

УДК 336.22

ББК 65.26

Кміть В.М., Березовська Х.І.

**АНАЛІЗ ПІЛЬГОВИХ РЕЖИМІВ ОПОДАТКУВАННЯ ДІЯЛЬНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ МАЛОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ**

Львівський національний університет
імені Івана Франка,
Міністерство освіти і науки України,
економічний факультет,
кафедра фінансів, грошового обігу і кредиту,
79008, м. Львів,
просп. Свободи, 18,
тел.: 0322394168, 2743068,
e-mail: virakmit@ukr.net

Анотація. У статті зроблено спробу розкрити окремі особливості пільгових режимів оподаткування діяльності суб'єктів малого бізнесу в Україні. В основу дослідження покладено практичний аналіз спрощеної системи оподаткування з метою виявлення окремих недоліків у процесі фіскального регулювання та можливих аспектів покращення податкового клімату в державі.

Ключові слова: малий бізнес, спрощена система оподаткування, платник єдиного податку, виторг від реалізації продукції, “електронний гаманець”.

Annotation. Our article makes an attempt to expose the separate features of favourable modes in the taxation of small business in Ukraine. Our research is based on the practical analysis of the simplified system of taxation with the purpose of exposing the separate faults fixed in the process of fiscal regulating, and possible aspects of improving the tax climate in the state.

Key words: small business, the system of taxation, payer of the united tax, a profit yield from the realization of products, “electronic pocket-book”.

Вступ. Розвиток малого бізнесу є одним із важливих факторів формування повноцінного ринкового середовища, реструктуризації і підвищення ефективності суспільного виробництва, поліпшення матеріального добробуту громадян, вирішення соціально-політичних проблем тощо. Саме мале підприємництво, що не потребує великих обсягів початкового капіталу, має достатній потенціал для створення нових робочих місць, сприяє зниженню безробіття й соціальної напруги, визначає темпи економічного розвитку, структуру та якісну характеристику ВВП, швидку окупність витрат, свободу вибору ринку, реалізацію інновацій, характеризується великою мобільністю й законодавчою гнучкістю, сприяє послабленню монополізму та розвиткові відкритої конкуренції.

На нинішньому етапі економічних реформ в Україні, зокрема в період виходу з кризового стану, важливою умовою є перетворення малого бізнесу в потужний сегмент ринкової економіки та забезпечення форсованих темпів його розвитку шляхом всебічної державної підтримки.

Незначна роль малого бізнесу в національно-господарському комплексі та формуванні державної казни свідчить про те, що стимулюючий потенціал оподаткування щодо вітчизняного малого підприємництва не використано належним чином.

На нашу думку, це можна пояснити недосконалістю теоретичних і нормативних положень через відсутність практичних досліджень і перевірок щодо оподаткування сфери малого підприємництва; відсутністю цілісної науково обґрунтованої концепції податкової політики в цьому секторі економіки в умовах ринкової трансформації; недосконалістю вітчизняного законодавства з пільгового оподаткування та копіюванням зарубіжного фіскального досвіду без урахування специфіки функціонування суб'єктів малого підприємництва на місцях.

Крім того, особливо актуальною і проблемною видається ситуація з непродуманим плануванням та нецільовим спрямуванням податкових перевірок органів Державної податкової служби (далі – ДПС), що, зрештою, призводять до зростання кількості випадків ухилення від оподаткування і, як наслідок, зменшення надходжень до бюджетів різних рівнів і цільових фондів.

Таким чином, науковий і практичний аналіз застосування діючої практики оподаткування малого бізнесу з конкретизацією вимог щодо вдосконалення податкового законодавства набуває особливої ваги та значущості на сучасному етапі виходу вітчизняної економіки з кризи.

Значний вклад у розвиток сучасної фіскальної теорії пільгових режимів, у вирішення складних проблем фінансової підтримки підприємництва в період фінансових криз та кардинальних ринкових перетворень внесли вітчизняні вчені, серед яких: В.Л.Андрущенко, В.В.Буряковський, З.С.Варналій, О.Д.Василик, В.П.Вишневський, А.І.Даниленко, М.І.Долішній, С.В.Каламбет, А.І.Крисоватий, І.О.Луніна, П.В.Мельник, А.М.Соколовська, В.М.Суторміна, В.М.Федосов, Л.М.Шаблиста, С.І.Юрій та багато інших.

Відаючи належне високому рівню наукових робіт вищеперелічених авторів, варто зазначити, що їхні дослідження розкривають теоретичні аспекти світової (особливо позитивний досвід постсоціалістичних країн) і вітчизняної прагматики оподаткування малого бізнесу, які здебільшого мають макроекономічний характер.

Оскільки малий бізнес створює низку характерних особливостей у кожній із галузей його функціонування, то зрозумілим і логічним видається макроекономічний погляд цих учених. Однак недостатньо уваги, на нашу думку, приділено аспектам здійснення практичного аналізу низки питань, зокрема, прогалин вітчизняного податкового законодавства, що мають безпосередній і доволі вагомий вплив на діяльність малого бізнесу. Крім того, сьогодні особливо гострою є потреба в системному комплексному аналізі не лише фіскальної, а й стимулюючої ефективності загальноприйнятого порядку адміністрування альтернативних спрощених систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Також доцільно наголосити, що однією з причин щодо проблемності здійснення аналізу в цій сфері є фактична відсутність офіційних статистичних даних про вітчизняних суб'єктів (як резидентів, так і нерезидентів), що перебувають на спрощеному оподаткуванні.

Отже, об'єктивна необхідність пошуку існуючих прогалин вітчизняного законодавства з проблем пільгового оподаткування, а також потреба в розробках прикладного характеру, спрямованих на модернізацію оподаткування сфери малого бізнесу з метою максимальної реалізації його фіскального й стимулюючого потенціалів, зумовлюють актуальність дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є виявити та вказати на існуючі недоліки законодавчого регулювання пільгових режимів, висвітлити механізм дії схем мінімізації податкових надходжень та виокремити інші, не менш важливі, аспекти законодавчого регулювання, опираючись на методи практичного аналізу оподаткування малого підприємництва. Результати аналізу базуються на емпіричних і документальних перевірках звітних даних окремих підприємств малого сектора економіки. Основне за-

вдання спрямовано на уникнення та повну ліквідацію неоднозначних положень в окремих законодавчо-нормативних актах, а також на досягнення прозорості й адекватності діючого фіскального режиму, що, у свою чергу, забезпечать високі й стійкі темпи розвитку малого бізнесу та дозволять збільшити фактичні надходження бюджетних ресурсів.

Результати. Формування та швидке зростання кількості малих підприємств в Україні розпочалося з ухваленням Законів “Про підприємництво” [1] та “Про підприємства в Україні” [2]. Погоджуємось із думками багатьох науковців та політиків, що цей крок відкрив “друге дихання” для становлення тогочасної економіки нашої держави, хоча, зазначимо, таке поживлення спостерігалось й у всіх постсоціалістичних країнах.

Аналізуючи статистичні показники по Україні, бачимо, що за період 1991–2004 рр. кількість діючих малих підприємств збільшилася в 6 разів (із 47,1 до 283 тис.), а кількість найманих працівників (у т. ч. і позаштатних) становила 140186 тис., причому загалом вироблено товарів і послуг на суму 28271354,6 тис. грн.

За даними Держкомстату України, Львівська область за період 2008 р. потрапляє в рейтинг десятки найуспішніших областей за показником прибутковості (табл. 1).

Відповідно, побудувавши гістограму за даними табл. 1, бачимо показник відхилення від усередненого результату прибутковості по кожному з регіонів (рис. 1).

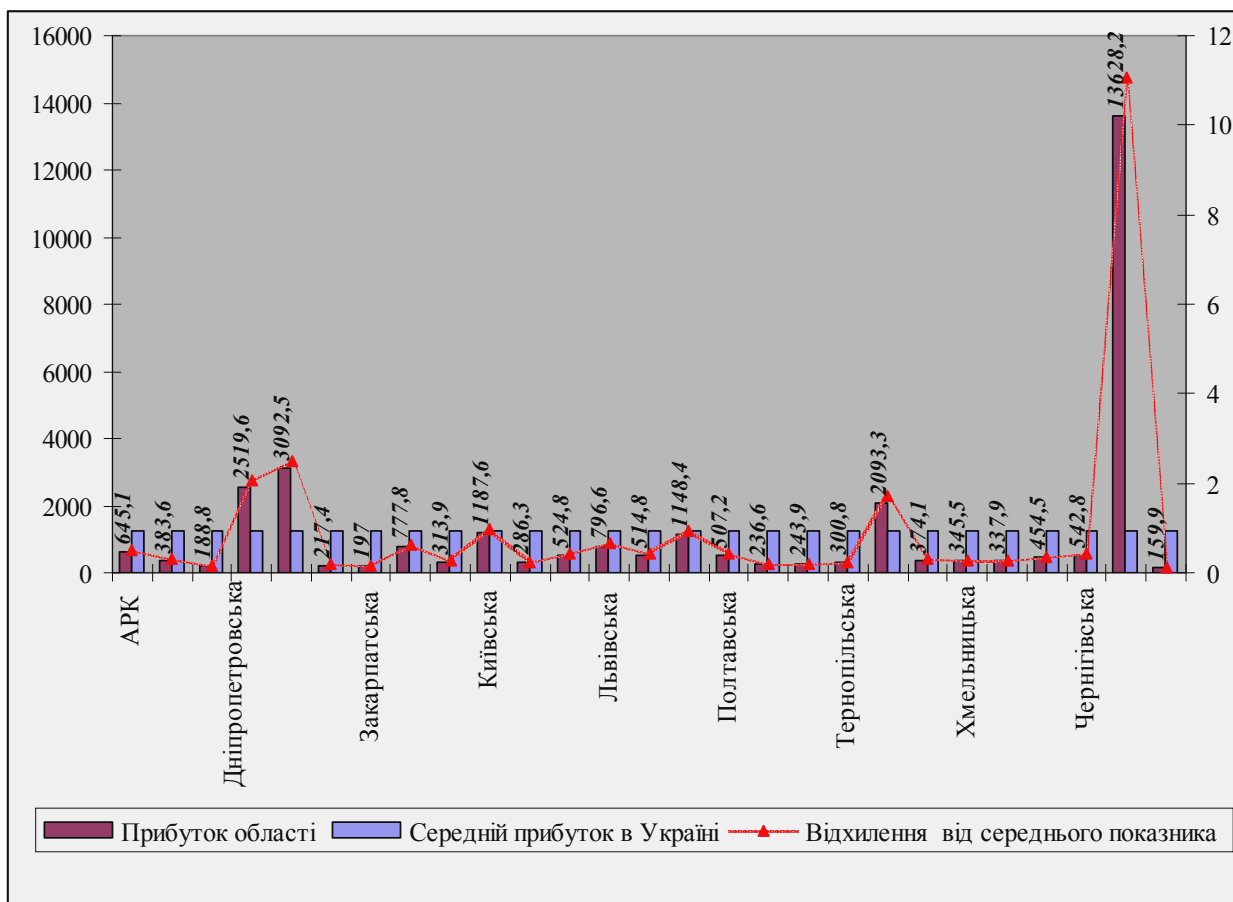


Рис. 1. Фінансові результати діяльності малих підприємств у розрізі регіонів (млн грн)*

* Розроблено авторами на основі джерела: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

**Фінансові результати діяльності малих підприємств
за регіонами України у 2008 р. (млн грн)***

Регіони (області України)	Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	Місце в рейтингу за прибутковістю	Підприємства, які одержали прибуток		Підприємства, які одержали збиток	
			у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат	у % до загальної кількості підприємств	фінансовий результат
Україна	-37482,2	-	62,7	32018,9	37,3	69501,1
Закарпатська	-248,2	1	75,2	197,0	24,8	445,2
Івано-Франківська	-74,5	2	73,6	313,9	26,4	388,4
Кіровоградська	-81,8	3	69,7	286,3	30,3	368,1
Полтавська	-589,9	4	67,6	507,2	32,4	1097,1
Сумська	-249,9	5	67,5	243,9	32,5	493,8
Тернопільська	25,3	6	67,4	300,8	32,6	275,5
Черкаська	-249,6	7	67,1	337,9	32,9	587,5
Чернігівська	133,1	8	67,0	542,8	33,0	409,7
Луганська	-63,0	8	67,0	524,8	33,0	587,8
Донецька	1052,6	9	66,2	3092,5	33,8	2039,9
Львівська	-694,5	10	65,2	796,6	34,8	1491,1
Запорізька	-453,2	11	64,9	777,8	35,1	1231,0
АР Крим	-956,5	12	64,8	645,1	35,2	1601,6
Хмельницька	-32,1	13	64,2	345,5	35,8	377,6
Миколаївська	-188,7	14	64,1	514,8	35,9	703,5
Вінницька	-312,0	15	64,0	383,6	36,0	695,6
Херсонська	-39,5	16	63,6	374,1	36,4	413,6
Київська	-2468,6	17	62,9	1187,6	37,1	3656,2
Рівненська	-228,3	18	62,4	236,6	37,6	464,9
Чернівецька	168,0	19	62,2	454,5	37,8	286,5
Волинська	-311,2	19	62,2	188,8	37,8	500,0
Дніпропетровська	-5869,0	20	61,8	2519,6	38,2	8388,6
Житомирська	-230,3	21	60,9	217,4	39,1	447,7
Одеська	-2499,9	22	60,8	1148,4	39,2	3648,3
м. Севастополь	-147,2	23	59,9	159,9	40,1	307,1
Харківська	-500,8	24	59,6	2093,3	40,4	2594,1
м. Київ	-22372,5	25	55,5	13628,2	44,5	36000,7

* Таблицю сформовано без банків, фермерських господарств та бюджетних установ, а дані наведено з урахуванням змін відповідно до Закону № 523[2] та до джерела: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

Щодо функціонування малого бізнесу на теренах Львівщини, то, зазначимо, що у 2008 р. на 10 тис. осіб наявного населення області припадало 75 малих підприємств, що менше, ніж у 2007 р. (таких було 76). Серед регіонів України за цим показником Львівщина посіла 6-те місце (після Києва, Севастополя, Одеської, Харківської областей

та АР Крим). Середньостатистичний показник по державі був меншим від обласного й становив 72 підприємства, причому, відповідно до 2007 р., цей показник скоротився на 4 підприємства. У територіальному розрізі серед районів і міст Львівщини найбільшим такий показник був у Львові та Трускавці, а також у Самборі, Моршині, Бориславі та Пустомитівському районі (рис. 2).

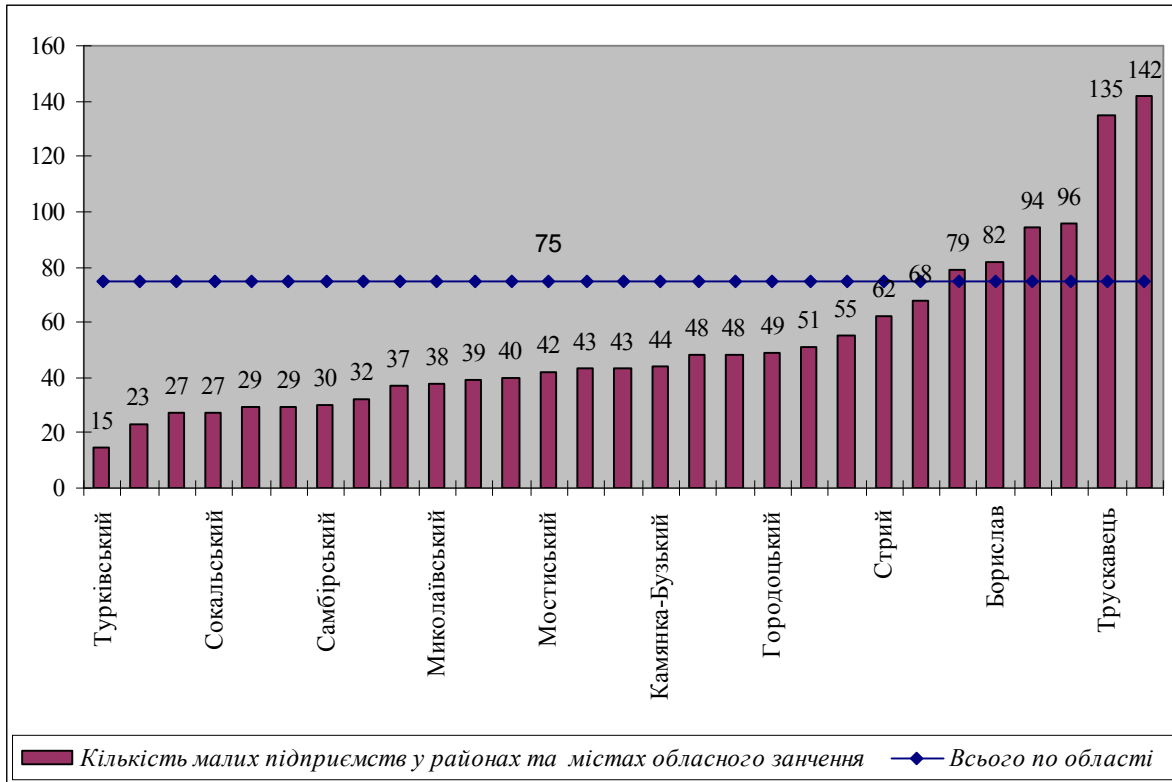


Рис. 2. Кількість малих підприємств у районах і містах обласного значення Львівської області у 2008 році* (у розрахунку на 10 тисяч осіб наявного населення)

* Розроблено авторами на основі джерела: <http://www.stat.lviv.ua/>.

Торік на Львівщині було задіяно 125,8 тис. найманих працівників, а відносно 2007 р. така чисельність зменшилася на 2%, або на 2,6 тис. осіб. Відповідно, рівень зайнятості на малих підприємствах, розрахований до кількості населення в працездатному віці, склав 8,2% (у 2007 році – 8,3%). Середньомісячна заробітна плата одного найманого працівника малого підприємства області у 2008 р. склала 884,09 грн (на 32,7% більше в порівнянні з 2007 р.), проте це на 15,6% менше, ніж у малому бізнесі по Україні загалом (1047,43 грн). Треба також зауважити, що рівень оплати праці на малих підприємствах області лише на третину (на 32,2%) перевищив прожитковий мінімум для працездатних осіб (669 грн), майже на половину (на 46,1%) – рівень мінімальної заробітної плати (605 грн) (табл. 2).

Наголосимо, що вищенаведені дані були сформовані відповідно до Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності” [3]. Зауважимо також, що такі зміни, зокрема, було внесено до ст.63 Господарського кодексу [4] та до ст.1 Закону № 2063 [5] у частині визначення категорії суб'єктів малого підприємництва. Стосовно внесених змін суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами є суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середньо-

облікова чисельність працюючих за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та обсяг річного валового доходу не перевищує 70 млн грн, хоча згідно зі ст.63 Господарського кодексу, відповідно, малі підприємства – це платники, у яких офіційна кількість працюючих становить до 50-ти осіб, а розмір виторгу є меншим 500 тис. євро.

Таблиця 2

Основні показники діяльності малих підприємств Львівської області за 2008 рік*

Показники	Роки		
	2006	2007	2008
Кількість малих підприємств на 10 тис. осіб наявного населення	71	76	75
Обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг) у діючих цінах відповідних років, млн. грн.	12671,0	15218,6	17250,7
Середньорічна кількість найманих працівників	131040	128416	125798
Середньомісячна заробітна плата найманих працівників, грн.	532,38	666,26	884,09
Операційні витрати з реалізованої продукції, тис. грн	12479,2	14885,9	17367,8
На одну гривню реалізованої продукції (робіт, послуг), коп.	98,5	97,8	100,7
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування, млн грн	65,8	85,2	-694,6
Питома вага збиткових підприємств, у % до загальної кількості	33,6	31,9	34,8

* Таблицю сформовано без банків, фермерських господарств та бюджетних установ, а дані наведено з урахуванням змін відповідно до Закону № 523[2] та до джерела: <http://www.stat.lviv.ua/>.

Висвітлюючи окремі правові аспекти щодо функціонування спрощеної системи оподаткування, нагадаємо, що згідно з Указом Президента України № 727 [6], (далі – Указ) умовами переходу та перебування на цій системі оподаткування для громадян (фізичних осіб) – суб'єктів малого підприємництва є перебування з ними в трудових відносинах не більше 10 осіб, включаючи членів їхніх сімей та обсяг виторгу від реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) за календарний рік не повинен перевищувати 500 тис. грн, а для юридичних осіб, відповідно, не більше 50 осіб та обсяг виторгу в 1 млн грн на рік.

Отже, відповідно до даних табл. 2, у 2008 р. малі підприємства реалізували продукції (робіт, послуг) на суму 17250,7 млн грн, а у 2007 – 15218,6 млн грн. Незважаючи на збільшення обсягу реалізації відносно 2007 р., внесок малого бізнесу в загальний обсяг реалізованої продукції суб'єктів підприємницької діяльності області зменшився з 21,7% у 2007 р. до 19,9% у 2008 р. Малий бізнес Львівщини, маючи частку в 5,8% до загальнодержавної кількості найманих працівників, створював 3,5% загальнодержавного обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг). Таким чином, діяльність малих підприємств протягом 2008 р. можна вважати неефективною, оскільки на 1 грн реалізованої продукції припадало 100,7 коп. операційних витрат (для порівняння, у 2007 р. – 97,8 коп.).

Фінансова криза, ускладнення умов господарювання спричинили погіршення фінансових результатів діяльності підприємств малого бізнесу. Якщо у 2007 р. фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування малих підприємств був прибутковим і становив 85,2 млн грн прибутку, то ситуація ускладнилася й за підсумком 2008 року малі підприємства отримали збитковий фінансовий результат –

694,6 млн грн. Частка збиткових підприємств зросла з 31,9% у 2007 р. до 34,8% у 2008 р., а сума збитків, допущених збитковими підприємствами, зросла у 2,5 рази й склала 1491,1 млн грн.

Проаналізувавши окремі аспекти діяльності малого бізнесу на Львівщині та по Україні загалом, можемо констатувати, що статистика не показує найважливішого – вагомих недоотримань місцевими бюджетами, а при такому підході, очевидно, порушується баланс інтересів держави та бізнесу. Звичайно, спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це, з одного боку, благо для дрібних підприємців, а з іншого, – лазівка для власників – гігантів індустрії, аби втекти від податків. Не залишається таємницею й те, що багато великих фірм існують лише де-факто, натомість де-юре – це велика кількість малих підприємств, що мають права на пільги, а серед топ-менеджменту – самі приватні підприємці.

Треба наголосити, що для органів ДПС діючим першоджерелом залишається Указ [6], проте не можна стверджувати, що законодавство є абсолютно цілісним, адже засадні нормативні акти констатують абсолютно різну інформацію щодо найважливішого обов'язкового нормативу переходу на спрощений режим – обсягу виторгу.

Отже, прийняття Закону № 523 [3] не привело до зміни критеріїв щодо визначення права на застосування спрощеної системи оподаткування, установлених Указом [6].

На нашу думку, збільшення вищезгаданих граничних меж може призвести до збільшення випадків ухилення від оподаткування, а для підтвердження проаналізуємо основні типові схеми ухилення від оподаткування, зокрема ті, що використовуються юридичними особами – суб'єктами малого бізнесу, які займаються прибутковою діяльністю та використовують найпоширеніший метод так званого “подрібнення”.

На перший погляд, фірма займається легальною ліцензійною діяльністю у сфері послуг, що найчастіше створена у формі ТзОВ, оскільки, з юридичної точки зору, це найвигідніша форма організації, у якій засновники несуть відповідальність лише своїми внесками, а не всім майном як, наприклад, приватне підприємство.

Насправді ж реально функціонує щонайменше три підприємства, два з яких мають дійсну ліцензію на надання того чи іншого виду послуг, а третє розташоване в офісі двох вищезазначених і на ньому за сумісництвом працюють робітники, що зареєстровані як основні у двох інших легально існуючих підприємствах. Таким чином, працівники виконують роботу за трьох, хоч отримують одну зарплату, причому, як правило, з мінімальним окладом. Проблема виникає лише при оформленні відряджень та “дорожніх листів” на автотранспорт, оскільки доводиться відслідковувати, на кого саме можна було б списати витрати пального.

Механізм розподілу виторгу зовсім не складний, завдання полягає в тому, щоби вчасно, до кінця звітного кварталу та дев'яти місяців, розподілити кошти по різних кореспондентських рахунках кожного з трьох підприємств, аби не отримати надто великої суми єдиного податку, оскільки в такому разі в органі ДПС будуть претензії щодо невеликої середньооблікової кількості штатних працівників і незначних декларованих витрат на заробітну плату у формі 1-ДФ (діючий податковий розрахунок податку з доходів фізичних для платників податків).

Також детальніше доцільно проаналізувати ті норми законодавства, де, зокрема, однією з умов переходу на спрощену систему оподаткування є відсутність заборгованості щодо сплати визначених податків та обов'язкових платежів, термін сплати яких настав на дату подання заяви для переходу на спрощену систему оподаткування. На практиці трапляються ситуації, коли податкові зобов'язання стосовно основних податків і зборів сплачені, проте існує заборгованість щодо сплати штрафних санкцій, нарахованих органами ДПС за порушення вимог Закону № 265 [7], які не є податковими зобов'язаннями в розумінні Закону № 2181 [8], а тому норми Закону № 265 [7]

не поширюються на такі штрафні санкції. Отже, у разі їх несплати вони не набувають статусу податкового боргу і, відповідно, не є підставою для відмови в застосуванні спрощеної системи оподаткування.

Така ж ситуація з розстроченим і неузгодженим податковим зобов'язанням (п.5.2 ст.14 Закону № 2181 [8]), згідно з яким у платника є повне право претендувати на застосування спрощеної системи. Крім цього, заборгованість за розрахунками з Пенсійним фондом і різними фондами соціального страхування також не може бути перешкодою при переході на спрощену систему оподаткування обліку та звітності (лист Держкомпідприємництва № 7069 [9]).

Ще одним дискусійним питанням, на якому вважаємо за доцільне зупинитися, є те, чи може перейти на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єкт малого підприємництва – юридична особа, що має засновника – фізичну особу, причому частка внесків якого до статутного фонду підприємства перевищує 25%. Як відомо, обмежень щодо засновників – фізичних осіб Указом [6] не передбачено. Таким чином, якщо засновником підприємства виступає фізична особа, то незалежно від її частки в статутному фонді підприємства та в разі відповідності вимогам Указу [1] стосовно обсягу виторгу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і середньооблікової чисельності працюючих, а також за умови сплати всіх установлених податків та обов'язкових платежів за попередній звітний (податковий) період, підприємство може перейти на спрощений режим зі сплатою єдиного податку.

Доволі поширеною також є так звана схема під назвою “сімейний бізнес”. Як правило, реєструють ТзОВ, засновником якого виступають троє або четверо осіб, що зв'язані по родинній лінії, переважно жодна з таких осіб не є юридичною. Причому такі засновники є в кожному з трьох підприємств (ми їх аналізували в першому випадку), які займаються практично схожою діяльністю та “підганяють” обсяг коштів до допустимої межі ліміту, що встановлена за звітний місяць для такого суб'єкта. Це доволі вигідний вид діяльності, при якому найчастіше, як внесок до статутного фонду, кожен із членів родини передає власний автомобіль. Як наслідок, за короткий термін сформовано статутний фонд і “тяганини” з орендною платою авто не виникає.

Також відомо, що для платників єдиного податку виторгом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) вважається сума, фактично отримана суб'єктом підприємницької діяльності на розрахунковий рахунок або (та) в касу за здійснення операцій із продажу. Якщо платник отримав за продаж товарів чи послуг не готівкові кошти, а електронні, то вони зараховуються на його “електронний гаманець”, який не є розрахунковим рахунком чи, тим більше, касою. Відповідно, у момент зарахування коштів на “електронний гаманець” не виникає об'єкта оподаткування зі сплатою єдиного податку. Оподатковуватися ці кошти будуть у момент їх “конвертації” на розрахунковий рахунок, що відкритий у банку, оскільки лише в цьому разі такі кошти будуть підпадати під визначення терміна “виторг від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)”, передбаченого Указом [6].

Крім цього, Указом також передбачено, що “суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію крім готівкового та безготівкового розрахунків коштами” [6]. Тобто для юридичних осіб торгівля за електронні гроші є неправомірною, бо автоматично спричиняє перехід на загальну систему оподаткування, а от щодо фізичних осіб, то, відповідно, такий спосіб розрахунків, як і строки конвертації валюти, чітко не регламентований.

Проаналізуємо на типовому прикладі цю схему ухилення від оподаткування: фізична особа – підприємець може отримати за результатами продажу електронні гроші на суму, скажімо, 10 млн грн на рік, причому на банківський рахунок треба буде

переказати суму, яка не перевищує “ліміт” у 500 тис. грн, і це буде цілком достатнім з точки зору чинного законодавства. А якщо доступ до веб-сайта мають, скажімо, 5 суб'єктів підприємницької діяльності – фізичних осіб, то, відповідно, вони можуть “вивести” на розрахунковий рахунок у банку до 2,5 млн грн і т. д.

Інше питання, як бути з тими електронними коштами, які не будуть конвертуватися у звичайні гроші, а використовуватимуться платником єдиного податку для оплати своїх рахунків також електронними коштами. У такому разі ці гроші ніколи не будуть “виторгом”, і, відповідно, не буде підстав для їх оподаткування єдиним податком. Найважливішим при цьому є те, що “електронні гаманці” не контролюються органами ДПС, а отже, поки що не може бути жодних претензій з їхнього боку щодо напрямів використання електронних грошей і, відповідно, їхнього оподаткування в повному обсязі, як було описано вище. Навіть якщо органи ДПС отримають інформацію про “електронний гаманець”, у випадку з платником єдиного податку, то порушень, як таких, не виникне, оскільки “страждає” нормативно-доказова база.

Висновки. Отже, платники єдиного податку мають чи не найбільше можливостей для застосування різних способів ухилення від оподаткування, що, у свою чергу, призводить до значних недоотримань і втрат бюджету.

До сьогодення часу у вітчизняному законодавстві немає єдиного визначення і тлумачення таких категорій, як “суб'єкт малого бізнесу”, “виторг від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)”. Також повністю відсутнє трактування такої категорії, як “фіктивне підприємництво”, чим, як було розглянуто вище, доволі часто користуються суб'єкти малого бізнесу. Різними контролюючими органами фіктивне підприємництво називається по-різному, але, разом з тим, очевидними є ознаки фіскальної небезпеки та протиправного характеру діяльності, пов'язаної з укладанням і виконанням правочинів із використанням фіктивних господарюючих суб'єктів, а також застосування ними різних схем ухилення від оподаткування.

На нашу думку, у схемах ухилення від оподаткування можна виділити хоча б один позитивний соціальний ефект: платники податку, які, вмівши використовувати прогалини вітчизняного законодавства, ухиляються від оподаткування, створюють нові робочі місця для верств суспільства, кинутих напризволяще в ситуації з кризою, і стимулюють діяльність конкурентів, тим самим розширюючи доходи сектора малого бізнесу.

У розвинутих державах саме малий бізнес створює близько 80% ВВП, забезпечує ринкову конкуренцію, наслідком якої є висока якість товарів і найповніше задоволення потреб споживачів. У малому бізнесі зайнято близько 70% робочих місць [10, с.15]. Виробничий потенціал вітчизняних малих підприємств до певної міри неперівнянний не тільки з можливостями таких підприємств розвинутих країн, але й із потенціалом “приватників” деяких країн СНД, оскільки його частка у ВВП складає менше 10% та й роботодавцями вони є лише для близько 10% працездатного населення [11].

Тому, на нашу думку, пільговий режим має набагато більше позитивних наслідків, аніж негативних. Якщо визначити питому вагу зменшення податкових надходжень до Державного бюджету України, що виникли в результаті таких ухилень, то побачимо, що їхня частка буде набагато меншою ніж частка тогорічних видатків із Державного бюджету на подолання інфляції. Ці позитивні аспекти не варто забувати, пропонуючи вилучити юридичних осіб із числа суб'єктів пільгового режиму, як це передбачено проектом Податкового кодексу [12], адже саме вони поки що займають чи не найбільшу питому вагу в складі малого бізнесу.

Отже, на даному етапі економічних перетворень, які мають місце в Україні, необхідно ретельніше підходити до вирішення низки проблем, що виникають через недосконалість податкового законодавства. Зокрема, вважаємо за необхідне посилити всебічну державну підтримку розвитку малого бізнесу, ураховувати передовий зару-

біжний досвід, спрогнозувати наслідки від ухвалення нових законів, а також прислуховуватися до раціональних пропозицій науковців і практиків щодо вдосконалення тих чи інших нормативно-правових положень, які в перспективі мали би бути відображені в Податковому кодексі.

1. Закон України “Про підприємництво” № 698-ХІІ від 07.02.1991 р. (утратив чинність з 01.01.2004 р., крім статті 4, на підставі прийняття Господарського кодексу (№ 436-ІV).
2. Закон України “Про підприємства в Україні” № 887-ХІІ від 27.03.1991 р. (утратив чинність з 01.01.2004 р. на підставі прийняття Господарського кодексу (№ 436-ІV).
3. Закон України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів з підприємницької діяльності” від 18.09.2008 р. № 523-ІV.
4. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-ІV.
5. Закон України “Про державну підтримку малого підприємництва” від 07.10.2008 р. № 2063.
6. Указ Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб’єктів малого підприємництва” від 03.07.98 р. № 727/98 (в редакції Указу Президента України від 28.06.99 р. № 746/99).
7. Закон України “Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг” від 06.07.95 р. № 265/95-ВР.
8. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181.
9. Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва “Щодо порядку сплати пенсійних внесків суб’єктами, які обрали спрощену систему оподаткування” від 19.08.2005 р. № 7069.
10. Бендурка О. Великий і малий бізнес, проблеми розвитку / О. Бендурка, Є. Ковальов // Голос України. – 2007. – 15 червня.
11. Статистичний щорічник України за 2008 рік. / Державний комітет статистики України. – К.: Консультант, 2009.
12. Постанова Верховної Ради України “Про проект Податкового кодексу України” № 2827-ІІІ від 29.11.01 р.

Рецензенти:

Михасюк Р.І. – завідувач кафедри економіки підприємства Львівського національного університету імені Івана Франка, професор, доктор економічних наук, академік АН Вищої школи України;
Жмурко А.С. – кандидат економічних наук, доцент Львівської державної фінансової академії.