

УДК 336.22:339.92

О. В. Музиченко,  
к. е. н., доцент кафедри міжнародних фінансів,  
Український державний університет фінансів та міжнародної торгівлі, м. Київ

## ІНСТРУМЕНТИ ПОДАТКОВОГО СТИМУЛЮВАННЯ МАЛОГО ПІДПРИЄМНИЦТВА В ПОДАТКОВИХ СИСТЕМАХ ПОСТСОЦІАЛІСТИЧНИХ КРАЇН ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

O. Muzychenko,  
PhD (Economics), Associate Professor Department of International Finance,  
Ukrainian University of Finance and International Trade, Kyiv

### TOOLS OF TAX INCENTIVES OF SMALL BUSINESS IN TAX SYSTEMS OF POST-SOCIALIST COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION

У статті узагальнено досвід застосування інструментів податкового стимулювання в податкових системах пост-соціалістичних країн, що приєдналися до Європейського Союзу. Виявлено три тенденції застосування інструментів податкового регулювання. Перша — відмова від використання спеціальних податкових режимів та значне скорочення податкових пільг (Словаччина, Естонія). Друга — обмежене використання спеціальних податкових режимів та запровадження в податкову систему комплексу податкових пільг стимулюючого характеру, спрямованих на зменшення податкового навантаження, створення нових робочих місць, заохочення до наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності (Болгарія, Литва, Румунія, Угорщина, Чехія). Третя — широке використання спеціальних податкових режимів у поєднанні з наданням суб'єктам малого бізнесу податкових пільг (Польща, Латвія). Обґрунтовано рекомендації щодо адаптації окремих зарубіжних податкових технологій та інструментів до вітчизняної практики оподаткування.

The experience of application of the instruments of tax incitement in the tax systems of post-socialist countries that joined the European Union was summarized in the article. Three trends of use of instruments of tax regulation was revealed. The first is avoiding the use of special tax regimes and a significant reduction of tax preferences (Slovakia, Estonia). The second is limited use of special tax regimes and the introduction of the complex of incentive tax preferences aimed at reducing the tax load at tax system, creating new work places and encouraging research, investment and innovation activity (Bulgaria, Lithuania, Romania, Hungary, Czech Republic). The third is the wide use of special tax regimes, joined with the provision for small business tax preferences (Poland, Latvia). Recommendations about the adaptation of certain foreign tax technologies and tools to the national tax practice were proved.

*Ключові слова: оподаткування малого бізнесу, спеціальний податковий режим, спрощена система оподаткування, єдиний податок, презумптивне оподаткування.*

*Key words: taxation of small business, special tax regime, simplified taxation, single tax, presumption taxation.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У світовій практиці державної підтримки малого підприємництва використовується широкий спектр фінансових та інших інструментів, серед яких: цільове бюджетне фінансування, допомога у формуванні стартового капіталу, пільгове кредитування; преференційне оподаткування, лізинг, франчайзинг, протекціонізм в інвестиційній та експортній політиці, пріоритетне субсидювання, інфор-

маційне забезпечення тощо. При цьому фінансові методи підтримки вбачаються дієвішими. Податкові серед них є найбільш вагомими, оскільки в період фінансової нестабільності можливості держави і комерційних банків щодо адресної допомоги малому бізнесу значно обмежені. Отже, "акцент його комплексного патронажу зміщується у бік опосередкованого стимулювання через податкову систему" [1, с. 38].

Аналіз досвіду країн з різним рівнем соціально-економічного розвитку свідчить про широке використання різноманітних інструментів податкового регулювання, а також варіантів їх поєднання з метою створення сприятливих умов для розвитку малого бізнесу та індивідуального підприємництва. При цьому у країнах з розвиненими економіками більш розповсюджене застосування комплексу податкових пільг у поєднанні зі спрощенням процедури реєстрації, ведення обліку, складання звітності. Малі підприємства перебувають на загальній системі оподаткування, а отже, сплачують усі визначені податковим законодавством податки. Водночас вони мають право користуватися встановленими для них податковими пільгами стимулюючого та підтримуючого характеру. Стимулюючі пільги заохочують дії платників податків, що спрямовані на вирішення загальнодержавних завдань. Підтримуючі пільги зменшують податковий тягар для малих підприємств, що забезпечує більш сприятливі, порівняно з іншими платниками податків, умови оподаткування.

У трансформаційних економіках — перевага віддається спеціальним податковим режимам, які поліпшують умови функціонування малого бізнесу, надаючи можливість отримати значну економію за рахунок зниження податкового тягаря і скорочення управлінських витрат.

Особливістю податкового регулювання у постсоціалістичних країнах, які приєдналися до Європейського Союзу, є застосування спеціальних податкових режимів у поєднанні з податковими пільгами для суб'єктів малого бізнесу.

## МЕТА СТАТТІ

Метою статті є розкриття сучасних тенденцій застосування інструментів податкового стимулювання малого підприємництва в національних податкових системах постсоціалістичних країн, які приєдналися до Європейського Союзу.

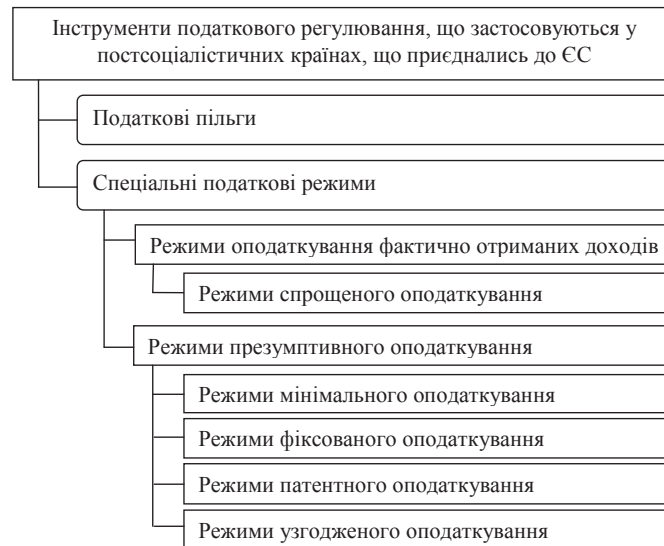
## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Аналіз останніх наукових публікацій свідчить, що дослідженню особливостей застосування податкових інструментів стимулювання малого підприємництва у країнах Європейського Союзу присвячена велика кількість праць як вітчизняних, так і зарубіжних учених. При цьому, традиційно більша увага приділяється аналізу податкової практики розви-

нутих європейських держав. Серед таких досліджень необхідно відзначити праці вітчизняних науковців В. Андрущенко, З. Варналія, Т. Єфименко, Ю. Іванова, Р. Квасовського, С. Лондаря, П. Мельника, А. Тарангул, [1—5], а також зарубіжних вчених Ю. Валевица [20], А. Варнавського [22], С. Македонського [6—8]. У той же час, досвід податкового стимулювання малого бізнесу у постсоціалістичних країнах, які приєдналися до Європейського Союзу, й досі залишається недостатньо дослідженим. Особливої дослідницької уваги потребує податкова практика країн Вишеградської групи та прибалтійських країн, що найбільш наближені до України, як історично і територіально, так і за рівнем соціально-економічного розвитку. Такий підхід допоможе усвідомити об'єктивну логіку еволюції оподаткування, отримати важливий і необхідний матеріал для вдосконалення вітчизняної податкової системи з урахуванням її економічних, територіальних та історичних особливостей.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Для дослідження обрано податкові технології та інструменти, що застосовуються у податкових системах Польщі, Чехії, Угорщини, Словаччини, Болгарії, Латвії, Литви та Естонії. Масштабне реформування податкових систем у цих країнах було важливим елементом стратегії вступу до ЄС та процесу соціально-економічної трансформації. Після приєднання до ЄС ці держави створили достатньо розвинені системи оподаткування. У сфері державної підтримки малого бізнесу країни ЄС повинні дотримуватись вимог Акта про підприємництво для Європи (Small Business Act for Europe) та Структурної програми конкурентоспроможності та інновацій (Competitiveness and Innovation Framework Programme). Положеннями цих нормативних актів встановлено головний принцип: Європейський Союз має стати найкращим місцем для ведення малого бізнесу. Єврокомісія допомагає державам-членам розробляти політику, спрямовану на підтримку малих підприємств на всіх стадіях розвитку та створення умов доступу до глобальних ринків. Задля цього широко використовуються різноманітні засоби державної підтримки: спрощення процедури державної реєстрації, пом'якшення вимог щодо розміру статутного капіталу, спрощення процедури державних закупівель на товари і послуги суб'єктів малого бізнесу. Особлива увага приділяється фінансовій підтримці, зокрема спрощенню умов отримання позик та наданню державних гарантій



**Рис. 1. Інструменти податкового регулювання, що застосовуються у постсоціалістичних країнах, що приєдналися до ЄС**

Джерело: складено автором.

за позиками, виданими приватними банками. Важливою формою державної фінансової підтримки є надання податкових преференцій [5, с. 210—214].

У більшості постсоціалістичних країн, що приєдналися до ЄС, податкові преференції для суб'єктів малого підприємництва реалізуються шляхом наданням податкових пільг та запровадженням у податкові системи спеціальних податкових режимів. Винятком є Словаччина та Естонія, які відмовились від застосування спеціальних податкових режимів та суттєво обмежили практику надання податкових пільг. Зараз податкові правовідносини в цих країнах ґрунтуються на принципах рівності та відносної одноманітності умов оподаткування для всіх категорій платників податків. У Словаччині всі типи та суми доходів оподатковуються за єдиною ставкою (19 % для податку з доходів громадян, податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість). При цьому було скасовано майже всі винятки із загальних правил оподаткування, що зробило їх значно простішими та прозорішими, а також усунуло можливості застосування схем, спрямованих на сплату податків за меншими ставками [9, с. 26]. В Естонії малі підприємства сплачують всі податки на загальних підставах. Доходи фізичних осіб, що здійснюють підприємницьку діяльність, оподатковуються прибутковим податком за загальною ставкою 21 % [10].

В узагальненому вигляді інструменти податкового регулювання, що застосовуються в по-

даткових системах постсоціалістичних країнах-членах ЄС, наведено на рисунку 1.

Податкові пільги, як інструмент податкового стимулювання, характеризуються високою ефективністю і надзвичайною гнучкістю. Введення пільг дає змогу державі достатньо швидко зменшити податкове навантаження щодо певних категорій платників податків або певних видів діяльності, не змінюючи при цьому чинний механізм стягнення того чи іншого податку.

У Польщі податкові пільги з індивідуального податку, податку на прибуток підприємств та ПДВ надаються представникам малого бізнесу за умови, що обсяг продажу за попередній рік не перевищив 1,2 млн євро. Фізичним особам-підприємцям надано право застосовувати знижену ставку податку на доходи фізичних осіб у розмірі 19 % незалежно від рівня доходу. При цьому максимальна ставка становить 32 %. Малі підприємства, що є платниками корпоративного податку, можуть щороку зменшувати свої податкові зобов'язання на суму до 50 % витрат на придбання основних засобів [5, с. 228].

В Угорщині малі підприємства можуть скористатись як пільгами, що адресовані безпосередньо малому бізнесу, так і загальними податковими пільгами. Три групи загальних пільг надають податкові преференції суб'єктам господарювання у галузі інвестування, інновацій та наукових досліджень. Перша — передбачає надання інвесторам податкових знижок на термін до 10 років у розмірі від 50 до 100 % відповід-

Таблиця 1. Спеціальні податкові режими, які діють у постсоціалістичних країнах ЄС

Країна	Спеціальні податкові режими
Болгарія	Річний (патентний) податок
Латвія	Податок на мікропідприємства
	Патентна плата
Литва	Ліцензія на здійснення господарської діяльності
Польща	Фіксований податок з облікових прибутків
	Податкова карта
	Податок з прибутку духовних осіб
	Тоннажний податок
Румунія	Мінімальний податок
Угорщина	Фіксований податок
Чехія	Мінімальний податок

Джерело: складено автором.

них зобов'язань залежно від обсягу та дислокації інвестицій. Найбільші пільги надаються за інвестування у межах економічно відсталих територій. Друга — дозволяє зменшити базу оподаткування на 100 % прямих видатків на наукові розробки та інновації. Третя — посилює податкові переваги тих підприємств, місцезнаходження та/або основні активи яких розташовані у пріоритетних районах регіонального і промислового розвитку. Четвертою групою пільг можуть скористатися лише малі підприємства, яким дозволено зменшувати суму податкового зобов'язання на 40 % заборгованості перед фінансовими установами по сплаті відсотків за кредитами. Максимальна сума такої пільги — 5 млн форинтів на один податковий рік [4, с. 73].

Також в Угорщині малі підприємства, що фінансують підвищення кваліфікації працівників, можуть зменшувати базу оподаткування податком на прибуток. Платник податків має право відрахувати визначену суму на кожного працівника зі свого річного доходу за умови використання найманої робочої сили не менш як шість місяців. Якщо після закінчення навчання працівник продовжує роботу на підприємстві, то податкова пільга зберігається [10].

У Литві податкові пільги у вигляді зменшення ставки податку на прибуток встановлені для мікропідприємств. Стандартна ставка — 15 %, пільгова — 5 % [5, с. 222].

У Чехії малі підприємства з невеликими доходами звільняються від сплати податку на додану вартість. Таким підприємствам також дозволено використовувати механізм прискореної амортизації. Податкові пільги передбачені також для дрібних підприємців, що залучають до праці осіб з обмеженою працездатністю [10].

Спеціальні податкові режими — це комплексні інструменти податкового регулювання, що запроваджуються підсистемою в податкову систему, діють альтернативно загальному

податковому режиму, реалізуються сукупністю фінансово-регуляторних заходів для окремих категорій платників податків, встановлюючи особливий порядок обчислення та сплати податків.

Запровадження спеціальних податкових режимів з метою стимулювання малого бізнесу і самостійної зайнятості було здійснено у податкових системах Болгарії, Польщі, Румунії, Угорщині, Словаччині, Чехії, Латвії та Литві. Найбільша кількість режимів діє у Польщі (чотири), в інших країнах — не більше двох (табл. 1).

Аналіз спеціальних податкових режимів, що діють у податкових системах постсоціалістичних країн ЄС, у розрізі функціонального елементу "об'єкт оподаткування", показав застосування як режимів оподаткування фактично отриманого доходу, так і режимів оподаткування потенційно можливого доходу. При цьому, режими оподаткування потенційно можливого доходу платника податку отримали більше розповсюдження.

Режими оподаткування фактичних результатів діяльності передбачають визначення податкових зобов'язань платників податків на основі оподаткування фактичних результатів їх діяльності, зокрема доходів або валової виручки. До режимів такого виду можливо віднести податок на мікропідприємства у Латвії та спеціальний податковий режим зі сплатою єдиного податку в Угорщині.

Податок на мікропідприємства у Латвії був введений у 2010 р. Об'єктом оподаткування є оборот платника податку. Сплата єдиного адвалорного податку заміняє сплату прибуткового податку з підприємств, прибуткового податку з населення, мита за ризик підприємницької діяльності, платежів соціального страхування. Платниками податку можуть бути: товариства з обмеженою відповідальністю, індивідуальні підприємці, сільськогосподарські та риболовецькі підприємства. Для застосування спеці-

ального режиму встановлені обмеження: 1) річний дохід не повинен перевищувати 100 тис. євро; 2) кількість найманих працівників не повинна перевищувати 5 осіб; 3) місячний дохід працівника мікротовариства не повинен перевищувати 720 євро; 4) учасниками товариства з обмеженою відповідальністю мають бути тільки фізичні особи; 5) члени правління товариства з обмеженою відповідальністю мають бути тільки працівниками мікропідприємства. Ставка єдиного податку — 9 %. Якщо оборот перевищує 7 тис. євро, або дохід працівника перевищує 720 євро на місяць, то до суми перевищення застосовується ставка 20 %. Якщо кількість працівників протягом кварталу стане більшою ніж 5 осіб, то до ставки 9 % додаються два відсоткових пункти за кожного додатково працевлаштованого працівника [12].

В Угорщині перейти на спеціальний податковий режим заміни сукупності податків єдиним податком можуть малі підприємства, річна виручка яких не перевищує 15 млн форинтів, включаючи ПДВ, та які працюють принаймні два роки за тим самим статусом. Ставка податку — 15 %. Він сплачується замість ПДВ, податку на автомобільний транспорт підприємств, податку на дохід приватного підприємства, податку на дивіденди, податку на прибуток підприємств [10].

Режими оподаткування потенційно можливих доходів (або режими презумптивного оподаткування) запроваджуються для груп платників податків, стосовно діяльності яких практично неможливо визначити фактичні результати. Такі проблеми зазвичай виникають при оподаткуванні індивідуальних підприємців. Велика чисельність таких платників податків не дає змогу достатньою мірою контролювати їхню діяльність. Доходи таких підприємців, як правило, невеликі. При цьому реалізують вони свою продукцію чи надають послуги майже завжди за готівку, тому мають можливість приховувати фактичні доходи. Отже, для визначення розміру податкових зобов'язань податкові органи змушені використовувати непрямі методи, тобто оцінювати за непрямыми ознаками дохід, який приватні підприємці потенційно можуть отримати. Потім, виходячи з розміру потенційно можливого доходу, визначається обсяг податкових зобов'язань.

Аналіз режимів презумптивного оподаткування, що діють у податкових системах постсоціалістичних країн Європейського Союзу, в аспекті функціонального елементу "механізм дії", дозволив виділити чотири види режимів, які ми розглянемо більш ґрунтовно у наступній

послідовності: режими мінімального, фіксованого, патентного та узгодженого оподаткування.

Прикладом застосування мінімального оподаткування презумптивних доходів можливо навести досвід Чехії та Румунії. Загальновідомо, що широке застосування податкових пільг змушує базу прибуткового оподаткування та зменшує надходження до бюджету. Запровадження у таких випадках мінімальних податків сприяє вирішенню проблеми, адже змушує підприємства платити або звичайний, або мінімальний податок, а в окремих випадках — відмовлятися від надмірного використання пільг. Останнє пояснюється тим, що у разі широкого використання податкових преференцій сума звичайного податку на прибуток підприємств може виявитися меншою за суму мінімального податку. Водночас діє правило, що у разі перевищення ним суми звичайного податку повернення надлишку сплачених коштів платнику податків не здійснюється [5, с. 225].

У Чехії мінімальний податок був введений у 2005 р. для малих підприємств, що закінчили календарний рік зі збитками. Такий захід був однією із форм боротьби з приховуванням доходів та тіньовою економікою. Базою оподаткування для розрахунку мінімального податку було визначено 50 % розміру середньої заробітної плати у народному господарстві. Від сплати мінімального податку звільнені підприємці, що є інвалідами, пенсіонерами, студентами у віці молодше 26 років. Не повинні сплачувати мінімальний податок підприємці у перший та останній рік підприємницької діяльності [11].

У Румунії мінімальний податок у фіксованій сумі застосовувався з 1 травня 2009 р. по 30 вересня 2010 р. Сума податку залежала від розміру сукупного доходу суб'єкта підприємництва, зафіксованого на 31 грудня попереднього року. Якщо сума податку на прибуток за ставкою 16 % була меншою за відповідний мінімальний податок, підприємство сплачувало останній. Крім того, для біржової діяльності, нічних клубів та казино було встановлено мінімальний податок, що стягувався за ставкою 5 % від обороту [5, с. 226—227].

До режимів фіксованого оподаткування презумптивних доходів можливо віднести фіксований податок з облікових прибутків у Польщі, фіксований податок в Угорщині та ліцензію на здійснення господарської діяльності у Литві.

У Польщі платниками фіксованого податку з облікових прибутків можуть бути фізичні

особи, повні та прості товариства, що здійснюють господарську діяльність, прибуток яких не перевищує 150 тис. євро у попередньому до звітного податковому році. Не мають права застосовувати такий режим аптеки, ломбарди, похоронні бюро, пункти обміну валюти, виробники підакцизних товарів. Ставки податку є відсотковими (3 %, 5,5 %, 8,5 %, 17 %, 20 %) та залежать від виду діяльності. Платники фіксованого податку зобов'язані вести документацію для підтвердження прибутків підприємства, складати звітність, зберігати копії рахунків придбаних товарів та послуг. При сплаті фіксованого податку можливо користуватись податковими пільгами, передбаченими для платників податку з доходів фізичних осіб, зокрема зменшувати базу оподаткування на суму податкового кредиту. Звільняються від оподаткування прибутки з оренди приміщень готельного типу в сільській місцевості та отримані фінансові допомоги міжнародних організацій. З 1998 р., коли цей режим було запроваджено, на нього перейшли понад 713 тис. платників податків [14, с. 55—56].

В Угорщині підприємці сплачують фіксований податок як альтернативу податку на особистий дохід та ПДВ [5, с. 225].

У Литві діє спеціальний режим, що передбачає отримання ліцензії на здійснення господарської діяльності, плата за яку заміняє сплату особистого прибуткового податку. Всі інші податки і збори сплачуються на загальних підставах. Ліцензійний режим поширюється на фізичних осіб-підприємців, які не мають найманих працівників та займаються визначеними видами діяльності: промислова та комерційна (25 видів діяльності, зокрема виробництво і продаж одягу, туризм, народні ремесла); торговельна (6 видів, зокрема торгівля з кіосків, із візків, на відкритих ринках); надання послуг населенню (13 видів, включаючи перукарські та фотографічні послуги); інші види (грошові перекази, гральний бізнес, професійний спорт). У ліцензії може бути зазначено, що одному із членів родини фізичної особи-підприємця, який отримав ліцензію, надається право займатися тим самим видом діяльності від його імені та на підставі однієї ліцензії. Розмір фіксованої плати встановлюється окремо на кожен вид діяльності органами місцевої влади та не повинен перевищувати встановлені податковим законодавством граничні норми [4, с. 72—73].

Режимами патентного оподаткування, на нашу думку, є патентна плата у Латвії, річний (патентний) податок у Болгарії, податкова карта у Польщі.

У Латвії патентна плата запроваджена з 2010 р. як спосіб справляння прибуткового податку з осіб, які працюють індивідуально без ведення обліку витрат та іншої бухгалтерії. Патентна плата — єдиний фіксований платіж, який включає прибутковий податок з населення і внески до фондів державного соціального страхування. Для застосування режиму встановлено обмеження: 1) не бути платником фіксованого прибуткового податку; 2) не використовувати працю найманих осіб; 3) не перевищувати граничну норму обсягу річного доходу; 4) належати до професії, визначеної у переліку професій для застосування спеціального податкового режиму [12].

У Болгарії більшість представників малого бізнесу є платниками річного (патентного) податку. На такий режим зобов'язані перейти підприємства, що займаються готельним та ресторанным бізнесом, роздрібною торгівлею, виробництвом продуктів харчування, наданням транспортних та інтернет-послуг, будівництвом (усього близько 50 видів діяльності), але за умови, що їх оборот за останні 12 місяців не перевищив 75 тис. левів. Розмір податку визначається згідно зі шкалою і залежить від населеного пункту (місто чи село), виду та параметрів діяльності ("зірковість" готелю і кількість місць у ньому, торгова площа магазину, кількість місць у ресторані). Він сплачується один раз на рік авансовим платежем зі знижкою 5 % (до 31 січня) або однаковими частинами чотири рази на рік. Обсяг прибутку не впливає на суму платежу [5, с. 227]. Платники податку звільняються від ПДВ, але на загальних умовах сплачують податок на нерухоме майно, таксу на побутові відходи, податок на транспортні засоби, прибутковий податок із заробітної плати персоналу, соціальні та пенсійні відрахування [10].

У Польщі одним із найпоширеніших спеціальних податкових режимів для фізичних осіб-підприємців є податкова карта, що дозволяє сплачувати податок у визначених квотах, які не залежать від розміру фактично отриманого прибутку, та звільняє від сплати інших податків і зборів. Платниками податкової карти є фізичні особи, що самостійно здійснюють господарську діяльність без утворення юридичної особи, громадські організації, а також командитні, партнерські, повні й прості товариства, кількість найманих працівників в яких не перевищує 5 осіб, а прибутки за попередній податковий рік не перевищують 10 тис. євро. Перейти на такий режим можуть особи, які здійснюють визначені види діяльності: розвивають

**Таблиця 2. Інструменти податкового регулювання, що застосовуються в постсоціалістичних країнах ЄС**

Країна	Інструменти податкового регулювання					
	Податкові пільги	режими оподаткування фактичних результатів діяльності	Спеціальні податкові режими, в тому числі:			
			режими презумптивного оподаткування			
			мінімального оподаткування	патентного оподаткування	фіксованого оподаткування	узгодженого оподаткування
Болгарія	•			•		
Естонія	•					
Латвія	•	•		•		
Литва	•				•	
Польща	•			•	•	•
Румунія	•		•			
Угорщина	•				•	
Чехія	•		•			

Джерело: складено автором.

рідкісні народні ремесла; надають побутові послуги, торгують гастрономією, квітами, алкогольними та тютюновими виробами; непрофесійно працюють у сфері освіти, охорони здоров'я, ветеринарії, догляду за дітьми та хворими; здійснюють виробництво біогазу й електроенергії у вітро- та гідроелектростанціях тощо. Обов'язковою умовою є дотримання спеціальних умов, зокрема: не залучати до своєї діяльності позаштатних працівників та інші підприємства; не виробляти підакцизні товари. Ставки податкової карти є квотними, а податкова шкала має пропорційний характер. Окрім базової ставки застосовуються і спеціальні, що враховують особу платника та вид діяльності. Знижені ставки можуть застосовувати: особи віком від 60 років (на 20 %), інваліди (на 10 %), особи, що підписали трудовий договір і не залучають до діяльності найманих працівників (на 80 %). Підвищені ставки (на 10—40 %) застосовуються при залученні повнолітніх членів сім'ї, працівників для продажу товарів, підтримки чистоти на виробництві, ведення бухгалтерського обліку. Обчислення та сплата податку здійснюються щомісяця. Спеціальна процедура звітності не вимагає ведення облікових книг. Проте необхідно вести реєстр найманих працівників, видавати касові чеки покупцям, зберігаючи їх копії протягом 5 років, повідомляти податковий орган про зміни, що впливають на визначення розміру податку [14].

До режимів узгодженого оподаткування можливо віднести два режими, що діють у Польщі: податок з прибутку духовних осіб та тоннажний податок.

Об'єктом оподаткування податком з прибутку духовних осіб є прибуток достатньо спе-

цифічної групи платників податків: фізичних осіб, які здійснюють пасторську діяльність. Платниками податку визначено ксьондзів і вікаріїв католицької церкви, які представляють релігійні інтереси більшості населення Польщі. Такий податковий режим обрало близько 20 тис. платників. Ставки податку диференційовано за трьома критеріями: 1) функції особи у церкві; 2) кількість жителів у парафії; 3) розмір міста, де розміщений релігійний осередок. Податок сплачується один раз у квартал. Прибутки духовних осіб, отримані з інших джерел, а також майно, що належить їм на праві приватної власності, оподатковуються на загальних підставах. Після вступу країни до ЄС режим оподаткування доходів духовних осіб не змінився.

Тоннажний податок — спеціальний режим альтернативного оподаткування прибутків у галузі торгового мореплавства. Суб'єктами оподаткування є власники морських суден, які виконують міжнародні перевезення. Базою оподаткування є дохід судовласника, отриманий із визначених видів господарської діяльності (навантаження, розвантаження та ремонт морських суден; управління пасажирськими терміналами; діяльність морських агентів, маклерів, брокерів, а також лізинг і фрахтування). Обчислення розміру оподаткованого доходу здійснюється платником самостійно оціночним методом за формулою: добова ставка доходу помножена на кількість днів в експлуатації судна за місяць. Податкова шкала податку є пропорційною, а ставка — лінійною, 19 %. Прибуток, отриманий з продажу судна, оподатковується за ставкою 15 % або 0 % (якщо отримані кошти були використані протягом

трьох років на придбання нового судна чи амортизацію основних фондів) [14].

В узагальненому вигляді інструменти податкового регулювання, що застосовуються в трансформаційних економіках постсоціалістичних країн, що приєдналися до ЄС, наведено у таблиці 2.

## ВИСНОВКИ

Підсумовуючи, можливо відзначити, що у постсоціалістичних країнах, що приєдналися до ЄС, питанню податкового стимулювання малого підприємництва приділяється значна увага. У кожній країні сформовані власні системи податкового стимулювання, що обумовлює застосування того або іншого виду податкових інструментів, а також різні варіанти їх поєднання. Аналіз та узагальнення досвіду податкових відносин між державою та суб'єктами малого бізнесу у постсоціалістичних країнах — членах ЄС дозволив виділити три тенденції. Перша — відмова від використання спеціальних податкових режимів та значне скорочення податкових пільг. Друга — обмежене використання спеціальних податкових режимів та запровадження комплексу податкових пільг стимулюючого характеру, спрямованих на зменшення податкового навантаження, створення нових робочих місць, заохочення до наукової, інвестиційної та інноваційної діяльності. Третя — широке використання спеціальних податкових режимів у поєднанні з наданням суб'єктам малого бізнесу податкових пільг.

При виборі однієї з трьох моделей податкового стимулювання, яка могла б бути найбільш прийнятною у якості прикладу в процесі реформування вітчизняної податкової системи, необхідно враховувати наступні аспекти.

Щодо практики відмови від використання спеціальних податкових режимів та обмеження податкових пільг. На сучасному етапі розвитку вітчизняних податкових правовідносин, копіювання та впровадження прикладу Словаччини та Естонії вбачається передчасним. З точки зору державних інтересів, такий радикальний крок може бути прийнятним, адже при цьому унеможливаються найбільш розповсюджені схеми мінімізації податкових зобов'язань. З позиції малого бізнесу, в даному випадку, порушується баланс інтересів держави та платників податків, для яких не передбачено механізму компенсації негативних наслідків відміни спрощених режимів оподаткування. Однак дослідження позитивного досвіду цих країн є досить важливим у довгостроковій перспективі.

Щодо практики обмеженого використання спеціальних податкових режимів та запровадження широкого спектру податкових пільг. На нашу думку, такий досвід необхідно вивчати з метою виявлення найбільш ефективних видів податкових пільг з точки зору стимулюючого впливу на розвиток малого підприємництва. Тобто досвід Болгарії, Литви, Румунії, Угорщини та Чехії можливо застосовувати вибірково. У цьому аспекті заслуговує на увагу практика зниження ставок єдиних податків при одноразовій авансовій сплаті річної суми податкового зобов'язання, що стимулює та заохочує платників податків до сумлінного виконання податкового обов'язку (досвід Болгарії); зменшення нарахованого податкового зобов'язання на витрати малих підприємств по сплаті відсотків за кредитами (досвід Угорщини); зниження ставок єдиних фіксованих податків для суб'єктів мікробізнесу, які створюють нові робочі місця для осіб з обмеженою працездатністю, що сприяє зменшенню витрат держави на виплати по безробіттю (досвід Чехії).

Щодо практики широкого використання спеціальних податкових режимів у поєднанні з наданням суб'єктам малого бізнесу податкових пільг. На нашу думку, досвід реалізації такого підходу у Польщі та Латвії потребує ґрунтовного дослідження, аналізу та узагальнення з метою адаптації технологій та інструментів податкового регулювання, що показали високу ефективність у податкових системах цих країн, до реалій вітчизняної практики оподаткування.

## Література:

1. Квасовський О. Р. Оподаткування малого бізнесу в Україні: фіскальний і стимулюючий потенціал: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.04.01 / О.Р. Квасовський. Терноп. академія народ. госп-ва. — Т., 2003. — 20 с.
2. Андрущенко В.А. Податкові системи зарубіжних держав: навч. посіб. / В.А. Андрущенко, З.С. Варналій, І.А. Прокопенко, Т.В. Тучак. — К.: Кондор, 2012. — 222 с.
3. Іванов Ю.Б. Світовий досвід податкового стимулювання розвитку малого бізнесу / Ю.Б. Іванов // Проблеми економіки. — 2009. — № 3. — С. 64—68.
4. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: моногр. / [П.В. Мельник, Л.А. Тарангул, З.С. Варналій та ін.]; ДПА України, Нац. ун-т ДПС України. — К.: Знання України, 2008. — 675 с.



5. Розвиток податкової системи України: трансформація спрощеної системи оподаткування / Т.І. Єфименко, С.Л. Лондар, Ю.Б. Іванов [та ін.]; ДННУ "Акад. фін. управління". — К., 2011. — 246 с.

6. Валеви́ч Ю. Налогообложение малого бизнеса: международный опыт и ситуация в Беларуси / Ю. Валеви́ч // Эковест: Экономический вестник. — 2004. — Вып. 4, № 1. — С. 105—129.

7. Варнавский А.В. Зарубежный опыт налогообложения малых предприятий [Электронный ресурс] / А.В. Варнавский // Институт поддержки предпринимательских инициатив. — Режим доступа: <http://newb.in-msk.ru/articles/5762535160>

8. Македонский С.Н. Механизмы налогообложения, основанные на упрощенной отчетности и косвенном определении налоговых обязательств [Электронный ресурс] // Российско-европейский центр экономической политики. — Режим доступа: [http://www.recep.ru/files/documents/Taxation\\_Makedonskiy\\_rus.pdf](http://www.recep.ru/files/documents/Taxation_Makedonskiy_rus.pdf)

9. Досвід країн Центральної Європи у здійсненні економічних реформ: ідеї та рекомендації для України. — К.: МЦПД, 2005. — 43 с.

10. Estonian Tax and Customs Board [Electronic resource]. — Access mode: <http://www.emta.ee>

11. Ministry of Finance of the Czech Republic [Electronic resource]. — Access mode: <http://www.mfcr.cz>

12. Ministry of Finance of the Republic of Latvia [Electronic resource]. — Access mode: <http://www.fm.gov.lv>

13. Державна фіскальна служба України [Електронний ресурс]: Офіційний портал. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>

14. Радишевська О.Р. Спрощені системи оподаткування фізичних осіб-підприємців (за законодавством Республіки Польща) / О.Р. Радишевська // Малий і середній бізнес (право, держава, економіка). — 2011. — № 1—2. — С. 54—61.

References:

1. Kvasovs'kyj, O.R. (2003), "Taxation of small business in Ukraine: the fiscal and stimulating potential", Abstract of Ph.D. dissertation, Economy, Ternopil's'ka akademiia narodnoho hospodarstva, Ternopil, Ukraine.

2. Andruschenko, V.L. (2012), Podatkovi systemy zarubizhnykh derzhav [Tax systems of foreign countries], Kondor, Kyiv, Ukraine.

3. Ivanov, Yu.B. (2009), "World experience of tax incentives for small business development", Problemy ekonomiky, vol. 3. pp. 64—68.

4. Mel'nyk, P.V. Taranhul, L.L. and Varnalij, Z.S. (2008), Podatkova polityka Ukrainy: stan, problemy ta perspektyvy [Tax policy in Ukraine: condition, problems and prospects], Znannia Ukrainy, Kyiv, Ukraine.

5. Yefymenko, T.I. Londar, S.L. and Ivanov, Yu.B. (2011), Rozvytok podatkovoї systemy Ukrainy: transformatsiia sproshchenoi systemy opodatkuвання [The development of tax system of Ukraine: the transformation of simplified tax system], DНNU "Akad. fin. Upravlinnia", Kyiv, Ukraine.

6. Valevich, Ju. (2004), "Taxation of small business: the international experience and the situation in Belarus", Jekovest: Jekonomicheskij vestnik, vol. 4, no. 1, pp. 105—129.

7. Varnavskij A.V. (2003), "Foreign experience of taxation of small businesses", Institut podderzhki predprinimatel'skih iniciativ, available at: <http://newb.in-msk.ru/articles/5762535160> (Accessed 15 September 2015).

8. Makedonskij, S.N. (2005), Mehanizmy nalo-gooblozhenija, osnovannye na uproshhennoj otchetnosti i kosvennom opredelenii nalogovyh objazatel'stv [Taxation mechanisms based on simplified reporting and indirect determination of tax liabilities], Rossijsko-evropejskij centr jekonomicheskoi politiki, available at: [http://www.recep.ru/files/documents/Taxation\\_Makedonskiy\\_rus.pdf](http://www.recep.ru/files/documents/Taxation_Makedonskiy_rus.pdf) (Accessed 15 September 2015).

9. MTsPD (2005), Dosvid krain Tsentral'noi Yevropy u zdijsnenni ekonomichnykh reform: idei ta rekomendatsii dlia Ukrainy [The experience of Central Europe's economic reforms: ideas and recommendations for Ukraine], MTsPD, Kyiv, Ukraine.

10. Estonian Tax and Customs Board (2015), available at: <http://www.emta.ee> (Accessed 15 September 2015).

11. Ministry of Finance of the Czech Republic (2015), available at: <http://www.mfcr.cz> (Accessed 15 September 2015).

12. Ministry of Finance of the Republic of Latvia (2015), available at: <http://www.fm.gov.lv> (Accessed 15 September 2015).

13. State Fiscal Service of Ukraine (2015), available at: <http://sfs.gov.ua> (Accessed 15 September 2015).

14. Radyshevs'ka, O.R. (2011), "Simplified taxation of individual entrepreneurs (under the laws of the Republic of Poland)", Malij i serednij biznes (pravo, derzhava, ekonomika), vol. 1—2, pp. 54—61.

Стаття надійшла до редакції 05.10.2015 р.