бухгалтерського обліку та оподаткування малого підприємництва фактично відразу після переходу на рейки ринкової економіки на початку своєї незалежності і тому звертає значну увагу на її вирішення сьогодні.

На підтвердження сказаного, за результатами аналізу політики податкового регулювання малого підприємництва в Україні, починаючи з 1992 року, можна пересвідчитися, що проблема застосування спеціальних податкових режимів для нас не нова. Але слід підкреслити, що історія застосування податкових преференцій для забезпечення розвитку малого підприємництва в нашій

державі порівняно з розвиненими країнами світу є не тривала і носить доволі суперечливий характер, що серед іншого пов'язано з переходом вітчизняної економіки від адміністративно-планової до ринкової.

Зазначимо, що практично всі ключові етапи становлення національної системи спрощеного оподаткування малого підприємництва в Україні характеризуються серйозними труднощами та проблемами, котрі притаманні їх розвитку та загальному процесу економічної трансформації. Кожен з цих етапів характеризувався своїми цілями та засобами регулювання. Така ситуація обумовлювалась як зміною об'єктивних соціально-економічних обставин, так і реальною здатністю органів державного управління систематично реагувати на ці обставини. Відзначимо, що перші кроки на шляху забезпечення спрощеного оподаткування малого підприємництва в Україні були зроблені ще до набуття нею незалежності. Сюди варто віднести основи державного регулювання розвитку підприємництва, що були закладені за часів СРСР. Саме у малих формах з'явилися в адміністративній економіці перші засади підприємництва, засновані на свободі суб'єкта господарювання щодо укладення договорів та визначення цін.

Після набуття Україною незалежності законодавча діяльність у сфері підприємництва в цілому та малого підприємництва зокрема будувалась на тих же засадах, що були визначені в СРСР. Але паралельно розвивалося вітчизняне законодавство, розроблене вже в незалежній Україні та адаптоване під її економічні та політичні реалії. Це відбувалося у формі прийняття законів України “Про підприємство” [1], “Про підприємства в Україні” [2], “Про господарські товариства” [3], “Про інвестиційну діяльність” [4]. Цими нормативними актами було не тільки визначено правові засади, а й закладено інституціональну основу розвитку підприємництва, в тому числі й малого. При цьому надання державним підприємствам усіх прав та статусу суб'єктів підприємництва певним чином супроводжувалось виділенням малого підприємництва саме як окремого сектора економічної діяльності [6, с. 46].

Наступним кроком для забезпечення розвитку в незалежній Україні системи спрощеного оподаткування малого підприємництва стало ухвалення Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 21 лютого 1992 р. № 2146-ХІІ [7]. Цим нормативно-правовим актом, серед іншого, були передбачені пільги малим підприємствам у промисловості, сільському господарстві й будівництві. 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. На жаль, описана позитивна практика податкового регулювання діяльності малих підприємств, передбачена цим нормативним актом, яка повинна була стати стимулом для реформування всієї податкової політики у напрямі лібералізації оподаткування малого підприємництва, згодом була припинена. Така ситуація була обумовлена тим, що 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 підприємств малих підприємств. У наслідок таких дій відбулося привласнення найбільш ліквідних матеріальних ресурсів та основних фондів та поширилися інші форми “тінізації” доходів і господарських операцій. Зі сказаного можна зробити висновок, що проблема неефективного застосування податкових преференцій для малого підприємництва переслідує вітчизняну податкову систему від початку її становлення. Вона впливає з іншого глобального питання, про яке сьогодні серйозно дискутують фахові юристи, – низького рівня суспільної правосвідомості та податкової культури.

Вище згадана проблема фактично поставила перед вітчизняними законодавцями та бізнесом дилему: чи можуть взагалі в умовах вітчизняних правових відносин та відповідного рівня податкової культури цивілізовано й економічно ефективно діяти будь-які податкові преференції, не перетворюючись в податкові зловживання й технічну мінімізацію бази оподаткування легальним способом, яка суттєво шкодить державному бюджету та позбавляє необхідних ресурсів всі сфери життєдіяльності суспільства, що фінансується за рахунок бюджетних ресурсів. Зазначена проблема стала головним аргументом осіб, котрі виступають “проти спрощеної системи”, і залишається в них на озброєнні протягом всього періоду генезису вітчизняної системи оподаткування малого підприємництва. Саме через це свого часу й було скасовано податкові преференції для малих підприємств, запроваджені в 1992 році [14, с. 31].

У контексті вище викладеного варто відзначити, що на глобальному суспільному рівні, як показує міжнародна практика, в разі податкових зловживань фактично складається так, що суспільство “приховує” гроші від самого себе, чим власноруч обмежує можливості для свого розвитку. В цьому випадку, коли система перерозподілу бюджетних коштів є справедлива, забезпечується виконання нею не тільки фіскальної, а й стимулюючої та перерозподільної функції. Але для цього вона має бути оптимально відрегульована в якості податкового тягаря.

Наступним кроком у розвитку системи спрощеного оподаткування малого підприємництва в Україні стало видання у 1998 році Указу Президента від 3 липня 1998 року № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [8], який фактично заклав правові основи запровадження спрощеного оподаткування, що були протягом тривалого проміжку часу відсутні [15, с. 25].

Згідно з цим Указом, в загальному випадку для суб'єктів господарювання, що відповідали певним критеріям встановлювався єдиний фіксований податок у розмірі від 20 до 200 грн. Такі суб'єкти звільнялися від сплати більшості найбільш поширених податків та зборів, вичерпний перелік яких був чітко зафіксований в Указі. До критеріїв, яким мали відповідати аналізовані суб'єкти господарювання для отримання права працювати на спрощеній системі оподаткування, належали: для юридичних осіб - наявність не більше 50 найманих працівників та не перевищення загальної виручки суми у розмірі 1 мільйон гривень; для фізичних осіб - наявність не більше 10 найманих

працівників та не перевищення загальної виручки суми у розмірі 500 тис. гривень. Також у відповідності з цим нормативно-правовим документом передбачалося існування трьох видів спрощеного оподаткування для суб'єктів малого підприємництва. А саме: єдиний податок, спеціальний торговий патент, фіксований податок (патент) та фіксований сільськогосподарський податок. У загальному кожен з вище перелічених видів спрощеного оподаткування малого підприємництва мав свої особливості, спрямовані на певну категорію суб'єктів оподаткування. Однак у всіх системах було реалізовано ідею заміни багато чисельних податків, зборів та обов'язкових платежів до державного і місцевих бюджетів, а також бюджетних фондів одним-єдиним податком [9, с. 29].

У контексті всього вище сказаного також варто зазначити, що запровадження спрощеної системи оподаткування малого підприємництва зразка 1998 року створило сприятливі умови для послідовного зростання обсягів податкових надходжень до державного бюджету. Так, за даними Державної податкової адміністрації України, якщо наприкінці 1999 року на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності перейшло 94684 суб'єкти підприємницької діяльності (юридичних осіб – 28584, фізичних осіб – 66100), то станом на 1 жовтня 2000 року по всій Україні було зареєстровано 218499 платників єдиного податку (фізичних осіб – 156273, юридичних осіб – 62226). Тобто на початок IV кварталу 2000 року кількість платників єдиного податку збільшилася у 2,3 рази. З початку II-го й до кінця III-го кварталів 2000 року кількість платників єдиного податку зросла на 87362 (з 131137 – на I квартал 2000 року). Суб'єктами малого підприємництва за 9 місяців 2000 року було сплачено до бюджету єдиного податку в сумі 394,9 млн. гривень, у тому числі юридичними особами – 244,5 млн. грн., а фізичними особами – 150,4 млн. грн. Тоді як у 1999 році – лише 124 млн.грн., у тому числі юридичними особами – 63,3 млн.грн., а фізичними – 57,7 млн.грн.

За результатами аналізу даних Державної податкової адміністрації України в цілому можна зробити висновок, що спрощена система оподаткування досить позитивно була сприйнята суб'єктами малого підприємництва. Крім того, завдяки застосуванню, передбаченого вище згаданим Указом спеціального торгового патенту, простежувалася досить стійка тенденція зростання бюджетних надходжень. Так, лише за I квартал 2000 року було придбано 5350 спецпатентів, що складає близько 100% від кількості спецпатентів, придбаних за весь 1999 рік. За перше півріччя 2000 року до бюджетів усіх рівнів від продажу спец патентів надійшло 11330,5 тис. гривень, у тому числі до державного бюджету – 673 тис. гривень, а також до місцевих бюджетів – 10657,5 тис. грн. Тобто, порівняно з відповідним періодом 1999 року (за цей час до місцевих бюджетів надійшло 7393,7 тис. гривень) надходження зросли на 44%. Представлені статистичні дані, як бачимо, свідчать про те, що кількість суб'єктів малого підприємництва, які обирають діяльність за спеціальним торговим патентом, протягом згадуваного періоду мала стійку тенденцію до зростання. Аналогічна динаміка спостерігалася й з надходження до бюджету.

У той же час запроваджена 1998 року система спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва не була статична і попри свою очевидну

ефективність зазнавала деяких змін, які не завжди сприяли її удосконаленню, а іноді навіть навпаки давали зворотній ефект. Так у досліджуваній системі, вже через рік після її впровадження у вітчизняну податкову практику, виникли деякі проблемні питання, пов'язані із застосуванням окремих норм Указу Президента України від 28.06.99 року № 746/99 “Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [5], які потребували внесення зворотних змін. Сюди в першу чергу відносились такі проблемні аспекти, як [9, с. 87]:

– перехід на спрощену систему оподаткування суб'єктів малого підприємництва у сфері грального бізнесу;

– включення позареалізаційних доходів до виручки від реалізації, зокрема зворотної фінансової допомоги;

– перехід до сплати єдиного податку суб'єктів малого підприємництва, які здійснюють торгівлю фасованими мастильними матеріалами.

Щодо іншої, згадуваної вище, частини системи спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва, що також була передбачена вище згаданим Указом – спецпатенту, то він у формі спеціального торгового патенту застосовувався в порядку експерименту на обмежених територіях, перелік яких був затверджений Кабінетом Міністрів (Постанова Кабінету Міністрів України від 8 червня 1998 р. № 826 «Про затвердження переліку територій, на яких у порядку експерименту застосовується спеціальний торговий патент» [10]) за погодженням з органами місцевого самоврядування. До переліку територій, на яких у порядку експерименту застосовується спеціальний торговий патент, включено 13 регіонів. А саме: м. Краматорськ Донецької області, Хустський район Закарпатської області, м. Миронівка Київської області, м. Іллічівськ Одеської області, м. Шпола Черкаської області, м. Нова Каховка Херсонської області, м. Велика Ялта, м. Алушта, м. Судак, м. Євпаторія, м. Феодосія, м. Саки, м. Луганськ, м. Білгород-Дністровський Одеської області, смт. Затока Одеської області, смт. Сергіївка Одеської області. Суб'єктами такої форми оподаткування визнавалися малі підприємці, які здійснювали свою господарську діяльність у сфері торгівлі за готівкові кошти або надавали послуги населенню [9, с. 61].

Тоді ж владою було прийнято рішення про розширення сфери застосування спеціального торгового патенту на більш широку географію. Так, відповідно до Указу Президента від 22.01.2000 № 89/2000 “Про запровадження єдиної регуляторної політики у сфері підприємництва” [11] проводилась робота, пов'язана з поширенням спеціального торгового патенту на всій території України. Згідно з цим нормативним актом було проаналізовано практику застосування спеціального торгового патенту й визначено ті проблемні питання, з якими стикаються підприємці під час застосування саме такого способу оподаткування та ухвалено відповідні управлінські рішення. У відповідності з цим поруч із спеціальним торговим патентом ще одним режимом спрощеного оподаткування став фіксований податок (патент). Завдяки запровадженню фіксованого податку було значно спрощено взаємовідносини дрібних підприємців з податковими органами, оскільки цих підприємців

звільнено від обов'язкового ведення обліку доходів та витрат. Тоді як усіх вище описаних заходів для забезпечення оптимального функціонування системи спрощеного оподаткування суб'єктів малого підприємництва було об'єктивно не достатньо, що вимагало пошуку подальших напрямів удосконалення цієї сфери.

Наступним етапом на шляху побудови ефективної системи оподаткування малого підприємництва в Україні мало стати ухвалення Закону України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва", який би мав замінити вище описаний президентський указ та створити більш міцне правове підґрунтя для цієї системи. Певні кроки в цьому напрямі були зроблені, але до логічного завершення через низку об'єктивних і суб'єктивних причин справа не дійшла. Так в 1998 році на розгляд до парламенту Президентом було подано як невідкладний проект Закону України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" [12]. Цей законопроект було розроблено з метою законодавчого врегулювання питань застосування спрощеної системи оподаткування, які регулювались нормами вищезгаданого Указу Президента України від 03.07.98р. № 727 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва».

Відзначимо, що пропонована в проекті Закону України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" модель спрощеної системи оподаткування фактично мала інтегрувати в себе три наявні на той час режими оподаткування малого підприємництва. А саме: фіксований податок, єдиний податок та спеціальний патент. При цьому широко враховувався досвід застосування всіх зазначених режимів спрощеного оподаткування малого підприємництва й усувалися виявлені у ході їх практичного застосування недоліки. У цьому законопроекті також передбачалось забезпечення дотримання рівності організаційно-правових форм, підтримка послідовності можливого переходу від одного до іншого рівня системи з відповідним поступовим зростанням обсягів обліку. Аналізований законопроект передбачав можливість використання у системі спрощеного оподаткування малого підприємництва двох форм: патентної та відсоткової. Загалом всю систему спрощеного оподаткування малого підприємництва пропонувалося умовно поділити на три рівні, кожному з яких мав би відповідати певний суб'єкт спрощеної системи, при оподаткуванні якого і застосовувалася б одна з двох вище названих форм. Перший рівень – це найдрібніші суб'єкти підприємницької діяльності (самозайняті фізичні особи, що не використовують працю найманих працівників та здійснюють діяльність в сфері торгівлі або надання платних послуг населенню, тобто працюють на кінцевого споживача). Підприємцями цього рівня фактично мали визнаватися господарюючі суб'єкти на початковому етапі своєї функціональної діяльності. До таких суб'єктів мали ставитися найменші вимоги, й вони фактично мали б отримати право не вести бухгалтерський облік. До них пропонувалося застосовувати патентну форму, тобто вони мають щомісячно сплачувати фіксовану суму, яка встановлювалася б місцевою радою в межах від 0,2 до 1,5

мінімальних заробітних плат. Другий рівень – це суб'єкти малого підприємництва (як фізичні так і юридичні особи), обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) яких не перевищує межі 10000 мінімальних зарплат. Передбачалося, що вони також мали працювати на кінцевого споживача (торгівля, громадське харчування, громадські послуги). Їх господарська діяльність мала б бути пов'язана з готівкою, облік та контроль за обліком якої є обтяжливим і неефективним. Відповідно їм теж пропонувалася патентна форма спрощеного оподаткування, що передбачала б сплату фіксованих сум, визначених місцевою радою за місцем розташування точки торгівлі або надання послуг. Такий варіант зберігав би мотивацію до легалізації суб'єктами малого підприємництва своєї господарської діяльності та мотивацію місцевих органів влади до створення на підпорядкованій їм території сприятливих умов для діяльності таких суб'єктів малого підприємництва. При цьому, до них мав би застосовуватись досить простий облік (лише підсумок за день), який підтверджував би відповідність суб'єкта критеріям обсягу реалізації. Третій рівень – це суб'єкти малого підприємництва (як фізичні, так і юридичні особи), обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) яких не перевищує межі 20000 мінімальних зарплат. Цим суб'єктам малого підприємництва пропонувалося використовувати більш гнучку відсоткову форму спрощеної системи, в якій за базу оподаткування мав братися обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Як бачимо з викладеного всі три рівні оподаткування малого підприємництва, пропоновані в зазначеному законопроекті, є ієрархічними. Ієрархія проявляється в тому, що вимоги щодо обліку реалізації на кожному з рівнів постійно зростають. Загалом запропонована в законопроекті спрощена система оподаткування для суб'єктів малого підприємництва була націлена на забезпечення «вертикальної» рівності оподаткування, тобто ті умови, за яких рівень податкового навантаження чітко відповідав би можливостям господарюючого суб'єкта сплатити податки [9, с. 63].

Однак цей законопроект було прийнято лише в першому читанні й на цьому його розгляд фактично зупинився. Така ситуація призвела до того, що на довгий час (фактично до 2011 р.) спрощена система оподаткування стала об'єктом, залишалася без належної правової фіксації на рівні правового акту вищої юридичної сили – Закону України. В такій ситуації було практично не зрозумілим, що виникало тривогу серед малих підприємців, чи набудуть спеціальні режими оподаткування малого підприємництва, визначені у відповідному Указі Президента України, котрі є звичною правовою практикою в світі, остаточної правової легалізації на вищому законодавчому рівні нашої держави, й чи зможуть вони отримати гарантію їх збереження як невід'ємного елемента в структурі вітчизняної системи оподаткування, хоча б на період розвитку ринкових відносин, формування конкурентного середовища та становлення середнього класу, що без спеціальних стимулюючих податкових регуляторів, як показує світовий досвід, практично досягти неможливо. Всю повноту серйозності цього питання ілюстрував той факт, що законопроект стосовно спрощеного оподаткування, поданий главою держави як

невідкладний, але так і не дочекався свого остаточного прийняття. У зв'язку з цим спрощена система оподаткування, що стала порятунком для малого бізнесу і сприяла значному поживленню підприємницької активності і покращенню інвестиційного клімату в державі в цілому та завдяки якій ця сфера кількісно зростала в середньому на 14% щорічно, зазнавала постійних адміністративних утисків з боку різних органів влади та постійно була бід загрозою ліквідації [14, с. 82].

Окреслена проблема мала низку взаємопов'язаних складових, першою з яких безумовно була законодавча. Суть її зводилася до наступного. В досліджуваний період (з 1998 по 2011 рр.) економіка України все ще залишалась надмірно монополізованою, що накладало відповідний відбиток на законодавчий процес, котрий багато в чому лишався в сфері впливу інтересів монопольних груп і центрів, що тактично, на рівні внесення законодавчих поправок або стримування системних правових пропозицій і навіть блокування цілих рамкових законопроектів, намагалися відстояти свої монопольні інтереси, які часто йшли в розріз із інтересами розвитку малого підприємництва, яке сприймалося ними вороже. Варто відзначити в контексті сказаного, що протягом всього досліджуваного періоду в вітчизняному парламенті діяли різноманітні лобістські групи, що досить кваліфіковано відстоювали інтереси монополій та покривали їх нечесну конкуренцію з малим підприємництвом.

Іншою складовою окресленої проблеми була процедурна. Суть її полягала в тому, що у зв'язку з відсутністю широкого середовища ідейних дискусій, основою яких є громадянська активність, впливові й висококваліфіковані громадські організації, система експертної оцінки та науково-практичного забезпечення проектів державних рішень та поточної регуляторної політики, чимало важливих рішень навіть на рівні уряду в цей період часто приймалися на підставі службових документів, зокрема аналітичних записок центральних органів виконавчої влади, які аналізували те чи інше питання і надавали свої пропозиції щодо його вирішення. Загальновідомо, що часто в такій службовій документації містилося одностороннє бачення тієї чи іншої проблеми з позиції того державного органу, який її розробляв і який регулює ту чи іншу галузь. При цьому часто не враховувалися суміжні проблемні питання, що виникали при взаємодії різних сфер суспільних відносин. У цьому контексті варто відзначити, що у процесі прийняття управлінських рішень у сфері державного регулювання діяльності суб'єктів малого підприємництва далеко не завжди враховувалися пропозиції громадськості, не оцінювалися всі нюанси проблемних питань і, що головне, не відбувалося зважування проблем та запланованих методів їх вирішення на терезах загальної стратегії системи спрощеного оподаткування малого підприємництва. Відзначимо також, що у зв'язку з відсутністю протягом всього досліджуваного стратегічного підходу до розвитку системи спрощеного оподаткування малого підприємництва та переважання, на противагу йому, вибіркового, що зводився до розв'язання суто поточних проблем, які часто вихоплювались з контексту загального процесу. При цьому навіть не проводилась оцінка в ретроспективі й перспективі розвитку, що не давало можливості системі державного регулювання в особі



всіх центральних органів виконавчої влади діяти взаємо злагоджено, послідовно й на стратегічних засадах при ухваленні відповідних управлінських рішень в досліджуваній сфері. Третьою структурною ланкою досліджуваної проблеми було глибинне підґрунтя питання збереження і удосконалення спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності. Його основою була проблема, як уже частково згадувалося вище, низького рівня суспільної правосвідомості, конструювання, запровадження та адміністрування податкових преференцій, що визначається загальним рівнем культури правовідносин [14, с. 43].

Загалом всі вище описані проблемні аспекти функціонування та розвитку вітчизняної системи спрощеного оподаткування малого підприємництва свідчили про необхідність законодавчого врегулювання цієї сфери. Останнє мало б бути націленим на, з одного боку, спрощення проведення малими підприємцями розрахунків за податками й платежами, а з іншого – на максимальне зменшення можливості їх самостійного ухилення від оподаткування чи участі в різних схемах мінімізації податкових зобов'язань. На наш погляд, вирішенням окресленої проблеми частково стало закріплення відповідних норм щодо забезпечення спрощеного оподаткування, обліку та звітності малих підприємств у Податковому кодексі України [15].

**Висновки.** Резюмуючи все вище викладене, можна зробити низку наступних висновків:

– система спрощеного оподаткування малого підприємництва в Україні бере свій початок ще з радянських часів і є невід'ємною частиною державної економічної політики;

– запровадження у вітчизняну податкову практику позитивного міжнародного досвіду спрощеного оподаткування малого підприємництва сприяло поживленню підприємницької активності серед населення, спростило перехід держави до ринкової економіки та позитивно вплинуло на загальний стан національної економіки України;

– у процесі свого становлення та розвитку ця система пройшла низку послідовних етапів кожному з яких притаманна відповідна специфіка надання малим підприємствам можливості вести облік своєї господарської діяльності та проводити розрахунки за податковим зобов'язанням за спрощеною процедурою;

– протягом більшого періоду незалежності України (до 2011 р.) спрощена система оподаткування малого підприємництва фактично в чистому вигляді не була закріплена на законодавчому рівні й знаходилася під постійною загрозою скасування під впливом великого бізнесу та адміністративного тиску;

– основними формами спрощеної системи оподаткування малого підприємництва в досліджуваній період, як і у більшості розвинених світових держав, були єдиний податок та спецпатент, що використовувалися господарюючими суб'єктами залежно від їх відповідності нормативно встановленим критеріям;

– основним стримуючим фактором розвитку системи спрощеного оподаткування малого підприємництва в Україні протягом всього

досліджуваного періоду були низький рівень правової та податкової культури серед платників податків, що призводило до використання малих підприємств у схемах ухилення від оподаткування та викликало відповідну реакцію держави, що проявлялась в ускладненні ведення малого бізнесу й гальмуванні його подальшого розвитку;

– ситуація, що склалася, протягом всього аналізованого періоду, в сфері забезпечення спрощеного оподаткування малого підприємництва вимагала певних законодавчих змін, що мали б усунути всі її недоліки, а перший крок до цього було зроблено в результаті введення в дію Податкового кодексу України.

### **Список використаних джерел:**

1. Закон України «Про підприємництво» від 07.02.1991 № 698-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/698-12>
2. Закон України «Про підприємства в Україні» від 27.03.1991 № 887-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/887-12>
3. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 № 1576-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
4. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.1991 № 1560-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1560-12>
5. Указ Президента України від 28.06.99 р. № 746/99 “Про внесення змін до Указу Президента України від 03. 07. 1998 р. № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/code=746/99>
6. Варналій З.С. Мале підприємництво: основи теорії і практики. – 4-те вид. / З.С. Варналій . – К.: Т-во «Знання», КЦЦЦ, 2008. – 46-56 с.
7. Закон України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 № 2146-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2146-12>
8. Указ Президента від 3 .07. 1998 р. № 727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/727/98>
9. Оподаткування малого бізнесу: пріоритет простоти і прозорості [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrriнок.com.ua/pro-associaciyu/istoriya-associacii/opodatkuvannya-malogo-b456znesu-pr456oritet-prostoti-456-prozorost456>
10. Постанова Кабінету Міністрів України від 8 червня 1998 р. № 826 «Про затвердження переліку територій, на яких у порядку експерименту застосовується спеціальний торговий патент» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/826-98-%D0%BF>

11. Указ Президента від 22.01.2000 № 89/2000 “Про запровадження єдиної регуляторної політики у сфері підприємництва” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/>
12. Проект Закону України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/93-xiv>
13. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Спрощена система оподаткування у сфері малого бізнесу: вітчизняний і зарубіжний досвід [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.academia.org.ua/?p=351>
15. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва: методична розробка / Держкомпідприємництва; редкол.: Ващенко К.О. [та ін.]. – К., 2008. – 144 с.

*Подано до редакції 16 грудня 2013 року*

***Панасюк О.В.***

***Генезис системы налогообложения субъектов малого предпринимательства в Украине***

*Исследованы этапы развития системы налогообложения субъектов малого предпринимательства в Украине. Проанализированы проблемы и определены преимущества и недостатки, которые возникали на каждом из этих этапов.*

***Ключевые слова:*** *малое предпринимательство, специальные налоговые режимы, упрощенная система налогообложения, единый налог, специальный торговый патент, фиксированный налог.*

***Panasuyk O.V.***

***Genesis of taxation of small entrepreneurship in Ukraine***

*Investigated stages of the taxation of small businesses in Ukraine. The problems and advantages and disadvantages that arise at each of these stages.*

***Key words:*** *small business, special tax regimes, simplified system of taxation, single tax, special trade patent, a flat tax.*

*Панасюк Ольга Вікторівна – старший викладач кафедри аудиту та економічного аналізу Національного університету ДПС України.*