

ОСНОВНІ ЕТАПИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ФІЗИЧНИХ ОСІБ – ПІДПРИЄМЦІВ В УКРАЇНІ

THE MAIN DEVELOPMENT STAGES OF TAXATION SYSTEM OF INDIVIDUAL ENTREPRENEURS IN UKRAINE

Марина Лебеда
аспірант
ДВНЗ «Київський
національний
економічний
університет
імені Вадима
Гетьмана»

Maryna Lebeda
postgraduate
SHEI «Kyiv
National
Economic
University named
after Vadym
Hetman»

В статті аналізується становлення та сучасний стан системи оподаткування фізичних осіб-підприємців в Україні. Акцентовано увагу на факторах, які зумовлюють постійні зміни в оподаткуванні фізичних осіб підприємців, розкривається вплив новацій в податковому законодавстві на діяльність цієї групи платників податків. Поглиблено розглядається фіскальна ефективність створеної в Україні системи оподаткування фізичних осіб-підприємців, обґрунтовано заходи, спрямовані на її підвищення. Визначено пріоритетні напрями оптимізації адміністрування податків в Україні.

The article analyzes the formation and current stage of taxation system of individual entrepreneurs in Ukraine. The attention is focused on the factors that cause permanent changes in the taxation system of individual entrepreneurs, the impact of innovations in the tax law on the activity of this group of taxpayers is revealed. The fiscal efficiency created in Ukrainian taxation of individual entrepreneurs is deeply considered, the measures directed on its improvement are justified. The priority directions of optimization of tax administration in Ukraine are determined.

Ключові слова: податок, податкова політика, підприємництво, оподаткування, податкова система, податкове право.

Keywords: tax, tax policy, entrepreneurship, taxation, tax system, tax law.

Обґрунтування актуальності теми та постановка проблеми

В Європейських країнах оподаткування доходів, отримуваних від дрібної підприємницької діяльності, традиційно виступає і потужним «вбудованим стабілізатором» економіки, і важелем стимулювання економічної активності, і засобом реалізації соціальних пріоритетів податкової політики Уряду, і, нарешті, значущим джерелом надходжень до державного і місцевих бюджетів. Проте в Україні оподаткування фізичних осіб – підприємців характеризується

значно меншою, ніж в Європейських країнах здатністю сприяти вирішенню соціальних та регуляторних завдань уряду. Спроби поліпшити використання потенціалу оподаткування доходів фізичних осіб – суб’єктів підприємницької діяльності щодо вирішення таких завдань податкової політики як стабілізація національної економіки, впровадження принципів соціальної справедливості, стимулювання підприємницької активності вже традиційно зіштовхуються з двома критичними перешкодами. По-перше, намагання посилити фіскальний

МАКРОЕКОНОМІКА

МАКРОЕКОНОМІКА

вплив оподаткування наштовхуються на високу схильність вітчизняного бізнесу до функціонування в тіньовому режимі. По-друге, підвищення диференціації ставок оподаткування залежно від соціальної значущості та моделі господарської діяльності платника податків зумовлює непропорційне зростання складності процедур нарахування і адміністрування податків. Останнє зумовлює ризик втрати керованості системи оподаткування і примушує відмовлятись від спроб диференціювати податковий режим за значущими для державного регулювання ознаками.

Відповідно, оцінка потенціалу системи оподаткування фізичних осіб-підприємців щодо виконання фіскальної, регулюючої, соціальної та стимулюючої функцій, визначення шляхів оптимізації податкового навантаження на різні групи суб'єктів господарської діяльності залишається актуальним завданням наукового пошуку.

Аналіз літератури та виділення невирішеної частини проблеми. Дослідження системи оподаткування фізичних осіб-підприємців перебувають на перетині двох напрямів наукових розробок. По-перше, в контексті виявлення резервів поліпшення фіскальної ефективності та соціальної справедливості оподаткування фізичних осіб; поліпшення наповнення й структури надходжень до місцевих бюджетів ([1,2,3,4]), по-друге – в контексті дослідження оподаткування малого бізнесу й зокрема – використання спеціальних режимів оподаткування як засобу стимулування підприємницької активності через диференціацію податкового навантаження ([5,6,7,8]).

Вагомі результати було отримано як щодо дослідження можливостей запровадження досвіду розвинутих країн у вітчизняну господарську практику, так і щодо диференціації оподаткування різних верств населення й розподілу податкового тягаря між секторами економіки і групами платників податків, щодо створення сприятливих умов для розвитку вітчизняного малого підприємництва за збереження рівня наповнюваності місцевих і державного бюджету ([9,10,11,12]).

Проте можливість розвитку поширеніших в роботах вітчизняних авторів підходів, ми пов'язуємо з тим, що в якості єдиного критерію визначення часових меж між етапами розвитку системи оподаткування використовується лише її нормативно-правове забезпечення. В результаті ігнорується вплив соціально-економічного становища суспільства, кон'юнктури товарних і фінансових ринків, що власне визначають як умови, так і суспільні завдання функціонування систем оподаткування, задають пріоритети оцінки суспільних результатів такого функціонування. Адже залежно від етапу економічного розвитку змінюються і вимоги суспільства до характеру впливу системи оподаткування на економічну активність населення. Наприклад, на етапі піднесення, здатність стримувати надмірний перегрів економіки набуває для системи оподаткування більшого значення, ніж здатність стимулювати розширення масштабів господарської діяльності. Водночас, на етапі кризового згортання масштабів національного виробництва здатність системи оподаткування сприяти збереженню зайнятості населення, може виявитись важливішою, за здатність виконувати сухо фіскальну функцію. Незважаючи на те, що обмеженість виділення етапів розвитку системи оподаткування за ознакою лише змін законодавчого забезпечення згадується в роботах вітчизняних авторів (наприклад, «Таким чином, історично етапи пов'язуються зі змінами законодавства. Такий погляд є поверховим, оскільки у законодавчих актах є лише намагання зафіксувати уявлення про реальний стан, який обумовлено розвитком суспільних відносин. Логіка розвитку цих процесів потребує узагальнення основних рис та динаміки відносин, однак і можливості прогнозування наслідків з проведеним відповідних регуляторних заходів» ([5, С. 37], в переважній більшості робіт, що містять хронологічний аналіз функціонування системи оподаткування, етапи виділяються лише за ознакою відмінностей в законодавчому забезпеченні (як, наприклад,

[10, 13]). Ми ж при виділенні етапів розвитку вітчизняної системи оподаткування фізичних осіб-підприємців спробуємо врахувати не лише зміни нормативно-правового забезпечення (визнаючи його визначальний вплив), але й вплив соціально-економічної динаміки певного періоду. Це має дозволити більш змістовно оцінити результативність функціонування системи оподаткування доходів фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності. Зокрема, завдяки тому, що сприятиме впорядкуванню сукупності суспільних наслідків її функціонування відповідно до завдань певного періоду суспільного розвитку.

Викладення основних матеріалів дослідження. В еволюції оподаткування фізичних осіб-підприємців ми виділяємо два етапи. За всієї умовності хронологічного обмеження етапів суспільних процесів, ми можемо визначити межі першого етапу приблизно з 1999 р. по 2011 р. включно.

Початок виділений за ознакою введення в дію Указу Президента України від 3 липня 1998 р. «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва», яким запроваджено справляння єдиного податку суб'єктами малого підприємництва (хоча законодавство про спрощені системи оподаткування формується в Україні вже з 1993 р.). Даному етапу передувала невиважена податкова політика України, яка була спрямована сутто на наповнення дохідної частини бюджету – високі ставки податків, постійні зміни об'єкта оподаткування, скасування пільг для малих підприємств, тощо; створювала рівні умови оподаткування для великих, середніх та малих підприємств. Такий стан суттєво стримував розвиток фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності. Тому з метою стимулювання їх розвитку був введений в 1998 році Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва».

Термін завершення первого етапу визначений виходячи з ґрунтовних змін, що відбулись в 2011 р. як щодо

законодавчого забезпечення застосування спрощених (альтернативних) систем оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців (прийняття і введення в дію Податкового кодексу України), так і самої ідеології такого регулювання, системи його пріоритетів і очікуваного впливу на показники соціально-економічного розвитку вітчизняної економіки.

Для врахування не лише змін нормативно-правового забезпечення функціонування системи оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців, а й специфіки суспільних умов, в яких вона функціонує ми виділимо в складі цього етапу дві стадії. Перша – стадія економічного зростання (2000 – 2008 рр.), коли всі функції оподаткування фізичних осіб-підприємців виконувались на тлі домінування тенденцій до розширення масштабів господарської діяльності та випереджаючих темпів зростання масштабів діяльності малого підприємництва, зокрема здійснюваного без утворення юридичної особи. Друга – стадія кризи та поновлення економічної активності (2009 – 2011 рр.), яке не забезпечило досягнення середніх за докризовий період темпів економічного зростання.

Перша стадія первого етапу характеризується, зокрема, спрямованістю спрощеного оподаткування на вирішення двох пріоритетних завдань. Перше: підвищення рівня наповнюваності державного і місцевих бюджетів за рахунок детінізації (легалізації) малого бізнесу. Друге: спрощення процедур адміністрування податків, що мало обмежити темпи зростання бюджетних видатків, зумовлених фінансуванням діяльності податкових органів. Останнє виражалось у масштабному зниженні коефіцієнтів фіскальної ефективності податків з малого бізнесу, що спостерігалось практично в усіх регіональних відділеннях державної податкової адміністрації протягом всієї другої половини 90-их років й примушувало до пошуку джерел як зростання обсягів податкових надходжень, так і скорочення видатків на їх адміністрування.

МАКРОЕКОНОМІКА

Крім того, важливе значення мав пригнічуючий тиск на малий бізнес податкових платежів, складність процедур визначення та узгодження з фіскальними органами держави їх розмірів. Необхідність спеціальних знань та навичок для оформлення податкової документації (а це значить – значних витрат часу і ресурсів, або для надбання таких навичок підприємцем самостійно, або на оплату відповідних послуг) ставали вагомою перепоновою розвитку підприємництва, особливо без утворення юридичної особи. Так, М.О. Слатвінська зазначає: «Ці законодавчо-нормативні документи значно спростили чинну на той час систему оподаткування щодо суб'єктів малого підприємництва шляхом спрощення обліку та звітності; надали можливість суб'єктам, які відповідали критеріям переходу на таку спрощену систему, займатися підприємницькою діяльністю, не володіючи при цьому особливими навичками економіста чи бухгалтера, що є дуже важливим для самозайнятих осіб». [5, С. 40]

Ще однією важливою характеристикою цієї стадії розвитку системи оподаткування фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності є те, що серед підприємців одразу сформувались два сектори (два групи): ті, хто обрали альтернативну систему оподаткування, й ті, що використовували режим оподаткування на загальних засадах. Власне специфіка оподаткування виявлялась саме щодо першої групи, інші оподатковувались за тим самим режимом, що й суб'єкти підприємництва інших організаційно-правових статусів. Відповідно, зв'язки специфічних режимів оподаткування, доступних виключно для фізичних осіб-підприємців та малих підприємств, (за умов дотримання вимог щодо чисельності зайнятих та масштабі господарського обороту, що визначали віднесення до певної групи платників податків за спрощеною сис-

темою) мають досліджуватись в першу чергу, за показниками спрощеного режиму системи оподаткування.

Для даної стадії першого етапу розвитку системи оподаткування фізичних осіб-підприємців властиве досить динамічне зростання як кількості суб'єктів підприємницької діяльності, що реєструвались у відповідних державних органах, так і обсягів податкових надходжень від оподаткування їх діяльності. Зокрема чисельність фізичних осіб-підприємців, що зареєстровані як платники единого податку за період з 2000 р. до 2008 р. стабільно зростала (табл. 1).

Надвисокі темпи зростання чисельності фізичних осіб-підприємців платників єдиного податку в перші роки дослідженого періоду зумовлені заповненням нової ніші (реєстрація платників єдиного податку розпочалась лише з 1999 р.), а з 2005 р. темпи приросту стабілізувались на рівні близько 15 – 17% щорічних темпів зростання. Загалом за 2000 – 2008 рр. чисельність платників єдиного податку зросла більше ніж в 17 разів порівняно з 1999 р., а середні за 9 років річні темпи приросту такої чисельності становили більше 37%.

За результатами аналізу розвитку системи оподаткування фізичних осіб-підприємців їх загальна чисельність досягла рівня 1137 тис. осіб, тобто близько 5% чисельності економічно активного населення України. З урахуванням чисельності зайнятих (за 2008 р. – 3989 тис. осіб) ця форма підприємництва забезпечувала зайнятість до 25% економічно активного населення України.

Так, на тлі негативної динаміки чисельності наявного населення, відбувалось динамічне зростання показника поширеності використання спрощеного режиму оподаткування: кількість таких суб'єктів малого підприємництва в розрахунку на тисячу наявного населення України досягла на 2008 р. рівня 24,52.¹ Точне по-

¹ Точне порівняння з Європейськими країнами ускладнене через відсутність прямого аналога поняття ФОП в закордонній господарській практиці (як через специфіку реєстрації, так і через специфіку критеріїв віднесення до малого і мікробізнесу), проте наведене значення вже близьке до показників поширеності малого бізнесу багатьох європейських країн.

Основні показники розвитку системи оподаткування фізичних осіб-підприємців в Україні (2000 – 2008 рр.)*

Показники	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	За період в пілому (кумулативним підсумком 2000 – 2008 рр.), %	В середньому за рік (середньо-геометричні річні темпи приросту), %
Чисельність ФОП, зареєстрованих як платники єдиного податку, тис. осіб	182	345,18	426,85	639,84	602,38	696,8	824,4	974,9	1137,1		
Ланцюгові темпи зростання, %	275,34	189,66	123,66	149,90	94,15	115,67	118,31	118,26	116,64	1720,27	37,18
Чисельність ФОП, зареєстрованих як платники єдиного податку в розрахунку на тисячу осіб наявного населення, одиниць	3,68	7,06	8,81	13,33	12,65	14,74	17,57	20,90	24,52		
Ланцюгові темпи зростання, %	278,06	191,62	124,85	151,31	94,90	116,51	119,20	118,97	117,33	1851,80	38,31
Обсяги надходжень до бюджетів всіх рівнів від ФОП платників єдиного податку	225,5	439	659,7	901,4	1078,1	1254,4	1568,8	2035,9	2471,5		
Ланцюгові темпи зростання за номінальними показниками	390,81	194,68	150,27	136,64	119,60	116,35	125,06	129,77	121,40	4283,36	51,81
Ланцюгові темпи зростання за реальними показниками (вираженими в цінках минулого року за допомогою дефлятора ВВП)	317,48	177,07	142,95	126,49	103,86	93,42	108,87	105,72	94,41	1071,62	30,15
Для порівняння											
Темпи зростання реального ВВП	105,9	109,2	105,2	109,6	112,1	102,7	107,3	107,9	102,3	181,81	6,87
Темпи зростання реального ВВП на душу населення	106,95	110,33	106,21	110,64	113,00	103,44	108,10	108,56	102,90	195,71	7,75

* - розраховано автором за даними [5,19]

МАКРОЕКОНОМІКА

рівняння з Європейськими країнами ускладнене через відсутність прямого аналога поняття ФОП в закордонній господарській практиці (як через специфіку реєстрації, так і через специфіку критеріїв віднесення до малого і мікробізнесу), проте наведене значення вже близьке до показників поширеності малого бізнесу багатьох європейських країн.

Середні темпи зростання показника кількості платників єдиного податку в розрахунку на тисячу осіб наявної чисельності досягли за 2000 – 2009 рр. 138% на рік, а за весь період цей показник збільшився порівняно з 1999 р. (першим, коли була запроваджена реєстрація фізичних осіб-підприємців платників єдиного податку) більше ніж у 18 разів.

Отже, вже за перші 9 років функціонування спрощеного режиму оподаткування, він став найбільш поширеною формою виконання фіскальних зобов'язань цією групою платників податків.

Коливання темпів зростання надходжень від фізичних осіб-підприємців близькі до змін темпів зростання чисельності платників єдиного податку. В перші роки досліджуваного періоду спостерігаються надвисокі темпи зростання таких надходжень (відбувається опанування суб'єктами господарювання нової ніші в системі альтернативних режимів оподаткування). Так, темпи зростання розраховані за номінальними показниками спочатку сягають 391, 195%, потім досить плавно знижуються до 120%, 116% (у 2005 р.), знов зростають до 125%, 130% у 2006 р. та 2007 р. і навіть у 2008 залишаються на рівні більше 120%, але вже виключно за рахунок інфляційної складової. Розраховані за номінальними показниками темпи зростання містять вагому інфляційну складову, що не дозволяє використовувати їх для характеристики масштабів фінансових ресурсів, що держава отримує для виконання своїх соціально-економічних функцій. Такі показники можуть порівнюватись з темпами зростання лише номінального ВВП для оцінки використання наявних економічних можливостей

виконання фіскальної функції системи оподаткування ФОП.

Більш змістовним є розрахунок темпів зростання на основі показників надходжень, виражених у цінах попереднього року за допомогою дефлятора ВВП. Такі показники не містять інфляційної складової тому відображають зміну реальних масштабів (купівельної спроможності) надходжень від платників єдиного податку. Коливання надходжень єдиного податку від фізичних осіб-підприємців за використання реальних показників схожі з номінальними, але мають відмінну амплітуду: надвисоке зростання в перші роки і стабілізація після 2003 р. Проте, за реальними показниками темпи зростання податкових надходжень стабілізуються на рівні близько 103% і перший провал позитивної динаміки має місце вже у 2005 р., а в 2008 р. скорочення реальних надходжень від платників єдиного податку досягло - 5,59%. Бачимо, що показники темпів зростання реальних надходжень єдиного податку від фізичних осіб-суб'єктів господарської діяльності мають значно нижчу варіативність ніж номінальні показники. Відповідно, за досить швидких темпів зростання чисельності платників єдиного податку, адекватного зростання наповнення державного бюджету не відбувалось, через скорочення середньої суми надходжень, що припадає на одну фізичну особу підприємця.

Відповідно, лише до 2003 р. включно темпи зростання номінальних надходжень від платників єдиного податку перевищують темпи зростання номінального ВВП, а темпи зростання реальних податкових надходжень – перевищують темпи зростання реального ВВП. Починаючи з 2004 р. ВВП (і ВВП на душу населення) має кращу динаміку ніж показники обсягів надходжень єдиного податку від фізичних осіб-підприємців, як в номінальному, так і в реальному вираженні.

Причиною радикального оновлення умов функціонування системи оподаткування фізичних осіб-суб'єктів господарської діяльності стала гло-

**Основні показники економічного зростання (2009 – 2011 рр.)
системи оподаткування фізичних осіб-підприємців в Україні ***

Показники	2009	2010	2011	За період в цілому (кумулятивним підсумком 2009 – 2011 рр.), %	В середньому за рік (середньо-геоме- тричні річні темпи приросту), %
Чисельність ФОП, зареєстрованих, діяльність яких не припине- на, тис. осіб	3112,7	3115,5	3042,1		
Ланцюгові темпи зростання чисельності ФОП, %	104,37	100,09	97,64	102,01	0,66
Чисельність ФОП, зареєстрованих як платники единого подат- ку, тис. осіб	1161,6	1166,8	1051		
Питома вага ФОП платників единого податку в загальній чи- セルності ФОП, %	37,32	37,45	34,55		
Ланцюгові темпи зростання чисельності ФОП платників одно- го податку, %	102,15	100,45	90,08	92,43	-2,59
Чисельність ФОП, зареєстрованих як платники единого податку в розрахунку на тисячу осіб наявного населення, одиниць	25,17	25,39	22,96		
Ланцюгові темпи зростання, %	102,67	100,84	90,44	93,63	-2,17
Обсяги надходжень единого податку від ФОП, млн. грн.	1103,7	1162,9	1113,2		
Ланцюгові темпи зростання за номінальними показниками, %	86,26	105,36	95,73	87,00	-4,53
Ланцюгові темпи зростання за реальними показниками (вира- женіми в цінах минулого року за допомогою дефлятора ВВП),	76,34	92,59	83,82	59,25	-16,01
Чисельність залінятих у фізичних осіб – підприємців, тис. осіб	4223,5	4122,1	4075,2		
Ланцюгові темпи зростання чисельності зайнятих у ФОП, %	105,88	97,60	98,86	102,16	0,72
Для порівняння					
Темпи зростання реального ВВП	84,90	104,15	106,50	94,17	-1,98
Темпи зростання реального ВВП на душу населення	85,32	104,56	106,92	95,38	-1,56

* - розраховано автором за даними [5,20,21,22,23]

МАКРОЕКОНОМІКА

бальна фінансова криза 2008 – 2009 рр. Показово, що Україна стала однією з країн, економічні показники та добробут населення яких скоротився чи не найбільше в світі: втрата ВВП в 2009 р. сягнула 15,1%, порівняно з 2008 р., ВВП на душу населення – 14,6% [19].

Саме в цей період система оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців вперше зіткнулося із виражено негативною макроекономічною динамікою і пройшла випробування на здатність виконувати свою важливу соціальну функцію: стимулювати самозабезпечення тих верств населення, що втратили зайнятість в сфері середнього і великого бізнесу.

Відповідно, другу стадію першого етапу розвитку системи оподаткування доходів фізичних осіб-підприємців, платників єдиного податку (2009 – 2011 рр.) ми досліджуватимемо виходячи з пріоритетності її стабілізаційної та стимулюючої функції.

Основні показники для оцінки виконання цих функцій, поруч з фіскальною, на другій стадії розвитку системи оподаткування, платників єдиного податку зведені до таблиці 2.

Дані наведені в таблиці 2 свідчать, що соціально-економічні умови функціонування системи оподаткування фізичних осіб-підприємців на другій стадії першого етапу її розвитку суттєво змінилися: достатньо стабільне, хоча й нерівномірне зростання початку 2000-их поступилося місце провальному скороченню економічної активності в 2009 р. і поступовому відновленню в 2010 та 2011 рр., яке все таки не забезпечило поновлення докризових обсягів національного виробництва і економічної активності.

Зокрема, хоча загальна чисельність фізичних осіб-підприємців, що вели господарську діяльність за цей період дещо зросла, чисельність платників єдиного податку скоротилася (майже на 8%, в середньому на -2,6% в рік). Темпи скорочення чисельності платників єдиного податку перевищують темпи скорочення реального ВВП та ВВП на душу населення та темпи скорочення чисельності зайнятого насе-

лення (що зумовило зменшення частки фізичних осіб-підприємців в складі зайнятих на кінець досліджуваного періоду порівняно з його початком). Показник інтенсивності використання населенням такої форми реалізації свого підприємницького потенціалу (кількість платників єдиного податку на 1000 осіб наявного населення) скоротився так само суттєво – на 6,4%, тобто на 2,17% в середньому за рік.

Навіть номінальні розміри податкових надходжень від платників єдиного податку за цей період скоротились на 13%, що також перевищує темпи скорочення реального ВВП та ВВП на душу населення, а в реальному вираженні (за усунення інфляційної складової) скорочення находжень від єдиного податку, сплаченого фізичними особами-підприємцями досягло за 2009 – 2011 рр. 40% порівняно з 2008 р.

Крім того, чисельність зайнятих (що залежить не лише від платників єдиного податку, а й від фізичних осіб-підприємців, що перебувають на загальній системі оподаткування) хоча й зросла за весь досліджуваний період (на 2,2% порівняно з 2008 р.), але таке зростання було забезпечене лише позитивною динамікою у 2009 р. Наступні 2010 та 2011 рр. стали періодом скорочення чисельності зайнятості, зокрема й у тих, хто використовував спрощену систему оподаткування.

Отже, як фінансово-економічні, так і соціальні результати функціонування спрощеного режиму оподаткування фізичних осіб-підприємців, виявили не найкращу здатність єдиного податку виконувати стабілізаційну функцію і компенсувати негативну макроекономічну динаміку.

З урахуванням того, що на першій стадії (під час зростання економіки), після стабілізації показників функціонування спрощеного режиму оподаткування, темпи зростання реальних податкових надходжень також відставали від темпів зростання ВВП, можна стверджувати, що протягом усього першого етапу розвитку системи оподаткування фізичних осіб-підприємців, її здатність вико-

нувати стабілізаційну функцію (діяти контрциклічно і сприяти розширенню економічної активності населення та поповненню ресурсів бюджету в періоди спаду) залишалась далекою від бажаного для суспільства рівня.

Нарешті, період з 2012 р. по теперішній час, ми схильні розглядати як наступний - другий етап розвитку спрощеного режиму системи оподаткування фізичних осіб-суб'єктів господарської діяльності. Основна причина такого виділення – прийняття в кінці 2011 р. Податкового Кодексу і запровадження його в дію з 2012 р.

Цей період відрізняється низкою динамічних зрушень, що стосувались нормативно-правового забезпечення функціонування спрощеного режиму оподаткування; місця єдиного податку з фізичних осіб-підприємців у структурі податкових надходжень місцевих бюджетів та єдиного податку в структурі податкових надходжень від фізичних осіб – суб'єктів господарської діяльності, макроекономічної динаміки й політичної ситуації в країні.

У змінах нормативно-правового забезпечення функціонування спрощеного режиму оподаткування, (від докладного аналізу яких ми поки утримуємося через обмеженість обсягів цієї статті), можна виділити такі найбільш значущі складові.

По-перше, було уточнено перелік податків, від сплати яких звільнювались платники єдиного податку. По-друге, платники такого податку були позбавлені права реєструватися платниками податку на додану вартість на добровільних засадах (пізніше це право було поновлено). По-третє, контрагенти платників єдиного податку були позбавлені права включати свої виплати на адресу фізичної особи-підприємця до складу валових витрат операційної діяльності (пізніше платники такого податку 3-ої та 4-ої групи отримали таке право). По-четверте, платники єдиного податку зобов'язувались самостійно розраховувати та окремо сплачувати (як 34,7 % мінімальної заробітної плати) єдиний соціальний внесок.

В 2012 р. кількість груп платників єдиного податку була збільшена до 6-ти та були внесені певні зміни в критерії віднесення доожної групи платників (спрямовані, як на повніше використання податкового потенціалу, так і на спрощення процедур класифікації фізичних осіб платників єдиного податку до певних груп), а платежі для платників єдиного податку 1 та 2 груп були визначені як такі, що мають здійснюватись в авансовій формі.

Надалі, з 1 січня 2015 р. кількість груп платників знов була зменшена

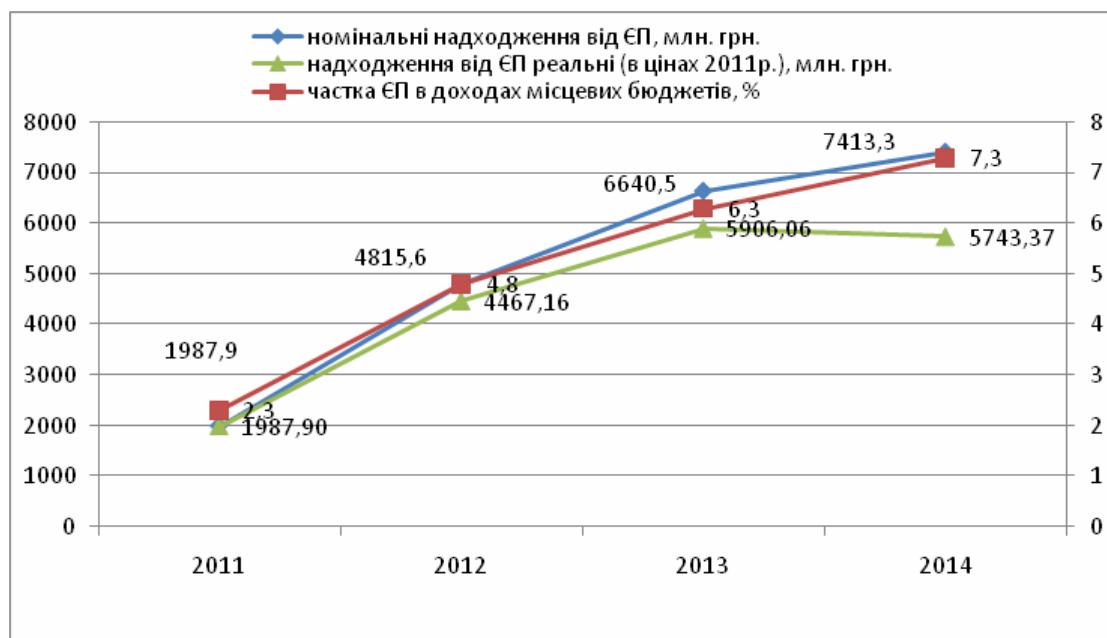


Рис. 1. Зростання вагомості надходжень від єдиного податку (ЄП) як джерела наповнення місцевих бюджетів (за даними [23,25])

до 4-ъох, а також була підвищена верхня межа доходу, що визначав можливість використання спрощеного режиму оподаткування. Змін також зазнав такий важливий аспект роботи фізичних осіб-підприємців на єдиному податку як визначення груп його платників, доходи яких, отримані від контрагентів діяльності, що використовують загальну систему оподаткування можуть бути віднесені останніми до складу валових витрат операційної діяльності.

Зміни ролі єдиного податку з фізичних осіб-підприємців у податковій системі України виразились у суттєвому підвищенні функції єдиного податку як джерела наповнення місцевих бюджетів (рис. 1), а єдиного податку з фізичних осіб – у складі надходжень від єдиного податку з фізичних і юридичних осіб (рис. 2).

Наведені на рисунку 1 графіки ілюструють радикальний стрибок обсягів надходжень від єдиного податку в 2012 р.: навіть в реальних показниках, після елімінування впливу інфляційної складової, темпи зростання сягають майже 2,25 разу. Відповідно і частка єдиного податку в складі податкових надходжень місцевих бю-

джетів зросла з 2,3% до 4,8%, в 2012 р., 6,3 – в 2013 р. і 7,3% в 2014 р.

Показово, що зростання питомої ваги єдиного податку в складі податкових надходжень місцевих бюджетів не припинилось в умовах погіршення макроекономічної кон'юнктури (в 2014 р.). Це свідчить про більшу стійкість єдиного податку (на другому етапі становлення системи оподаткування фізичних осіб-підприємців) до несприятливих коливань ВВП та економічної активності населення, порівняно з іншими податками й зборами, що є джерелами податкових надходжень до місцевих бюджетів.

Динаміка внутрішньої структури надходжень від єдиного податку свідчить, що з 2012 р. відбувся радикальний перерозподіл загальної маси надходжень між фізичними особами-підприємцями і юридичними особами: питома вага перших в складі надходжень від ЄП зросла з 56% до 75% (відповідно питома вага надходжень від юридичних осіб впала з 44% до 25%).

Така зміна відбулась меншою мірою за рахунок збільшення загальної кількості платників єдиного податку, а більшою мірою – за рахунок

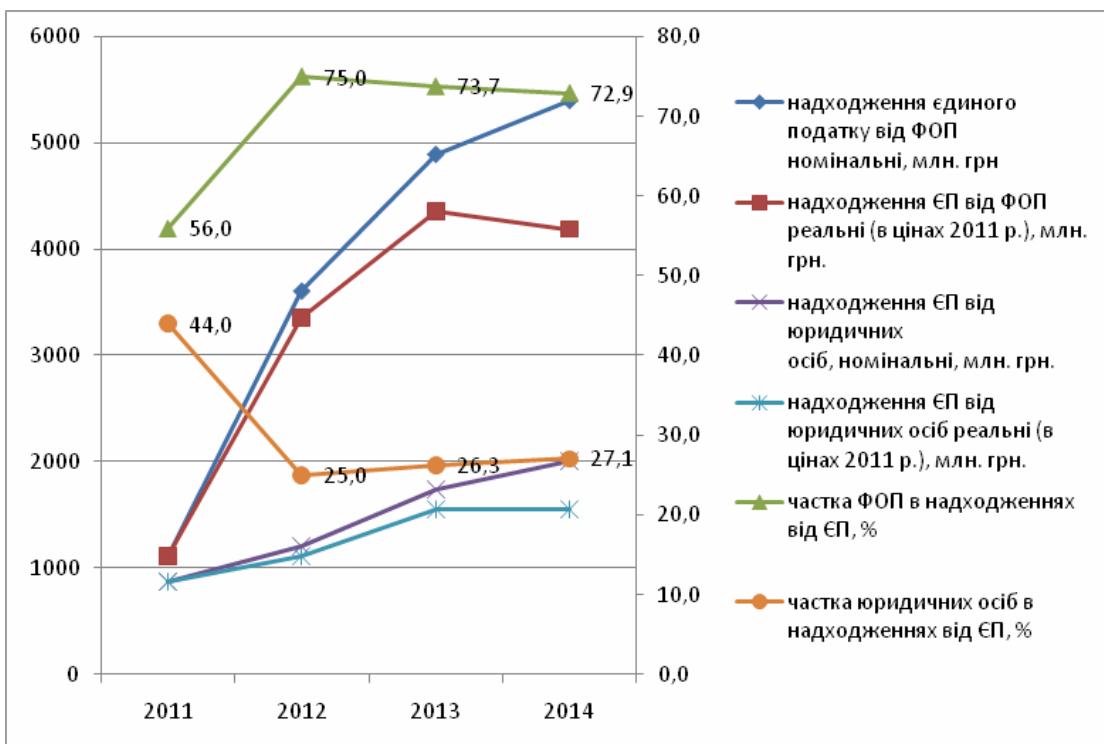


Рис. 2. Зростання значущості надходжень єдиного податку від фізичних осіб в складі податкових надходжень від єдиного податку (ЄП) (за даними [23,25]).

перереєстрації тих самих суб'єктів підприємництва в статусі фізичних осіб-підприємців замість юридичних осіб (про це свідчить суттєве зростання темпів зростання загальної кількості платників єдиного податку від темпів зростання кількості фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності платників єдиного податку).

Зміни соціально-економічних умов виразились в стабілізації ВВП та рівня економічної активності населення в 2012 – 2013 рр. та падінні ВВП – починаючи з 2014 р. (табл. 3).

З даних таблиці випливає, що в 2012 – 2013 рр. система спрощеного оподаткування фізичних осіб-підприємців забезпечила радикальне зростання обсягів податкових надходжень на тлі стагнації обсягів ВВП, а в 2014 р. темпи скорочення надходжень від єдиного податку як в номінальному, так і в реальному вираженні були меншими за темпи скорочення ВВП та ВВП на душу населення. Відповідно, вперше за історію розвитку системи оподаткування, зокрема спрощеного режиму оподаткування цієї групи платників податків, вона виявила здатність до контролю циклічної дії. На тлі стагнації ВВП було забезпеченено більше ніж триразове зростання податкових надходжень в 2012 р. та досягнуті досить високі темпи зростання у 2013 р. (35,6% темпів приросту в номінальних і 30,0% – в реальних показниках). В умовах згортання масштабів економічної діяльності в економіці у 2014 р. (реальний ВВП скоротився маже на 7% порівняно з 2013 р.) обсяги надходжень єдиного податку від фізичних осіб-підприємців в номінальному вираженні зросли, а темпи скорочення реальних показників (за елімінування інфляційної складової) були меншими за темпи скорочення ВВП і ВВП на душу населення (реальні обсяги надходжень ЄП від ФОП скоротились в 2014 р. порівняно з 2013 р. менше ніж 4%).

В цілому за другий період, зафіксовано більше ніж чотирикратне зростання обсягів податкових надходжень від фізичних осіб-підприємців на єдиному податку в номінальному

(на 485,5% порівняно з 2011 р.) і майже чотирикратне (на 376,2% порівняно з 2011 р.) в реальному вираженні. Отже, незважаючи на складності 2014 р. загальні результати функціонування системи оподаткування ФОП й зокрема спрощеного режиму такого оподаткування виявились досить позитивними, особливо з урахуванням несприятливої макроекономічної кон'юнктури.

Зафіксоване зростання обсягів податкових надходжень ЄП від ФОП було забезпеченено як за рахунок зростання охоплення ФОП спрощеним режимом оподаткування (на 20,1% у 2012 р. та 3,5; у 2013 р.), так і зростання обсягів питомих надходжень в розрахунку на одну особу – підприємця. В номінальному вираженні таке зростання склало 2,68 рази – у 2012 р. і 31% приросту – у 2013 р. В реальному вираженні – 2,49 рази в 2012 р. та 25,7% приросту в 2013 р.

В 2014 р. зростання питомих розмірів надходжень ЄП продовжилося і стало вирішальним чинником пом'якшення негативного впливу макроекономічної кон'юнктури на обсяги надходжень ЄП від ФОП.

Такі позитивні результати функціонування спрощеного режиму оподаткування ФОП ми пов'язуємо з низкою змін в нормативно-правовому забезпеченні діяльності «спрощенців», що відбулися у 2012 р. Зокрема, виділення 6-ти груп замість 4-х (шоста не передбачала діяльність ФОП, але уточнення критеріїв класифікації між першими чотирма сприяло поліпшенню фіiscalьних умов діяльності ФОП); дозвіл на добровільну реєстрацію в якості платника ПДВ (з використанням ставки оподаткування зменшеної на сукупні витрати доходу 5%); збільшення верхньої межі доходу, що дозволяє реєстрацію в якості ФОП. Всі ці зміни, з одного боку, поліпшили умови діяльності ФОП, що зумовило досить динамічне підвищення надходжень єдиного податку від ФОП. З іншого – ускладнили процедури класифікації ФОП за групами платників єдиного податку та збільшили навантаження на фіiscalьні органи держави.

МАКРОЕКОНОМІКА

Таблиця 3

**Основні характеристики третього етапу розвитку системи оподаткування ФОП
в Україні за досяжними статистичними даними (2012 – 2014 рр.)***

Показники	2012	2013	2014	За період в цілому (кумулятивним підсумком 2012 – 2014 рр.), %	В середньому за рік (середньо-геометричні річні темпи приросту), %
Чисельність ФОП, зареєстрованих як платники єдиного податку, тис. осіб	1271	1315	1040		
Ланцюгові темпи зростання чисельності ФОП платників единого податку, %	120,93	103,46	79,09	98,95	-0,35
Чисельність ФОП, зареєстрованих як платники єдиного податку в розрахунку на тисячу осіб наявного населення, одиниць	278,52	288,67	228,94		
Ланцюгові темпи зростання чисельності ФОП на тисячу населення, %	121,32	103,64	79,31	99,72	-0,09
Обсяги надходжень єдиного податку від ФОП, млн. грн.	3610,9	4897,2	5404,8		
Ланцюгові темпи зростання за номінальними показниками, %	324,37	135,62	110,37	485,53	69,33
Ланцюгові темпи зростання за реальними показниками (вираженими в цінах минулого року за допомогою дефлятора ВВП), %	300,90	130,03	96,14	376,16	55,52
Питомі обсяги податкових надходжень на одного платника ЕП, тис. грн. / особу-підприємця	2,84	3,72	5,20		
Ланцюгові темпи зростання питомих надходжень (номінальні), %	268,23	131,08	139,55	490,65	69,93
Ланцюгові темпи зростання питомих надходжень (реальні, за елімінування інфляційної складової), %	248,82	125,68	121,56	380,13	56,07
Для порівняння					
Темпи зростання реального ВВП	100,2	100,0	93,2	93,39	-2,26
Темпи зростання реального ВВП на душу населення	100,4	100,3	93,5	94,16	-1,99

* - розраховано автором за даними [23,25,26]

На тлі процесів реформування фіiscalьних органів держави та запровадження новітніх технологій обслуговування платників податків (зокрема використання системи електронних декларацій) це спричинило потужний «зворотний тиск», спрямований на зменшення навантаження на працівників державної фіiscalьної служби України й з 1 січня 2015 р. була повернута система класифікації платників єдиного податку на 4 групи.

Бачимо важливу суперечність, форми вирішення якої значною мірою впливають на результативність системи оподаткування ФОП. Підвищення її соціально-економічної ефективності вимагає зростання її диференційованості, застосування специфічних режимів оподаткування для представників окремих сегментів загальної сукупності ФОП. Але така диференціація підходів ускладнює процедури адміністрування податків. Якщо переважна частина тягаря такого ускладнення покладається на підприємців – це суттєво зменшує привабливість фіiscalьного режиму для них та провокує збільшення масштабів їхньої тіньової економічної активності. Якщо переважна частка тягаря з ускладнення процедур адміністрування податків покладається на працівників фіiscalьних органів (як сталося в останні роки в Україні), це зумовлює активізацію політичних процесів, спрямованих на спрощення процедур адміністрування податків і, відповідно, зменшення диференціації податкових режимів. На нашу думку, саме результати пошуку прийнятного компромісу між складністю процедур адміністрування податків з ФОП – з одного боку, й рівнем соціально-економічної ефективності функціонування системи оподаткування цієї групи платників податків – з іншого, і визначатиме надалі перспективи розвитку спрощеного режиму оподаткування ФОП в Україні.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

1. Протягом першого етапу розвитку спрощеного режиму оподаткування в Україні (2000 – 2011 рр.) для системи оподаткування фізич-

них осіб-підприємців загалом та її спрощеного режиму зокрема було властиве поступове зростання соціально-економічної ефективності, що виражалось в таких тенденціях: помірне зростання абсолютних масштабів і частки сектору зареєстрованої економічної активності фізичних осіб-підприємців; динамічне в перші роки існування спрощеного режиму оподаткування і помірне після 2004 р. підвищення охоплення фізичних осіб-підприємців спрощеним режимом оподаткування (сплата єдиного податку); помірне зростання як абсолютних обсягів податкових надходжень від єдиного податку (що в реальних показниках іноді переривалось скороченням обсягів податкових надходжень), так і частки цього джерела надходжень в складі зведеного бюджету України.

2. На першому етапі розвитку спрощеного режиму оподаткування в Україні чи не головним недоліком як єдиного податку, так і системи оподаткування фізичних осіб-підприємців загалом стала її мінімальна здатність до виконання стабілізаційної функції. Це виявилося у тому, що в періоди несприятливої макроекономічної кон'юнктури темпи скорочення податкових надходжень випереджали темпи зниження ВВП, а уповільнення темпів зростання ВВП супроводжувалось більш ніж пропорційним зменшенням обсягів податкових надходжень.

3. На другому етапі розвитку спрощеного режиму оподаткування фізичних осіб-підприємців в Україні (з 2012р.), завдяки змінам нормативно-правового забезпечення оподаткування єдиним податком було забезпечено поліпшення соціально-економічної ефективності такого режиму оподаткування, що виявилося як в радикальному підвищенні обсягів податкових надходжень на тлі стагнації ВВП, так і в зростанні привабливості спрощеного режиму оподаткування та статусу фізичних осіб-підприємців для представників малого і мікробізнесу.

4. На другому етапі розвитку спрощеного режиму оподаткування в Україні виявилася також важлива су-

МАКРОЕКОНОМІКА

перечність, властива спрощеному режиму оподаткування. З одного боку, підвищення соціально-економічної ефективності системи оподаткування фізичних осіб-підприємців вимагає зростання її диференційованості та застосування специфічних режимів оподаткування для представників окремих сегментів цієї групи платників податків. Проте, таке зростання диференціації податкових режимів (наприклад, збільшення кількості груп платників податків чи розгалуження критеріїв для їх класифікації за групами) ускладнює процедури адміністрування податків, що підвищує навантаження як на працівників фіскальних органів держави, так і на підприємців. Для останніх зростання складності подання звітності може виявитись більш впливом фактором виведення економічної активності в тіньовий сектор, ніж власне розміри податкового навантаження.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Коцупатрій М.М., Ковач С.І., Безверхий К.В. Системи оподаткування діяльності фізичних осіб-підприємців в Україні. / Актуальні проблеми економіки №10(136), 2012. С. 183 – 194.
2. Луніна І.О. Формування місцевих бюджетів на основі принципу еквівалентності: шлях до ефективної бюджетної системи України / І.О. Луніна // Фінанси України. – 2010. – №9. – С. 14-19.
3. Надьон Г.О., Харківський М.С. Перспективи розвитку системи місцевого оподаткування в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду / Г.О. Надьон, М.С. Харківський // Часопис економічних реформ. – 2010. – №3. – С. 28-33.
4. Захарова Н.І., Тараненко В.Є., Хіміч К.І. Критерії оцінювання фіскальної ефективності місцевого оподаткування / Н.І. Захарова, В.Є. Тараненко, К.І. Хіміч // Вісник ДДФА. Економічні науки. - №2. – 2012. – с. 162-170.
5. Слатвінська М. О. Альтернативні системи оподаткування малого бізнесу: стан, проблеми, перспективи: монографія – Одеса: ОНЕУ, 2012. – 252 с.
6. Ольвінська Ю. О. Основні напрями підвищення ефективності функціонування суб'єктів підприємницької діяльності / Формування ринкових відносин в Україні. – 2013.- №12. – С. 167-171.
7. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори / Монографія. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
8. Інновації у фінансовій сфері [Текст]: монографія / [В. М. Опарін, Т. В. Паєненко, В. М. Федосов та ін.]; за заг. ред. В. М. Опаріна; М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана», Ін-т фінансово-інноваційних досліджень. - К.: КНЕУ, 2013. - 444 с.
9. Карлін М. І. Державні фінанси розвинутих країн [Текст]: навч. посібник / М. І. Карлін, 2010. - 480 с.
10. Небрат В.В. Еволюція теорії державних фінансів в Україні [Текст]: монографія / [ред.: І. І. Бажал, І. І. Нестеренко, Т. П. Тацій, В. М. Ускова], К.: Інститут економіки та прогнозування, 2013. - 584 с.
11. Кvasнюк Б. Є. та Киреєв С.І. Моделі соціально-економічного розвитку в переходному суспільстві // Трансформація моделі економіки України (ідеологія, протиріччя, перспективи - Інститут економічного прогнозування. / За редакцією академіка НАН України В.М. Геєця. – К.: Логос, 1999. – 500 с.
12. Панасюк О.В. Перспективи удосконалення альтернативних режимів оподаткування в Україні / Ефективна економіка. – №5. 2015р. електронний ресурс, режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4047>
13. Самотоєнкова О. В. Розвиток інфраструктури малого та середнього бізнесу в Україні / О. В. Самотоєнкова, Ю. О. Ольвінська // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць. Випуск 37. Одеса: ОДЕУ, 2009. С. 166 – 170.
14. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва // Указ

Президента України від 3.07.1998 р. № 727/98 // Електронний ресурс. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/727/98.

15. Про внесення змін до Указу Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва 3.07.1998 р.// Указ Президента України від 28.06.1999 р. № 746. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/746/99.

16. Про прибутковий податок з громадян // Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 13-92// Електронний ресурс. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92.

16. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 №2464-VI // zakon1.rada.gov.ua.

18. Про фіксований сільськогосподарський податок // Закон України від 17.12.1998 р. № 320-14// Електронний ресурс. Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/320-14.

19. Державна служба статистики України «Україна у цифрах у2011 році». Статистичний збірник / За редакцією Осауленка О. Г. - Київ 2012р. – 251с.

20. Аналітичний звіт про стан і перспективи розвитку малого та середнього підприємництва в Україні / Державна служба України з питань регуляторної політики розвитку підприємництва. Електронний ресурс. Режим доступу: www.dkrp.gov.ua/info/3226

21. Мединська Т.В. Єдиний податок у формуванні доходів місцевих бюджетів та податковий контроль за йогосплатою / Статій розвиток економіки № 2(24). – 2014. С. 218 – 224.

22. Білик В.В. Сучасні тенденції розвитку малого та середнього бізнесу в Україні / Ефективна економіка. – №3. 2012р. електронний ресурс, режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1012>

23. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2014р. / [Зубенко В.В., Самчинська І.В., Рудик А.Ю.]; ІБСЕД, USAID, Київ, 2015., - 77с.

24. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.

25. Кравчук. К. Оподаткування МСП: стимули, контроль та ефективність. Матеріали проекту USAID «Лідерство в економічному врядуванні» Електронний ресурс. Режим доступу: http://www.slideshare.net/IER_Kyiv/lev-ier-3rd-groupkk

26. Державна служба статистики України Статистичний щорічник України за 2014 рік. / За редакцією Жук І. М. – Київ, 2015. 586с.

REFERENCES

1. Kotcupatrii, M. (2012), Systemy opodatkuvannya diyal'nosti fizychnykh osib-pidpryyemtsiv v Ukrayini, Aktual'ni problemy ekonomiky, #10, pp. 183-194.
2. Lunina, I. (2010), Formuvannya mistsevykh byudzhetiv na osnovi pryntsypu ekvivalentnosti: shlyakh do efektyvnosti byudzhetnoyi systemy Ukrayiny, Finansi Ukraini, #9, pp. 14-19.
3. Nad'on, G. (2010), Perspektyvy rozvytoku systemy mistsevoho opodatkuvannya v Ukrayini z urakhuvannym zarubizhnoho dosvidu, Chasopis ekonomicnih reform, #3, pp. 28-33.
4. Zaharova, N. (2012), Kryteriyi otsinyuvannya fiskal'noyi efektyvnosti mistsevoho opodatkuvannya, Visnik DDFA. Ekonomicni nauki, #2, pp. 162-170.
5. Slatvins'ka, M. (2012), Al'ternatyvni systemy opodatkuvannya maloho biznesu: stan, problemy, perspektyvy, ONEU, Kyiv, Ukraine.
6. Ol'vins'ka, Yu. (2013), Osnovni napryamy pidvyshchennya efektyvnosti funktsionuvannya sub'yektiv pidpryyemnyts'koyi diyal'nosti, Formuvannya rynkovykh vidnosyn v Ukrayini, #12, pp. 167-171.
7. Krisovatij, A. (2010), Dominanty harmonizatsiyi opodatkuvannya: natsional'ni ta mizhnarodni vektry, Pidruchniki i posibniki, Ternopil', Ukraine.
8. Fedosov, V. (2013), Innovacii u finansovij sferi, KNEU, Kyiv, Ukraine.

МАКРОЕКОНОМІКА

9. Karlin, M. (2010), Derzhavni finansy rozvynutyykh krayin, kyiv, Ukraine.
10. Nebrat, V. (2013), Evolyutsiya teoriyi derzhavnykh finansiv v Ukrayini, Institut ekonomiki ta prognozuvann'a, Kyiv, Ukraine.
11. Kvasnyuk, B. (1999), Modeli sotsial'no-ekonomicchnoho rozvytku v perekhidnomu suspil'stvi, Transformatsiya modeli ekonomiky Ukrayiny (ideolohiya, protyrichchya, perspektyvy), Instytut ekonomicchnoho prohnozuvannya, Kyiv, Ukraine.
12. Panasyuk, O. (2015), Perspektyvy udoskonalennya al'ternatyvnykh rezhyimiv opodatkuvannya v Ukrayini, Efektyvna ekonomika, #5, Rezhym dostupu: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4047>.
13. Samotoyenkova O. (2009), Rozvytok infrastruktury maloho ta seredn'oho biznesu v Ukrayini, Visnyk sotsial'no-ekonomicnykh doslidzhen', Vypusk 37, pp. 166-170.
14. Pro sproshchenu systemu opodatkuvannya, obliku ta zvitnosti sub'yektiv maloho pidpryyemnytstva // Ukaz Prezydenta Ukrayiny vid 3.07.1998 r. # 727/98 // Elektronnyy resurs. Rezhym dostupu: zakon.rada.gov.ua/laws/show/746/99.
15. Pro vnesennya zmin do Ukarzu Prezydenta Ukrayiny «Pro sproshchenu systemu opodatkuvannya, obliku ta zvitnosti sub'yektiv maloho pidpryyemnytstva 3.07.1998 r.// Ukaz Prezydenta Ukrayiny vid 28.06.1999 r. # 746. Rezhym dostupu: zakon.rada.gov.ua/laws/show/746/99.
16. Pro prybutkovyy podatok z hromadyan // Dekret Kabinetu Ministriv Ukrayiny vid 26.12.1992 r. # 13-92// Elektronnyy resurs. Rezhym dostupu: zakon.rada.gov.ua/laws/show/13-92.
17. Pro zbir ta oblik yedynoho vnesku na zahal'noobov'yazkove derzhavne sotsial'ne strakhuvannya: Zakon Ukrayiny vid 08.07.2010 #2464-VI // zakon1.rada.gov.ua.
18. Pro fiksovany sil's'ko-hospodars'kyy podatok // Zakon Ukrayiny vid 17.12.1998 r. # 320-14// Elektronnyy resurs. Rezhym dostupu: zakon.rada.gov.ua/laws/show/320-14.
19. Ukraina u tcifrah u 2011 r. (2012), Derzhavna sluzhba statistiki Ukrayini, Kyiv, Ukraine.
20. Analytichnyy zvitpro stan i perspektivy rozvytkumaloho ta seredn'oho pidpryyemnytstva Ukrayini, DSURPRP, Elektronnyy resurs. Rezhym dostupu: www.dkrp.gov.ua/info/3226.21.
21. Medyns'ka, T. (2014) Yedyny podatok u formuvanni dokhodiv mistsevykh byudzhetiv ta podatkovyy kontrol' za yoho splatoyu, Stalyy rozvytok ekonomiky, #2, pp. 218-224.
22. Bilyk, V. (2012), Suchasni tendentsiy rozvytku maloho ta seredn'oho biznesu v Ukrayini, Efektyvna ekonomika, #3, Elektronnyy resurs. Rezhym dostupu: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1012>
23. Budgetnij monitoring, (2015), IBSED, USAID, Kyiv, Ukraine
24. Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 2 hrudnya 2010 roku # 2755-VI// Elektronnyy resurs. Rezhym dostupu: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1469955044648765>.
25. Kravchuk. K. Opodatkuvannya MSP: stymuly, kontrol' ta efektyvnist'. Materiali proektu USAID «Liderstvo v ekonomichnому vryaduvanni» Elektronnyy resurs. Rezhym dostupu: http://www.slideshare.net/IER_Kyiv/lev-ier-3rd-groupkk.
26. Statistichnij schorishnik 2014, (2015), DSSU, Kyiv, Ukraine.

ПІДПУ