

УДК 334.012.61-022.51

ЗАСТОСУВАННЯ ТЕРМІНІВ "МАЛЕ ПІДПРИЄМСТВО", "СУБ'ЄКТ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА", "СПРОЩЕНА СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ" В УКРАЇНСЬКОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ З ПРИЙНЯТТЯМ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ

ГАННА ГАРЧУ,

здобувач Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

У статті досліджено та систематизовано підходи до визначення термінів "мале підприємство", "суб'єкт малого підприємництва", "спрощена система оподаткування", які є чинними в українському законодавстві з прийняттям Податкового кодексу. Наведено порівняння критеріїв щодо ідентифікації підприємств малого бізнесу. Першочерговою проблемою є узгодженість існуючих визначень на законодавчому рівні.

Ключові слова: мале підприємство, суб'єкт малого підприємництва, платник єдиного податку, спрощена система оподаткування, критерії.

Постановка проблеми. Розв'язання проблем економічного й соціального характеру на рівні держави потребує ретельного вивчення та аналізу тенденцій та закономірностей розвитку малих підприємств. На думку експертів Європейської економічної комісії, саме малі підприємства вважаються однією з головних рушійних сил економічного розвитку. Малий бізнес є, по суті, одним із дієвих засобів структурної перебудови, усунення диспропорцій на окремих товарних ринках, створення додаткових робочих місць і скорочення безробіття, активізації інноваційних процесів, розвитку конкуренції, швидкого насичення ринку товарами й послугами.

За даними Держкомстату, частка внеску малого підприємництва у ВВП України в останні роки складала близько 10-15 % [2], тоді як відповідна частка у ВВП ринкових країн становила: Великобританії - 50-54 %, Німеччини - 50-53 %, Італії - 57-60 %, Франції - 55-62 %, США - 50-52 %, Японії - 52-55 % [3]. Тому не дивно, що Україна посідає останні місця в європейському рейтингу. При цьому слід відмітити, що до прийняття Закону України № 8521 [4] в Україні та ЄС існувала значна різниця в класифікації малого підприємництва, що методологічно не дозволяло об'єктивно порівнювати його внесок у ВВП країни. Як зазначає К. Ляпіна, якщо по Україні підготувати консолідовану звітність по малому та середньому підприємству й при цьому граничні межі класифікації визначити аналогічно до класифікації, що прийнята в ЄС, то можна прогнозувати, що показники внеску малого й середнього підприємництва в економіку України сягнуть 50-60 % [6].

Останнім часом усе більше звертає на себе увагу той факт, що єдиного загальноприйнятого підходу до визначення категорії "мале підприємство", яке можна було б застосовувати для порівняльного аналізу, у світовій практиці до сьогодні не існує. За оцін-

кою експертів Світового банку, існує близько 50 визначень цього поняття [10, с. 78]. У 75 країнах світу для характеристики малих підприємств використовується понад 50 різних статистичних показників. Неоднозначність підходів ускладнює вивчення цієї категорії підприємств у світовому масштабі, не дозволяє здійснювати порівняння темпів розвитку малих підприємств у різних країнах світу.

Численні зміни податкового законодавства в Україні протягом останніх десятиліть призвели до прийняття великої кількості поправок до чинної нормативної бази з уточненням багатьох визначень, у тому числі поняття "мале підприємство". Реформування податкової системи з урахуванням найкращого світового досвіду (Японії, Нідерландів, Польщі та інших країн) вимагає остаточного затвердження єдиного податкового закону - Податкового кодексу - для об'єднання всієї занадто складної системи податкових термінів, поправок та законів.

Аналіз останніх наукових досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Розробці наукових проблем, пов'язаних із підходами до ідентифікації малих підприємств, присвячені роботи багатьох учених. Серед дослідників цієї проблематики слід зазначити З. Варналія, В. Бабіча, О. Жука, І. Тирпака, В. Тирпака, О. Колесникова, Л. Колесникову, І. Максимовича, М. Матвіїва, Є. Свідерського, В. Шпака, Р. Ребека, В. Хорна, Д. Сторейя, Х. Велу, В. Баркета та ін. У їхніх працях розглядаються деякі сучасні підходи до визначення малих підприємств в Україні та за кордоном. Але попри велику кількість публікацій, не існує єдиної думки стосовно визначення характеристик малого підприємства. Слід зазначити, що додаткові труднощі в розв'язанні цього питання додає неузгодженість українського законодавства.

Метою дослідження є спроба узагальнення та

№ 7 (114) листопад-грудень 2011 р.

оцінки існуючих підходів на законодавчому рівні до визначення малих підприємств в Україні та надання пропозицій щодо їх оптимізації в сучасних умовах. Існуюча неоднозначність підходів ускладнює визначення цієї категорії підприємств на законодавчому рівні в Україні, не дозволяє здійснювати порівняння темпів розвитку малого підприємництва в Україні та в інших країнах світу.

Виклад основного матеріалу. Із набуттям чинності Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [7] залишається діючим у 2011 р. Указ Президента "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" України від 03.07.1998 № 727/98 [9]. А це означає, що основні критерії для застосування спрощеної системи оподаткування, а також ставки єдиного податку у 2011 році не змінюються.

Незважаючи на те, що Податковий кодекс України є зібранням у єдиному документі чинних законів і підзаконних актів, інструкцій тощо, звертає на себе увагу відсутність визначень термінів "мале підприємство", "суб'єкт малого підприємництва", "спрощена система оподаткування". Згідно з п. 5.3 Податкового кодексу терміни, що застосовуються в Кодексі й не визначаються ним, використовуються у значенні, установленому іншими законами [7].

Звернемося до Господарського кодексу України від 16.01.2003 р. № 436-IV (далі ГКУ № 436), де наведено визначення поняття "малого підприємства". Відповідно до п. 7 ст. 63 [1]:

- **малими** (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, у яких середньооблікова чи-

сельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує 50 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує 70 мільйонів гривень;

- **великими** підприємствами визнаються підприємства, у яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує 250 осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму 100 мільйонів гривень;

- усі інші підприємства визнаються **середніми**. Відповідно до Рекомендації 2003/361/ЄС Європейської Комісії (ст. 2) щодо визначення розміру підприємств до:

- **мікропідприємств** належать підприємства, які мають чисельність персоналу менше 10 осіб та річний обіг до 2 млн євро;

- **малих підприємств** - підприємства із чисельністю персоналу менш ніж 50 осіб та річним обігом не більше 10 млн євро;

- **середніх підприємств** - підприємства із чисельністю персоналу менш ніж 250 осіб та річним обігом не більше 50 млн євро;

- **великих підприємств** - підприємства із чисельністю персоналу більше 250 осіб та річним обігом більше 50 млн євро [4].

Таким чином, порівняння критеріїв визначення підприємств - суб'єктів підприємницької діяльності, що застосовуються в Україні та країнах Європейського Союзу, свідчить про використання однакових по суті показників, але не однакових за значенням (див. табл. 1).

Таблиця 1. - Порівняння критеріїв класифікації підприємств за розмірами згідно з ГКУ № 436 та рекомендацією 2003/361/ЄС Європейської комісії

Розмір підприємств	Критерії визначення			
	Середньооблікова чисельність працюючих, осіб		Обсяг валового доходу/річний обіг, млн грн/млн євро	
	Згідно з ГКУ п. 7, ст. 63.	Згідно з Рекомендацією комісії ЄС	Згідно з ГКУ п. 7, ст. 63, млн грн	Згідно з Рекомендацією комісії ЄС
Мікро-	-	<10 осіб	-	<2 млн євро
Малі	до 50 осіб	до 50 осіб	до 70 млн грн	від 2 до 10 млн євро
Середні	від 51 до 250 осіб	від 51 до 1000 осіб	від 70 млн до 100 млн грн	від 10 до 50 млн євро
Великі	понад 250 осіб	понад 1000 осіб	понад 100 млн грн	понад 50 млн євро

Поняття "**суб'єкта малого підприємництва**" міститься в Законі України "Про державну підтримку малого підприємництва" від 19.10.2000 р. № 2063-III [5] та Указі № 727 [9] за наведеними критеріями має відповідати поняттю малого підприємства.

Критерії запровадження **спрощеної системи для юридичних осіб** - суб'єктів підприємницької діяльності згідно з п.1 Указу № 727:

- середньооблікова чисельність працюючих - до 50 осіб;

- обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік - до 1 мільйона гривень.

Виручкою 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 продукції (товарів, робіт, послуг) [7].

Згідно з п. 3 Указу № 727 [9] для суб'єктів підприємницької діяльності юридичних осіб, які перейшли на спрощену систему, у 2011 р. застосовуються такі ставки:

1) 6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) без урахування акцизного збору в разі сплати ПДВ;

2) 10 % - за винятком акцизного збору, у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку.

Платником єдиного податку є суб'єкт малого підприємництва, який побажав перейти на спрощену систему оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності й одержав "Свідоцтво про право сплати єдиного податку". Згідно з п. 1 Указу Президента України від 03.07.1998 № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів

малого підприємництва" для суб'єктів малого підприємництва спрощено не тільки бухгалтерський облік, а й оподаткування та звітність.

20.10.2011 р. Верховна Рада України ухвалила Закон "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України" (щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва) № 8521 (далі Закон № 8521), яким запроваджено **нові правові засади функціонування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва.**

Згідно із Законом № 8521 [4], спрощена система оподаткування, обліку та звітності - "це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, установлених пунктом 297.1 статті 297 Податкового кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності". Юридична особа може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо її діяльність відповідає встановленим вимогам та реєструється платником єдиного податку.

Закон передбачено, що суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на чотири групи платників єдиного податку. Що стосується **юридичних осіб, то до четвертої групи належать підприємства зі щомісячним обсягом товарообігу 5 млн грн, які можуть наймати до 50 осіб і сплачують єдиний податок у розмірі 3 % з урахуванням ПДВ або 5 % без урахування ПДВ.**

Суть змін полягає в збільшенні припустимого обсягу обороту для юридичних осіб у 5 разів для всіх груп підприємств, при цьому сума сплачуваного податку знижується удвічі порівняно із чинними ставками, що є безперечним стимулом для розвитку малого бізнесу в Україні. Також слід зазначити, що нове законодавство вводить мораторій на будь-які перевірки малого бізнесу до введення в дію положень, що стосуються спрощеної системи оподаткування.

Нижче наведена таблиця 2, яка показує відмінності в значеннях понять "мале підприємство", "суб'єкт малого підприємства", "спрощена система оподаткування".

Таблиця 2. - Дослідження значень понять "мале підприємство", "суб'єкт малого підприємства", "спрощена система оподаткування"

№ з/п	Поняття	Нормативний акт	Основні критерії	Винятки
1.	Мале підприємство	ГКУ № 436 від 16.01.03, ч. 7 ст. 63	- середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб; - обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік не перевищує 70 млн грн	
2.	Суб'єкт малого підприємства (юридична особа)	Закон № 2063 від 19.10.00, ст. 1	ті самі, що і в ГКУ № 436	Довірчі товариства, страхові компанії, банки, ломбарди, інші фінансово-кредитні та небанківські фінансові установи, суб'єкти підприємницької діяльності, які проводять діяльність у сфері грального бізнесу, здійснюють обмін іноземної валюти, які є виробниками та імпортерами підакцизних товарів, а також суб'єкти підприємницької діяльності, у статутному фондї яких частка внесків, що належить юридичним особам – засновникам та учасникам цих суб'єктів, які не є суб'єктами малого підприємства, перевищує 25 %
		Укази № 727 ¹ від 03.07.98, п. 1	- середньооблікова чисельність працюючих – до 50 осіб; - обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн грн	- діяльність у сфері грального бізнесу, обмін іноземної валюти; - виробники підакцизних товарів, які здійснюють господарську діяльність, пов'язану з експортом, імпортом та оптовим продажем підакцизних товарів, оптовим та роздрібним продажем підакцизних паливно-мастильних матеріалів; - операції у сфері обігу дорогоцінних металів і каміння, що підлягають ліцензуванню

¹ З 01.01.2011 р. до внесення змін до розділу XIV Податкового кодексу України в частині оподаткування суб'єктів малого підприємства цей Указ застосовується з урахуванням особливостей, викладених у підрозділі 8 розділу XX Перехідних положень Податкового кодексу України.

Продовження табл. 2

№ з/п	Поняття	Нормативний акт	Основні критерії	Винятки
3.	Спрощена система оподаткування, обліку та звітності	Зміни до Податкового кодексу України № 8521 від 20.10.2011 (ще не вступили в дію)	- обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік до 5 млн грн; - ставка єдиного податку: 3 % доходу за умови сплати ПДВ, 5 % доходу – без сплати ПДВ (у чинному законодавстві така норма відсутня); - середньооблікова чисельність працюючих до 50 осіб	Див. виключення за Указом № 727, а також: - діяльність з управління підприємствами; діяльність із надання послуг пошти та зв'язку; діяльність із продажу предметів мистецтва та антикваріату, діяльність з організації торгів (аукціонів) виробами мистецтва, предметами колекціонування або антикваріату; діяльність з організації, проведення гастрольних заходів

На підставі аналізу наведених у табл. 2 даних можна зробити такі узагальнення.

1. Поняття "мале підприємство" включає підприємства, що є такими згідно із ч. 7 ст. 63 ГКУ № 436. Основні критерії - чисельність працюючих до 50 осіб й обсяг валового доходу від реалізації продукції до 70 мільйонів гривень.

2. Критерії для віднесення до розряду малих підприємств, визначені в ГКУ № 436, застосовуються також і в Законі № 2063 для суб'єктів малого підприємництва (юридичних осіб). Проте відповідно до Закону № 2063, на відміну від ГКУ № 436, до суб'єктів малого підприємництва не належать винятки, зазначені в п. 2 табл. 2. Ці винятки не стосуються також малих підприємств, оскільки в ГКУ № 436 такі обмеження відсутні.

3. У Законі України № 2063 суттєво відрізняються критерії порівняно з Указом № 727: обсяг виручки від реалізації продукції до 1 млн грн замінено на обсяг річного валового доходу до 70 млн грн.

4. Щодо поняття "спрощена система оподаткування, обліку та звітності", то 20.10.2011 р. внесено суттєві зміни до Податкового кодексу. Так, із 01.01.2012 р.:

- підвищено граничний обсяг доходу, за якого можливе застосування спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб - із 1 млн грн до 5 млн грн;
- знижено відсоткову ставку єдиного податку: 3 % за умови сплати ПДВ, 5 % доходу без сплати ПДВ;
- скасовано обмеження відносити на витрати платника податку на прибуток витрати на придбання товарів (робіт, послуг) у фізичних осіб - платників єдиного податку;
- спрощені деякі адміністративні процедури (пе-

редбачається видача безстрокового свідоцтва платника єдиного податку, також скасовуються авансові внески для платників єдиного податку, у зв'язку з тим, що податок сплачуватиметься за даними декларації).

З метою недопущення ухилення від сплати податків чи їх мінімізації прийнято такі зміни:

- установлення підвищених ставок єдиного податку за порушення умов застосування спрощеної системи оподаткування;
- анулювання свідоцтва платника єдиного податку при встановленні порушень.

Отже, основними перевагами застосування нової концепції спрощеної системи оподаткування обліку та звітності, згідно із Законом № 8521, є збільшення обсягу доходу та можливість вибору відсоткової ставки єдиного податку, можливість відносити оплату товарів і послуг на валові витрати юридичних осіб.

Таким чином, згідно з чинним законодавством в Україні використовуються два граничних кількісних класифікаційних показники: середньооблікова чисельність працюючих та обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік. Ураховання світового досвіду та позитивних результатів розвитку малого підприємництва дозволяють сформулювати пропозиції щодо галузевої диференціації цих критеріїв. Такий підхід є економічно обґрунтованим, бо обсяги виробництва (реалізації) в різних галузях суттєво відрізняються один від одного: не можна порівнювати обсяги виручки від реалізації продукції малих підприємств важкої промисловості та малих підприємств торгівлі тощо. У зв'язку із цим пропонуються такі критерії визначення з урахуванням різних галузей діяльності підприємств (табл. 3).

Таблиця 3. - Визначення малих підприємств з урахуванням галузевої диференціації за кількісними критеріями

Галузь	Критерії визначення	
	Середньооблікова чисельність працюючих, осіб	Обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік, грн
Промисловість, будівництво, сільське господарство, транспорт	До 50	До 5 млн
Роздрібна торгівля, послуги, зв'язок	До 10	До 3 млн
Оптова торгівля	До 10	До 5 млн
Наука	До 25	До 3 млн

Запропонований так званий "галузевий підхід" до визначення малих підприємств є найбільш економічно обґрунтованим, у зв'язку з тим, що при виборі оптимальних критеріїв у визначенні малих підприємств урахується, у першу чергу, вид діяльності підприємства. Такий підхід дає можливість:

- 1) виявлення сильних та слабких сторін кожної групи підприємств у межах запропонованих показників;
- 2) визначення оптимальних варіантів їхнього співвідношення;
- 3) спрощення механізму контролю з боку державних органів.

Висновки

У вітчизняному законодавстві та у фаховій і науковій літературі існують протиріччя в трактуванні трьох понять: "мале підприємство", "суб'єкт малого підприємництва", "спрощена система оподаткування". Цілковито зрозуміло, що цих протиріччя не повинно існувати й вони пов'язані з різними підходами до трактування вказаних понять. Саме тому слід узгодити між собою **основні чинні документи** на предмет аналізованих вище термінів та визначень: Господарський кодекс України та Податковий кодекс України, а також Указ № 727 відповідно до прийнятих 20.10.2011 р. змін для остаточного вирішення питання на законодавчому рівні та для уніфікації законодавчої бази для малих підприємств.

У сучасних умовах розвитку малого бізнесу в Україні, урахувавши велику кількість протиріччя в нашому законодавстві, необхідне єдине чітке визначення "малого підприємства" з використанням граничних кількісних критеріїв цієї категорії підприємств. Застосування граничних кількісних критеріїв є необхідним, **по-перше**, щоб уникнути протиріччя та непорозуміння на економіко-правовому рівні. **По-друге**, щоб мати єдину статистичну базу даних для певної, за строго визначеними показниками (критеріями), категорії підприємств, які належать до розряду малих. Тобто система статистичного обліку повинна базуватися на можливості отримання даних про діяльність господарюючих суб'єктів залежно від їхніх розмірів. Такий спосіб організації статистичних спостережень забезпечує можливість моніторингу за кожною групою підприємств. **По-третє**, для створення ефективної системи організації

бухгалтерського обліку та сприятливих умов оподаткування малих підприємств, а також для подальшої розробки державних програм розвитку малого бізнесу в Україні.

Запропонований галузевий підхід до визначення оптимальних критеріїв розміру підприємств може бути цікавим з точки зору диференціації підприємств за видами діяльності в поєднанні зі змінами до Податкового кодексу України від 20.10.2011 р. № 8521.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page>.
2. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
3. Європейський комітет статистики [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://epp.eurostat.ec.eu.int/>.
4. 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) від 20.10.2011 р. № 8521 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/project/1941.html>.
5. Закон України "Про державну підтримку малого підприємства" від 19.10.2000 р. № 2063-III [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2063-14>.
6. Ляпіна К. М. Зелена книга малого бізнесу як пошук шляхів розвитку малого бізнесу в Україні / К. М. Ляпіна [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.irf.ua/files/ukr/programs/rol/green_book2.pdf.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://nibu.factor.ua/ukr/info/NKU_rozd/.
8. Рекомендація Комісії 2003/361/ЄС від 6 травня 2003 року.
9. Указ Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємства" від 03.07.98 р. № 727/98 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=727%2F98>.
10. Шпак В. Особенности малых предприятий в Украине и за границей / В. Шпак // Персонал. - 2003. - № 9. - С. 78-83.

H. Harchu

THE USE OF THE TERMS "SMALL ENTERPRISE", "SMALL ENTREPRENEURSHIP SUBJECT", "SIMPLIFIED SYSTEM TAXATION" IN THE UKRAINIAN LAW AFTER THE TAX CODE ADOPTION

The article gives consideration and systematization the approaches to define the terms "small enterprise", "small entrepreneurship subject", "simplified system taxation" which are existing in the Ukrainian Law after the Tax Code adoption. It was given the compilation of criteria identifying small business enterprises. The main problem is the coordination of existing definition on the legislative level.

Key words: "small enterprise", "small entrepreneurship subject", "single taxpayer", "criteria".

© Г. Гарчу

Надійшла до редакції 28.10.2011

№ 7 (114) листопад-грудень 2011 р.