

Кириленко О.П.,
доктор економічних наук,

Квасовський О.Р.,
кандидат економічних наук

МОДЕРНІЗАЦІЯ МЕХАНІЗМУ СПРАВЛЯННЯ ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК МАЛИХ ПІДПРИЄМСТВ

Розглянуто фінансовий та стимулювальний потенціали оподаткування прибутку малих підприємств. Запропоновано шляхи модернізації чинного механізму справляння податку на прибуток малих підприємств.

The article deals with the fiscal and stimulating potentials of taxing incomes for small-scale enterprises. The authors suggest ways to modernize the effective mechanism of levying income taxes of small-scale enterprises.

На відміну від ПДВ, котрий уже загально визнаний теоретиками і практиками фіскалу як найдовершеніша модифікація універсальних акцизів, питання доцільності внесення до національних податкових систем податку на прибуток корпорацій (юридичних осіб) залишається полемічним. Так, багато хто з представників нормативно-фіскальної наукової думки Заходу вважає оподаткування корпораційних доходів неправильним. Адже в кінцевому результаті “це не корпорації платять податок, а люди: ті, хто працює у корпорації, ті, хто вклав у неї капітал, ті, хто купив товари, вироблені нею”¹. Тому найчастіше західні економісти ратують за його асиміляцію (інтеграцію) з індивідуальним прибутковим податком.

Застосування податку на прибуток підприємств в Україні — аналогу західного the corporation income tax — має значно більше вагомих об’єктивних і суб’єктивних підстав (крім, безумовно, важливого регулювального призначення). Суть цих аргументів, на нашу думку, зводиться ось до чого:

1. Податок на прибуток юридичних осіб входить до числа найбільших джерел податкових надходжень до зведеного бюджету України.

2. Традиційно суб’єктний склад податку на прибуток (доходи) підприємств значно ширший від встановленого переліку платників податку на прибуток корпорацій західноєвропейських держав².

3. За відсутності універсального декларування особистих доходів громадян для обчислення індивідуального прибуткового податку та надійних механізмів контролю за ним із боку податкових інституцій, масових фактів антифіскальних

¹ *Стиглиц Дж. Ю.* Економіка державного сектора: Пер. с англ. — М.: ИНФРА-М. — 1997. — С. 548.

² В Україні до платників цього податку зараховуються усі підприємницькі структури зі статусом юридичної особи незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, тоді як прибутковий корпораційний податок на Заході стосується лише фірм, організованих за принципом обмеженої відповідальності, тобто на корпоративних засадах.

вчинків і поблажливого ставлення до них громадськості адміністрування податку на прибуток із найширшого кола юридичних осіб є зручнішим і дешевшим.

4. Теоретично оподаткування прибутку є вигідним і для підприємства, бо податок сплачується з чистого фінансового результату від виробничо-комерційної діяльності — приросту чистих активів (капіталу), що не зачіпає самих факторів виробництва й усуває подвійний фіск.

Таким чином, виходячи із загальнотеоретичних міркувань, використання в межах загальноприйнятої мультибазисної системи оподаткування в Україні податку на прибуток підприємств є виправданим. Проте вітчизняний механізм справляння цього податку з малих підприємств характеризується низкою суттєвих недоліків, які унеможливають подальший розвиток малого бізнесу і перетворення його у потужний сегмент ринкової економіки.

Проблеми фіску посідають центральне місце у багатьох дослідженнях, зокрема їм присвятили свої праці такі вітчизняні вчені, як В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковський, З.С. Варналій, О.Д. Василик, В.П. Вишневський, А.І. Даниленко, М.І. Долішний, В.М. Каламбет, А.І. Крисоватий, І.О. Луніна, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В.М. Федосов, Л.М. Шабліста, С.І. Юрій та багато інших. Проте питання оподаткування малого бізнесу розглядаються здебільшого фрагментарно, крім того практично не вивчається фіскальна й стимулювальна ефективність оподаткування суб'єктів малого підприємництва в Україні.

З огляду на це метою статті є з'ясування таких питань:

- чи сприяє чинний порядок справляння податку на прибуток нарощуванню фіскального внеску малих фірм;
- наскільки чинна методологія вирахування і сплати податку відповідає критерію особливого сприяння накопиченню власних фінансових ресурсів і найдоцільнішому їх використанню на стадії становлення малого підприємства;
- обґрунтування концептуальних засад модернізації чинного механізму справляння податку на прибуток малих підприємств.

За відсутності адекватних статистичних даних для оцінки внеску сектору малих підприємств у формування загальних надходжень податку на прибуток юридичних осіб після впровадження принципово нової схеми його обчислення було використано непрямі методи розрахунків на основі макроекономічних показників (табл. 1).

У 1997—2001 роках малі фірми з юридичним статусом відігравали малопомітну роль у забезпеченні надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України — щорічно вони сплачували менш як 1/10 від свого загального обсягу і лише у 2000 році трохи перевищили цей рівень. Крім того, в період 1997—2000 років на тлі збільшення обсягу їхньої реальної виручки (доходу) від реалізації продукції (робіт, послуг) із 63,4 до 141,6 млрд. грн., або у 2,2 разу, та зростання її відношення до валового випуску товарів і послуг із 16,3 до 35,4%, тобто у ті ж 2,2 разу, фіскальний внесок малих підприємств і кооперати-

Таблиця 1. Фіскальний внесок малих підприємств³ у формування загальних надходжень податку на прибуток підприємств до зведеного бюджету України в період 1997–2003 років⁴

№ з/п	Показники	Роки					2002		2003 (прогноз)								
		1997	1998	1999	2000	2001	Враховано в бюджеті	Очікуване									
1.	Надходження податку на прибуток до зведеного бюджету України, млн. грн.	5792,1	5694,4	6352,5	7698,4	8280,0	11627,0		9398,3 ⁵	10140,0							
2.	Загальний балансовий прибуток, отриманий рентабельними (прибутковими) суб'єктами господарювання (крім бюджетних установ) ⁶ , млн. грн.	22971,8	22213,2	30930,6	36124,0	39803,4	51300,0		41000,0	46000,0							
3.	Частка балансового прибутку суб'єктів господарювання, що сплачується у вигляді податку (ряд. 1 ÷ ряд. 2 × 100), %	25,214	25,635	20,538	21,311	20,802	22,665		22,923	22,043							
4.	Балансовий прибуток, отриманий рентабельними (прибутковими) малими підприємствами, млн. грн.	2217,2	1594,7	2520,8	4655,8	3612,0	4500,0		3670,0	4094,0							
5.	Розрахункова величина податку на прибуток, сплаченого до зведеного бюджету України малими підприємствами за фактом (ряд. 4 × ряд. 3 ÷ 100 ÷ 1000), млрд. грн.	0,56	0,41	0,52	0,99	0,75	1,02		0,84	0,90							
6.	Розрахункова величина податку на прибуток, сплаченого до бюджету малими підприємствами, перерахована через індекс інфляції до цін 1997 р., млн. грн., та у відсотках до 1997 р.	0,56	100,0	0,34	60,7	0,36	64,3	0,55	98,2	0,39	69,6	X	X	X	X	X	X
7.	Питома вага розрахункового податку на прибуток, що сплачений малими підприємствами, у загальному обсязі його надходжень (ряд. 5 ÷ ряд. 1 × 100), %	9,7	7,2	8,2	12,9	9,1	8,8		8,9	8,9							

ПОДАТКИ

³ Разом із кооперативами.

⁴ Розраховано за даними Держкомстату України (дані за 1997–2001 рр.) і Міністерства економіки України та з питань європейської інтеграції (очікувані дані за 2002 р. та прогноз на 2003 р.).

⁵ Фактичні надходження податку на прибуток за оперативними даними Мінфіну України.

⁶ Починаючи з 2000 р. визначається прибуток від звичайної діяльності до оподаткування (крім бюджетних установ).

вів у формування вищевказаної статті бюджетних доходів підвищився несуттєво (з 9,7 до 12,9%, або лише в 1,3 разу). На наш погляд, така неадекватність індексу зростання частки сплаченого малими фірмами податку на прибуток темпові зростання масштабів їхньої фінансово-господарської діяльності зумовлена переважно різким падінням рентабельності (з 10,8% у 1997 році до 1,6% у 2000 році) та погіршенням загального фінансового стану значної кількості суб'єктів дрібного підприємництва — юридичних осіб.

Виходячи із показників прибутку рентабельних (прибуткових) малих підприємств, врахованих під час підготовки бюджету на 2002 рік, номінальна величина перерахованого ними податку на прибуток мала б збільшитися приблизно на третину. Однак, враховуючи попередні дані, очікується, що насправді розмір фактично отриманого малими фірмами прибутку практично не зміниться, тому й сума внесеного ними до бюджету податку на прибуток залишиться приблизно на рівні 2002 року. Також прогнозується, що впродовж 2002—2003 років питома вага вищевказаного податку, сплаченого малими підприємствами та кооперативами, не зазнає істотних змін і буде стабільно незначною (приблизно 9% від загального обсягу надходжень за даною статтею бюджетних доходів, див. табл. 1).

По-перше, чинна методика недостатньо враховує ту обставину, що на стадії становлення мале підприємство (особливо у виробничій та науково-виробничій сферах), як правило, функціонує в умовах постійного фінансового дефіциту. Тоді як навіть у найрозвиненіших країнах із потужним конкурентоздатним малим бізнесом невеликим компаніям надаються відчутні спеціальні преференції з прибуткового корпоративного податку, малі підприємства України подібними податковими привілеями до останнього часу не користувалися. Запровадження з 1 січня 2000 року вищезгаданої пільги для новостворених малих фірм сфери виробництва та послуг було вочевидь запізнлим заходом. Для порівняння, у Російській Федерації схожий (а в окремих моментах навіть вагоміший) преференційний режим оподаткування прибутку малих підприємств діяв тривалий час (із 1992 до 2001 року)⁷.

По-друге, на наш погляд, сучасний варіант обчислення об'єкта оподаткування вигідніший для великих підприємницьких структур — товаровиробників. Так, коли обмежитися тільки матеріальними затратами (абстрагуватися від інших), то сума скоригованих валових витрат (на приріст (убуток) балансової вартості покупних товарів (крім тих, що підлягають амортизації, та цінних паперів), сировини, матеріалів, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних предметів на складах, у незавершеному виробництві та залишках готової продукції по суті буде рівною собівартості реалізованої продукції. Проте, звичайно, існують інші важливі затратні статті (зарплата і нарахування на неї, амортиза-

⁷ *Иванов А.* Льгота по налогу на прибыль для малых предприятий // Практический бухгалтерский учёт. — 2000. — № 1. — С. 26—28.

Податки

ція, оплата послуг і операційної оренди, витрати на відрядження і т. ін.), які за попередньою методикою (до 1 липня 1997 р.) для цілей визначення об'єкта оподаткування (прибутку) пропорційно розподілялися між реалізованою продукцією та залишками незавершеного виробництва і готовою продукцією. Відповідно до нововведеної методології перелічені затрати вносяться до валових витрат повністю, а не за бухгалтерським принципом відповідності отриманим у певний період доходам (принципом собівартості). Це дає змогу товаровиробникам, що накопичують значні запаси незавершеного виробництва та складської продукції, додатково зменшити об'єкт оподаткування, тобто помітно знизити прямий фіскальний тиск (частку вилученого до бюджету прибутку).

На відміну від великих виробничих підприємств, в умовах дефіциту фінансових ресурсів дрібні товаровиробники не можуть собі дозволити відтягнення значної частини оборотного капіталу у незавершене виробництво та готову продукцію на складі. Як правило, продукція випускається невеликими партіями під конкретні замовлення з метою швидкої реалізації. Тому її собівартість є практично рівною величині скоригованих валових витрат або не набагато меншою. Інакше кажучи, відчутну вигоду від переходу на порядок розрахунку податку на прибуток за методом "скоригованих валових витрат" малі фірми навряд чи отримали.

Крім того, ми погоджуємося з О.Д. Василюком, що заохочення у подібний спосіб до утримування на складах підприємств великих обсягів продукції, на яку немає попиту, негативно позначається на доходах бюджету⁸.

По-третє, для малих підприємств відбулося різке збільшення адміністративних витрат на дотримання податкових процедур унаслідок розмежування податкового та фінансового обліку, серйозного ускладнення техніки розрахунку оподаткованого прибутку. Тому правильне визначення оподаткованого прибутку для дрібних фірм (особливо тих, у яких немає постійного бухгалтера або його функції виконує особа, недостатньо обізнана з тонкощами податкової бухгалтерії) може виявитися непосильним завданням, невиконання якого потягне за собою фінансові санкції до підприємства та адміністративні стягнення на посадових осіб.

По-четверте, не до кінця розв'язано проблему іммобілізації обігових коштів, котра особливо гостро стоїть перед малими бізнесовими структурами. Так, накопиченню оборотного капіталу не сприяє механізм сплати авансових внесків, які визначаються виходячи з оподаткованого прибутку за результатами січня й одинадцяти місяців 2003 року. В умовах неплатежів оплата відвантаженої продукції, що вже внесена до складу валових доходів і оподаткована, часто затримується без погодження з платником податку (постачальником). Однак відшкодування такої безнадійної та сумнівної заборгованості (збільшення валових витрат) проводиться не відразу, а лише якщо відбувається будь-яка з наступних подій: а) постачальник звертається до суду з позовом (заявою) про стягнення заборгованості з недис-

⁸ Василюк О.Д. Теорія фінансів: Підручник. — К.: НІОС. — 2000. — С. 235—236.

циллінованого покупця або про порушення справи про його банкрутство чи стягнення заставленого ним майна; б) зазначена затримка в оплаті (наданні інших видів компенсації) перевищує 90 календарних днів, а платник податку — продавець отримує від покупця згоду про визнання раніше надісланої йому претензії в порядку досудового врегулювання спору або не отримує в законодавчо встановлені терміни відповіді на таку претензію; в) за поданням продавця нотаріус вчиняє виконавчий напис про стягнення заборгованості з покупця або стягнення заставленого майна (крім податкового боргу)⁹. Інакше кажучи, повернення зайвої сплаченої суми податку на прибуток потребує певного часу.

Відтягнення обігових коштів відбувається також у випадках, коли постачальник отримав передоплату, але не виконав договірних зобов'язань і повернув її вже у наступному податковому періоді (після сплати податку на прибуток).

По-п'яте, “правила гри” в межах чинної технології справляння податку на прибуток змінюються занадто часто. На початок 2002 року кількість законів про внесення змін і доповнень до основного нормативного акту, прийнятих Верховною Радою України, вже перевищила 60 (добре хоч, що переважна їх більшість стосувалася розширення переліку пільг)¹⁰. Враховуючи, як правило, гірше інформаційне забезпечення, малі підприємства не завжди могли оперативної і вчасно внести корективи до податкової звітності, тобто уникнути незаслужених штрафних санкцій, що підриває їхнє бажання (насамперед дрібних індивідуально-приватних і сімейних фірм) працювати легально.

Таким чином, методологія справляння податку на прибуток підприємств у теперішньому її варіанті, котрий мінімально відповідає критерію компенсації підвищеної фінансової вразливості малих фірм на стадії їхнього становлення й утвердження на ринку, не може повноцінно реалізувати фіскального і стимулювального потенціалів цього податку в цій специфічній сфері трансформаційної економіки.

Для нівелювання підвищеної фінансової вразливості суб'єктів малого бізнесу — юридичних осіб — в Україні у перехідний період та підвищення їхньої фіскальної віддачі в майбутньому, на нашу думку, вочевидь недостатньо однієї чинної інвестиційної пільги щодо сплати податку на прибуток для невеличких новостворених фірм сфери матеріального виробництва та послуг, бо реально нею може скористатися незначна частка малих підприємств¹¹. Треба посилити стимулювальний ефект оподаткування прибутку за рахунок доповнення вказаної преференції зниженням податко-

⁹ Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 р. №334/94—ВР (у редакції Закону України № 283/97—ВР від 22.05.1997 р. зі змінами та доповненнями, внесеними законами України, станом на січень 2003 р.) // Вісник податкової служби України. — 2003. — № 6. — С. 49.

¹⁰ Павлюк С.Г. Забезпечення регулюючої функції податкової системи в умовах макроекономічної стабілізації України // Науковий вісник Волинського державного університету імені Лесі Українки. — 2002. — № 2. — С. 303.

¹¹ Див. Указ Президента України “Про особливості оподаткування новостворених суб'єктів малого підприємництва” від 27 червня 1999 р.

Податки

вої ставки для усіх малих господарських структур, що сприятиме збільшенню ресурсів для їхнього самофінансування при збереженні раніше визначених акцентів фіскального патронажу для пріоритетних видів малого підприємництва¹².

Вивчення зарубіжної практики справляння податку на прибутки юридичних осіб свідчить, що цього можна досягти двома способами: 1) шляхом запровадження поряд із стандартною пропорційно зниженої податкової ставки для малих підприємств; 2) за рахунок введення прогресивної шкали ставок оподаткування, диференційованих залежно від розміру оподатковуваного прибутку.

Додаткові знижені податкові ставки для підприємств, що мають прибуток нижче від встановленого “порогу” або за певними критеріями належать до малого підприємництва, застосовуються як у країнах із розвинутою ринковою системою господарювання (Канаді та Великобританії¹³), так і в окремих постсоціалістичних країнах.

Наприклад, литовські малі фірми, річний валовий дохід яких становить менш як 100 тис. літів (приблизно 25 тис. дол. США), платять названий податок за нижчою ставкою, а саме — 15 % (звичайна ставка становить 29 % від чистого оподатковуваного прибутку). Щоб мати право на пільгу, платник — юридична особа — повинен виконувати такі вимоги:

- чисельність співробітників на підприємстві має не перевищувати 50 осіб;
- підприємство не повинно займатися певними видами діяльності, пов’язаними з виробництвом і реалізацією алкогольної продукції, нафти і продуктів її переробки, продовольства й багатьма іншими¹⁴.

У Білорусі основна ставка податку на прибуток юридичних осіб така сама, як і в Україні, — 30 %. Однак за зниженою удвічі ставкою (15 %) оподатковуються підприємства (крім підприємств роздрібної торгівлі), балансовий прибуток яких становить на рік не більш як 5000 мінімальних заробітних плат із середньорічною чисельністю тих, хто працює на них:

- у промисловості — до 200 осіб;
- у науці й науковому обслуговуванні — до 100 осіб;
- у будівництві та інших галузях виробничої сфери, громадському харчуванні й побутовому обслуговуванні — до 50 осіб;

¹² Для порівняння, у Франції також існує подібна, але істотніша за розмірами й контингентом користувачів, пільга для новоутворених компаній. Так, промислові, комерційні й підприємства сфери побутових послуг звільнюються від податку з прибутку в межах: 100 % у перші 24 місяці діяльності; 75, 50 та 25 % відповідно у три наступні послідовні 12-місячні періоди. Але, крім неї, малі й середні підприємства зі статусом юридичної особи, що належать, як правило, фізичним особам і відповідають певним встановленим кількісним та якісним обмеженням, сплачують податок за зниженою ставкою — 19 % замість 33 %.

¹³ Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Закон и право, ЮНИТИ. — 1997. — С. 26,28,40.

¹⁴ Сравнительный обзор законодательной и правоприменительной практики специальных налоговых режимов для малого бизнеса в зарубежных странах и России / <http://www.smb.ru/analytics>.

— в інших галузях невиробничої сфери — до 25 осіб¹⁵.

Використання другого методу податкової протекції малого бізнесу з боку держави також набуло не меншого поширення. Оподаткування прибутків корпорацій за помірно прогресивною шкалою¹⁶ практикується, зокрема, у Японії, США, Нідерландах, Індонезії та інших країнах.

В Україні ще жодного разу не використовувалася прогресія при справлянні податку на прибуток підприємств. І все-таки є публікації, автори яких відстоюють доцільність подібної диференціації податкових ставок для ефективного фіскального стимулювання малих фірм¹⁷. У цілому поділяючи їхню позицію, схилиємось до думки, що в сучасних умовах для вказаних цілей найкраще підійде слабопрогресивне оподаткування прибутку юридичних осіб з елементом помітного регресу для показників, які перевищують певний досить високий рівень.

По-перше, не секрет, що останніми роками більшість вітчизняних підприємців не відзначається високою податковою самосвідомістю, що обов'язково варто враховувати при вдосконаленні механізму справляння податку на прибуток юридичних осіб. На відміну від суттєво зниженої пропорційної ставки для малих підприємств, помірна прогресивність податку на прибуток викликає меншу спокусу у власників великих і середніх компаній з метою мінімізації податкових зобов'язань "замаскувати" їх під низку формально незалежних малих фірм. Адже прибуток до певного рівня всіх підприємств без винятку оподатковується за однаковою зниженою ставкою.

По-друге, запровадження слабопрогресивного оподаткування менше стимує закономірне прагнення малої фірми до нарощування масштабів виробничо-комерційної діяльності та збільшення прибутків, аніж ризик втратити право на використання зниженої пропорційної ставки, бо частка податкових вилучень зростає дуже плавно.

По-третє, наявність відчутного елемента регресу для високих прибутків сприятиме виведенню значної їхньої частини із "тіні", що частково компенсує бюджетові зменшення надходжень від оподаткування малих прибутків.

По-четверте, з суб'єктивно-психологічної точки зору наявність помірної прогресії створює враження більшої справедливості податку.

По-п'яте, вважаємо, що твердження про серйозне ускладнення розрахунку податкових зобов'язань не мають ґрунтовних підстав. Вітчизняними бухгалтерами давно освоєно аналогічний алгоритм обчислення прибуткового податку

¹⁵ Закон Республики Беларусь "О налогах на доходы и прибыль" от 22 декабря 1991 г. № 1330-XII (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2001 г.) / <http://www.nalog.ru/world>.

¹⁶ В окремих випадках вона може містити елемент регресу для надвисоких прибутків (наприклад, у Бельгії) або стає прогресивно-регресивною (змішаною; такий варіант шкали оподаткування діє в Люксембурзі).

¹⁷ Хобта В.М., Горобець И.В. Стимулирование инвестиционной деятельности через налоговую и амортизационную политику государства. — Донецк. — 1998. — С. 11—12.

Податки

з громадян (податку на доходи фізичних осіб), тому навряд чи розрахунок податку на прибуток підприємств за шкалою ставок викличе особливі труднощі. Крім того, ми пропонуємо визначити оподатковуваний прибуток на підставі бухгалтерських даних про фінансові результати суб'єкта господарювання — юридичної особи, що означає:

— ліквідацію абсурдного і трудомісткого коригування валових витрат на приріст (убуток) товарно-матеріальних залишків на складах та в незавершеному виробництві;

— зменшення витрат на ведення відповідного податкового обліку;

— скорочення форми податкової декларації внаслідок того, що зникає потреба у заповненні численних непотрібних додатків¹⁸.

Звичайно, визначення оптимальних інтервалів обсягів оподаткованого прибутку та податкових ставок для них потребує ретельного прорахування можливих наслідків запровадження різних варіантів шкали оподаткування. Тому, не претендуючи на особливу точність і достовірність, для більшої наочності пропонуємо можливий її варіант, провівши низку нескладних обчислень (табл. 2).

Таблиця 2. Середні розміри прибутку на один суб'єкт підприємництва — юридичну особу та одне мале підприємство в Україні у період 1997—2001 років¹⁹

№ п/п	Показники	Роки				
		1997	1998	1999	2000	2001
1.	Загальний балансовий прибуток, отриманий рентабельними (прибутковими) суб'єктами господарювання (організаціями) (крім бюджетних установ) в усіх галузях народного господарства, млн. грн. ²⁰	22971,8	22213,2	30930,6	36124,0	39803,4
2.	Кількість зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності — юридичних осіб, які контролюються податковою службою, одиниць	616635	651012	686954	727533	770500
3.	Питома вага підприємств (організацій), що отримали позитивний фінансовий результат, до загальної їх кількості, %	47	45	44	62	62
4.	Середній прибуток на один суб'єкт господарювання зі статусом юридичної особи в цілому по народному господарству (ряд. 1 ÷ (ряд. 2 × ряд. 3 ÷ 100) × 1000), тис. грн.	79,3	75,8	102,3	80,1	83,3
5.	Балансовий прибуток, отриманий рентабельними (прибутковими) малими підприємствами, млн. грн.	2217,2	1594,7	2520,8	4655,8	3612,0
6.	Кількість малих підприємств, одиниць	136238	173404	197127	217930	233607
7.	Питома вага малих підприємств, що отримали позитивний фінансовий результат, до загальної їх кількості, %	67,8	61,4	63,6	63,4	61,9
8.	Середній прибуток на одне мале підприємство (ряд. 5 ÷ (ряд. 6 × ряд. 7 ÷ 100) × 1000), тис. грн.	24,0	15,0	20,1	33,7	25,0

¹⁸ Сьогодні декларація про прибуток підприємства, яка подається податковим органам, складається із заголовної та семи основних частин і двадцять одного додатка.

¹⁹ Розраховано за даними Держкомстату і ДПА України.

²⁰ У зв'язку зі зміною методології бухгалтерського обліку починаючи з 2000 року наводиться показник прибутку від звичайної діяльності до оподаткування (крім бюджетних установ).

Як видно з таблиці, упродовж останніх років в Україні середній річний прибуток, розрахований на один суб'єкт господарювання — юридичну особу та окремо на одне мале підприємство, коливався в межах відповідно 76—102 та 15—34 тис. грн. (усереднені показники за весь період відповідно становлять приблизно 84 та 24 тис. грн. на рік). Враховуючи вищесказане та проблеми формування дохідної частини зведеного бюджету, пропонуємо для практичного використання таку шкалу ставок податку на прибуток підприємств:

- для сум річного оподаткованого прибутку до 25 тис. грн. — 15 %;
- для сум в інтервалі від 25 до 75 тис. грн. — 3750 грн. плюс 25 % із суми, що перевищує 25 тис. грн.;
- для сум понад 75 тис. грн. — 16250 грн. плюс 30% із суми, що перевищує 75 тис. грн., однак, якщо платником задекларовано прибуток до оподаткування понад 250 тис. грн., то до суми перевищення застосовується знижена ставка — 25%.

На наш погляд, у порівнянні із запропонованим у проекті Податкового кодексу зниженням уніфікованої пропорційної податкової ставки для усіх фірм до 25 % запропонована шкала оподаткування прибутків підприємств є більш гнучкою і менш ризикованою із фіскальної точки зору.

Щоправда, існують протилежного характеру пропозиції щодо конструювання шкали ставок податку на прибуток. Зокрема А.Б. Педько та С.В. Каламбет ратують за введення регресивного оподаткування, при якому ставки фіскальних вилучень із прибутку залежатимуть від показників ефективності господарювання (темпу зростання обсягів продажу при випереджаючому темпі зростання балансового прибутку²¹ або відносного приросту оподаткованого прибутку в порівнянні з його фіксованою найбільшою величиною за три попередні роки)²².

На нашу думку, якщо виходити з позицій фіскального патронажу малого бізнесу, то практична реалізація обох згаданих підходів матиме протилежний ефект, бо вони більшою мірою заохочують екстенсивний розвиток великих та середніх фірм. Так, завдяки кращим фінансово-інвестиційним можливостям великі й середні компанії здатні швидше нарощувати обсяги продажу та отриманого прибутку за рахунок кількісного зростання залучених у виробництво ресурсів, тому перевагу отримують саме вони.

Вважаємо, що “імобілізаційну” проблему щодо дрібних компаній (мікрофірм) та деякі інші недоліки вітчизняної методики справляння податку на прибуток підприємств, про які йшлося вище, можна успішно зняти за допомогою введення до неї згадуваних раніше спеціальних преференцій:

- меншої періодичності його сплати (без перерахування авансових плате-

²¹ Педько А. Концептуальні основи регресивно-динамічного оподаткування // Економіст. — 2000. — № 10. — С. 37—39.

²² Каламбет С.В. Податковий потенціал: теорія, практика, управління: Наукова монографія. — Дніпропетровськ: Наука і освіта. — 2001. — С. 254—255.

жів) і подачі звітності залежно від розмірів фінансово-господарської діяльності (як це, зокрема, зроблено в Чехії)²³;

— права на використання касового способу податкового обліку (наприклад, така преференція для окремих категорій дрібних фірм має місце у США).

У багатьох країнах задля стимулювання прискореного накопичення капіталу та поліпшення інвестиційних можливостей малих компаній запроваджуються пільгові умови амортизації (підвищені ставки амортизаційних відрахувань, право списувати на затрати значну частину основних фондів після їх придбання тощо). Це дає змогу легітимно знизити базу оподаткування корпораційним податком і вивільнити певну частину прибутку для оновлення й удосконалення виробництва. Для прикладу, подібні преференції застосовуються у США та Великобританії²⁴.

Виходячи із вищесказаного, вважаємо за доцільне запровадити схожі амортизаційні привілеї для малих підприємств в Україні, а саме дозволити їм на власний вибір збільшувати ставки амортизаційних відрахувань принаймні вдвічі.

На наш погляд, запропонований комплекс заходів, спрямованих на оптимізацію чинної технології справляння податку на прибуток із малих підприємств, що враховує специфіку їхньої фінансової діяльності, сприятиме реалізації потужного фіскального та стимулювального потенціалів оподаткування малого підприємництва в Україні. Однак, незалежно від цього, наукові пошуки у зазначеному напрямі слід провадити далі, зокрема за допомогою математичного інструментарію та програмного комп'ютерного забезпечення прорахувати можливі наслідки застосування вищезгаданих спеціальних преференцій для малих фірм, що дасть змогу вибрати їхні оптимальні параметри й інтенсивність застосування (контингент поширення).

²³ Клепачевский Д. В Чехии всё — бархатное // Бизнес. — 2000. — № 13 (376). — 27 марта. — С. 66—67.

²⁴ Основи економічної теорії: політекономічний аспект. Підручник / Г.Н.Климок, В.П.Несторенко, Л.О.Каніщенко та ін.; За ред. Г.Н.Климка, В.П.Несторенка. — 2-ге вид., перероб. і допов. — К.: Вища шк. — Знання. — 1997. — С. 637.