

организации управления. Примером этого может служить современная Япония, где японские компании передают своим зарубежным партнерам, в одном случае, систему контроля качества продукции, в другом случае – систему руководства производством (компании «Honda», «Fuji», «Херох»).

Очевидно, что соотношение этих двух широких категорий трансфера управленческих технологий – передача всей совокупности управленческих форм и передача отдельных элементов организации управления – имеет более произвольный характер, нежели в производственных технологиях, поскольку даже полная управленческая модель, перенесённая в другое общество, никогда не будет полностью соответствовать «материнской», копируемой модели: слишком велико будет влияние местных социальных, культурных, национальных и иных факторов в стране-реципиенте. Эта особенность международного трансфера управленческих технологий является одной из ключевых проблем, стоящих перед транснациональными корпорациями. Вопрос заключается в том, пытаются ли ТНК передавать полную управленческую технологию материнской

компании своим иностранным филиалам или передавать минимально необходимые элементы управления, требующиеся для успешной координации деятельности филиалов ТНК.

**Выводы.** Трансфер передовых технологий, в частности управленческих технологий, может быть обеспечен посредством такой развитой сегодня формы международного экономического сотрудничества, как прямые иностранные инвестиции.

В сегодняшней экономической ситуации в Украине, когда объёмы иностранного инвестирования в ней недостаточно велики, можно предположить, что основным каналом влияния прямых иностранных инвестиций на экономику страны становятся внешние технологические эффекты. Именно эти эффекты можно рассматривать как основной источник распространения и усвоения среди украинских компаний современных управленческих технологий – одного из перспективных направлений международного научно-технического сотрудничества стран в условиях глобализации.

#### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Герчикова И. Н. Международное коммерческое дело / И. Н. Герчикова. - М., 1996.
2. Захарченко В. И. Новая экономика для новой Украины / В. И. Захарченко // Економіст. - 2009. - №2.
3. Иванов Н. Глобализация и проблемы оптимальной стратегии развития / Н. Иванов // МЭи-МО. - 2000. - № 2.
4. Медведев А. И. Современный капитализм: роль внешнеэкономических связей в НТП / А. И. Медведев, А. Н. Ткаченко, Ю. В. Аджубей. - М., 1989.
5. Практика глобализации: игры и правила новой эпохи. - М., 2000.
6. Смирнов Э. А. Управленческие технологии как объект функционального аудита / Э. А. Смирнов // Менеджмент в России и за рубежом. - 2000. - № 3.
7. Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора: основы теории государственных финансов / Л. И. Якобсон. - М., 1996.
8. Defense national. 1994. - № 10.
9. Enos J. L. Transfer of technology // Asian-Pacific Economic Literature. 1989. Vol. 3. March. - P. 3 - 37.
10. Helleiner G. K. Role of Multinational Corporation in the Less Developed Countries Trade in Technology // World Development. 1975. №3. - P. 161-189.
11. Stephen H. Technology and Organizational Culture : The Human Imperative in Integrating New Technology into Organizational Design // Technology in Society. 1988. - № 10.
12. Stewart F. Technology and underdevelopment. L., 1977. - P. 1 - 3.
13. Westney D. E. Source // The International Trade Journal. 1989. №4. - P. 69 - 90.



УДК 664:336.22

**БУТЕНКО А.І., д-р. екон. наук, проф., КАРПІНСЬКА Г.В., канд. екон. наук, наук. співробітник,  
НОСОВА Н.І., пров. інженер**

Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, м. Одеса

### **ПРОБЛЕМИ УЗГОДЖЕННЯ ІНТЕРЕСІВ ПІДПРИЄМСТВ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ І ОРГАНІВ ВЛАДИ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ**

У статті наведені результати дослідження проблем узгодження інтересів підприємств харчової промисловості і органів влади у сфері оподаткування та запропоновано ряд заходів щодо їх вирішення.

**Ключові слова:** податкова система, податкове навантаження, акциз.

The results of the interests' conciliation study of the food industry enterprises and tax assessment authority have been presented, some measures to conclude them have been proposed.

**Keywords:** tax system, tax burden, excise.

**Вступ.** Результати економічної діяльності і можливості підприємницьких структур багато в чому залежать від сприяння держави їхньому розвитку і стимулюванню зацікавленості в бізнесі. Мета економічної діяльності підприємницьких структур полягає в максимізації прибутку і розширенні сфери своєї діяльності. У той же час, найважливішими завданнями державних органів є збільшення обсягу податкових надходжень у бюджет, розширення соціальних програм і підтримка підприємництва на рівні країни і регіону. Виконання цих завдань неможливе без узгодження інтересів органів влади різних рівнів та підприємництва.

**Постановка завдання.** Метою даної статті є дослідження проблем підприємництва та зокрема підприємств харчової промисловості у сфері оподаткування.

**Результати.** Проблемою узгодження інтересів органів влади та підприємництва займаються чимало українських та російських дослідників. Зокрема, їхня увага концентрується на питаннях, пов'язаних з відстоюванням представниками бізнесу своїх інтересів при розробці та провадженні державою регуляторної політики, з відносинами у

сфері соціальної відповідальності бізнесу. Автори доходять висновків про необхідність розбудови інституційних механізмів впливу бізнесу на державні рішення у сфері економічної політики та про потребу поширення соціальної активності підприємств. Водночас поки що бракує комплексного підходу, який дозволив би пов'язати в єдину систему стосунки між органами державної влади та представниками бізнесу на основі об'єктивних економічних закономірностей. Однією з таких об'єктивних закономірностей, на нашу думку, є те, що неконкурентоспроможний і збитковий бізнес не має стимулів і можливостей вкладати ресурси у розвиток людського потенціалу і навколишнього середовища, тобто реалізовувати свою соціальну відповідальність. Тому соціальна відповідальність бізнесу нерозривна з відповідальністю держави перед бізнесом за створення умов для зміцнення конкурентоспроможності національних компаній та заохочення їхнього розвитку. Проте, згідно до даних, наведених у звіті Doing Business-2010 (Ведення бізнесу), Україна знаходиться на 142 місці зі 183 країн світу за простотою ведення бізнесу (табл. 1) [1].

Таблиця 1

**Простота ведення бізнесу в Україні\***

Простота ведення бізнесу	Ведення бізнесу 2009 - рейтинг країни	Ведення бізнесу 2010 - рейтинг країни	Зміна рейтингу
Загальні умови ведення бізнесу, в т.ч.:	145	142	-3
Реєстрація підприємств	128	134	6
Одержання дозволів на будівництво	179	181	2
Найом робочої сили	100	83	-17
Реєстрація власності	140	141	1
Кредитування	28	30	2
Захист інвесторів	142	109	-33
Оподаткування	180	181	1
Ліквідація підприємств	143	145	2

Одним з найвагоміших факторів, що перешкоджає розвитку підприємництва в Україні, є оподаткування (Україна посіла 181 місце зі 183 досліджуваних країн.). Результати анкетування деяких керівників підприємств харчової промисловості Одеського регіону також свідчать про найбільший вплив податкової політики на можливість подальшого розвитку їх підприємств. Застосування податків є одним з економічних методів управління та забезпечення тісного зв'язку загальнодержавних інтересів з комерційними інтересами підприємств, підприємств незалежно від їх відомчого підпорядкування, форм власності та організаційно-правової форми. За допомогою податків регулюється зовнішньоекономічна діяльність, яка включає залучення іноземних інвестицій, та формується доход і прибуток підприємства. Податкова політика держави тісно пов'язана з ціновою політикою підприємця, що є головним регулятором ринкового господарства. Завдяки податкам держава може проводити політику щодо

розвитку наукомістких виробництв і ліквідації збиткових підприємств.

Таким чином, податкова система виступає головним інструментом впливу держави на розвиток господарства, з її допомогою держава втручається в роботу ринка, регулює розвиток підприємництва, сприяючи розвитку одних галузей і стримуючи розвиток інших.

Аналіз становлення та розвитку системи оподаткування в Україні, а також результати опитування керівників підприємств харчової промисловості Одеського регіону дозволили виявити основні проблеми, які потребують узгодження інтересів органів державної влади та бізнесменів у сфері оподаткування:

1. Нестабільність податкової системи. Становлення системи оподаткування в Україні почалося з ухваленням 25 червня 1991 р. Закону "Про систему оподаткування". У ньому було визначено принципи побудови і призначення системи оподаткування, дано перелік податків, зборів, названо

платників та об'єкти оподаткування. Таким чином, було закладено основи системи оподаткування, створено передумови для її наступного розвитку. Враховуючи зміни в податковій політиці держави, необхідність подальшого вдосконалення оподаткування, 2 лютого 1994 р. було ухвалено другий варіант Закону "Про систему оподаткування". Третій варіант цього закону Верховна Рада України ухвалила 18 лютого 1997 р. Що стосується системи оподаткування прибутку (доходу) підприємств, в стабільності якої найбільш зацікавлені підприємці, слід зауважити, що протягом 1991-1997 рр. неодноразово змінювався об'єкт оподаткування. У цей період об'єктами оподаткування послідовно були: 1991 р. - прибуток; 1992 р. - валовий дохід; 1993 р. (перший квартал) - прибуток; 1993 (з другого кварталу) - 1994 рр. - валовий дохід; 1995-1997 рр. (до 1 липня) - прибуток, що визначався коригуванням балансового прибутку; з 1 липня 1997 р. - прибуток, що визначався через коригування валового доходу. Період оподаткування прибутку підприємств 1995, 1996, 1997 (перше півріччя) рр. був найтривалішим і свідчив про певну стабілізацію податкової системи. Механізм оподаткування прибутку тоді сформувався згідно із Законом "Про оподаткування прибутку підприємств", що був ухвалений 28 грудня 1994 р. Протягом указанного періоду в оподаткування прибутку були внесені несуттєві зміни, що не порушували його механізму в цілому. Цей період в оподаткуванні прибутку, окрім стабілізації податкової політики, мав кілька інших позитивних особливостей для підприємств. Оскільки оподаткований прибуток визначався головним чином на підставі скоригованого балансового прибутку, податковими адміністраціями здійснювався контроль за правильним формуванням прибутку підприємств. У підприємств не було необхідності вести окремий податковий облік. Нарахований податок на прибуток зменшувався на суму витрат, здійснених за рахунок чистого прибутку підприємства, спрямованого на фінансування реконструкції і модернізації активної частини основних фондів (до 20% нарахованого податку на прибуток). Це сприяло прискоренню технічного прогресу на підприємствах. У підприємств була можливість звільнитися від оподаткування прибутку, спрямований на фінансування утримання соціальної інфраструктури підприємства, на благодійну діяльність, поповнення оборотних коштів.

З прийняттям Закону "Про внесення змін в Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств"" з другого півріччя 1997 р. відбулися істотні зміни в оподаткуванні підприємницької діяльності, спрямовані на підтримку виробника, активізацію інвестиційної діяльності підприємств.

Принципово новим в ухваленому Законі було також: визначення об'єкта оподаткування. Обчислення оподаткованого прибутку здійснювалося виключенням із суми скоригованого валового доходу валових витрат платника податку, а також нарахованих амортизаційних відрахувань. При цьому, визначення валового доходу для оподаткування значно відрізнялося від класичного (різниця між виручкою від реалізації та матеріальними, а також

привіняними до них витратами). У валовий дохід було запропоновано включити загальні доходи від реалізації товарів (робіт, послуг), тобто виручку від реалізації. Вивчення валових витрат, особливостей їхнього формування дало змогу зробити висновки, що за складом і обсягом вони перевищували витрати, які підприємство включає в собівартість, що зменшувало суму оподаткованого прибутку. Це досягалося у зв'язку з віднесенням до складу валових витрат: використання прибутку на благодійну діяльність; використання прибутку на фінансування соціальної інфраструктури підприємств та інших витрат. Зменшення оподаткованого прибутку підприємств також досягалося внаслідок збільшення суми амортизаційних відрахувань, які виключалися зі скоригованого валового доходу.

Ротація складу Кабінету Міністрів досить часто призводить до кардинального перегляду принципів, об'єктів, порядку нарахування та ставок оподаткування. Кожен новий уряд скасовує базові документи стосовно податкової реформи своїх попередників і схвалює власний варіант. Чинне законодавство нараховує близько 600 законів та підзаконних актів, які регламентують податкову систему України та новий Податковий кодекс. У запропонованому Податковому кодексі об'єктом оподаткування є дохід від реалізації товарів (послуг), який зменшується на витрати, пов'язані із реалізацією таких товарів (послуг), які за своїм складом є аналогічними до собівартості реалізованої продукції, а також інших витрат, прийнятих у діючих положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (адміністративні витрати, витрати на збут та інших). Проте, слід зауважити, що витрати, як і за діючим порядком, будуть нараховуватися з певними обмеженнями для окремих видів витрат та для витрат подвійного призначення, що буде і надалі формувати різницю, на які і буде відрізнятися прибуток, визначений за правилами бухгалтерського обліку, від податкового.

Така непослідовність у визначенні об'єкта оподаткування, часті суттєві зміни методики його розрахунку створюють значні труднощі для платників податків і справляють негативний вплив на розвиток підприємницької діяльності в цілому.

2. Надто громіздка система оподаткування: кількість виплат, кількість витраченого часу. За даними дослідження Світового банку спільно з PriceWaterhouseCoopers, середньостатистичне українське підприємство протягом року сплачує 147 податків та платежів, що є найгіршим показником в світі (183 місце). Для порівняння, в Росії кількість платежів складає – 11, Польщі – 40, Чехії – 12, Білорусі – 107, Грузії – 18, США – 10, Франції – 7, Китаї – 7. Закономірно, що розгалужена система податків вимагає значних матеріальних та часових затрат на їх облік та сплату. На виконання обов'язкових податкових процедур, таких як ведення податкового обліку, підготовка та подання звітності, сплата податків та інших, вітчизняні підприємці щорічно витрачають 736 робочих годин (175 місце). В Росії витрати на аналогічні заходи становлять 320

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ ПІДПРИЄМСТВ

годин, Грузії – 387, США – 187, Франції – 132, Китаї – 504 (табл. 2) [2].

Таблиця 2

### Сприятливість податкових систем країн світу

Країна	Кількість платежів	Затрачений час, год.	Навантаження на прибуток, %	Рейтинг
Латвія	7	279	33,0	45
Франція	7	132	65,8	59
США	10	187	46,3	61
Грузія	18	387	15,3	64
Німеччина	16	196	44,9	71
Росія	11	320	48,3	103
Китай	7	504	63,8	125
Бразилія	10	2600	69,2	150
Польща	40	395	42,5	151
Індія	59	271	64,7	169
Україна	147	736	57,2	181
Білорусь	107	900	99,7	183

На 2010 р. вітчизняна система оподаткування нараховувала 28 загальнонаціональних і 14 видів місцевих податків і зборів. Податковим кодексом пропонується запровадити відповідно 19 та 4 платежів (табл. 3). При цьому, планується 31 грудня

2014 року скасувати ще збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства, таким чином кількість державних і місцевих платежів становитиме 18 та 3 відповідно.

Таблиця 3

### Порівняння діючої системи місцевих податків та зборів з варіантом, запропонованим проектом Податкового кодексу

Закон України «Про систему оподаткування»	Проект Податкового кодексу
Податок з реклами	Податок з реклами
Комунальний податок	Скасовано
Збір за припаркування автотранспорту	Збір за місця для паркування транспортних засобів (застосовується до 31 грудня 2013 року)
Ринковий збір	Ринковий збір (застосовується до 31 грудня 2013 року)
Збір за видачу ордера на квартиру	Скасовано
Курортний збір	Туристичний збір
Збір за участь у бігах на іподромі	Скасовано
Збір за виграш на бігах на іподромі	Скасовано
Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі	Скасовано
Збір за право використання місцевої символіки	Скасовано
Збір за право проведення кіно- і телевізійних	Скасовано
Збір за проведення місцевого аукціону, конкурсного розпродажу і лотерей	Скасовано
	Збір за здійснення деяких видів підприємницької діяльності

Скорочення кількості державних податків та зборів є безумовно позитивним кроком. Водночас, необхідно підкреслити, що з системи оподаткування пропонується вилучити ті податки, які фактично не функціонували і не створювали додаткового тиску на ефективність діяльності підприємств та економіку в цілому.

3. Високий показник навантаження на підприємства. За оцінками експертів підприємств харчової промисловості, податкове навантаження підприємств сягає від 55% до 85%, що суттєво обмежує можливості активізації діяльності, що приводить до збільшення витрат на виробництво та реалізацію продукції, і, як наслідок, до зниження прибутковості їх діяльності. В умовах, що склалися,

суттєво обмежуються можливості розширеного відтворення виробництва, а відповідно і перспективи майбутнього економічного зростання підприємств харчової промисловості. Система оподаткування перетворилась із стимулятора та регулятора суспільного розвитку в його дезактиватор. Податкове навантаження є комплексним показником, який включає: кількість податків і інших обов'язкових платежів, структуру податків та діючий механізм їх стягнення. Розглянемо деякі проблемні аспекти податкового навантаження на підприємства та зокрема на підприємства харчової промисловості:

Податок та виплати на заробітну плату. Понад 57% комерційного прибутку підприємств вилучається до бюджету та позабюджетних соці-

## СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ ПІДПРИЄМСТВ

альних фондів (149 місце), 43,1% комерційного прибутку йде на сплату внесків та відрахувань з фонду оплати праці. Більша частина податків та внесків (96 місце) в Україні пов'язана з оподаткуванням праці. За рівнем оподаткування праці вітчизняна податкова система знаходиться серед найбільш обтяжливих, як в порівнянні з ЄС (28,6%), так і загалом в світі (16,1%).

Податки, що пов'язані із фондом оплати праці, поділяються на нараховані на заробітну плату і утримані з неї. Нарахування на заробітну плату зборів до пенсійного фонду становлять 33,2% фонду оплати

праці, у фонд зайнятості 1,6%, у фонд соцстраху – 1,4%, у фонд захисту від нещасних випадків – 2%. Збори із заробітної плати становлять: до пенсійного фонду – 2%, податок з прибутків фізичних осіб – 15%, збори у фонд зайнятості – 0,6%, у фонд соціального страхування – 1%. Оскільки ці фонди є державними і внески до них обов'язкові, то ці внески по суті є окремими видами податків (табл. 4).

Наприклад, якщо заробітна плата робітника умовно складає 1000 грн., то після виплати податків та відповідних відрахувань до різних фондів робітник отримає на руки 819,4 грн.

Таблиця 4

**Податки та збори, пов'язані з Фондом оплати праці**

Показник	Сума (грн.)
Нараховано зарплати (ФОП)	1000
Нараховано зборів до пенсійного фонду – 33,2% ФОП	332
Нараховано зборів у фонд зайнятості – 1,6% ФОП	16
Нараховано зборів у фонд соцстраху – 1,4% ФОП	14
Нараховано зборів у фонд нещасних випадків (приймаємо 2%)	20
Всього нараховано зборів	382
Утримано зборів до пенсійного фонду – 2% ФОП	20
Утримано зборів у фонд зайнятості – 0,6% ФОП	6
Утримано зборів у фонд соцстраху – 1% ФОП	10
Утримано податок з прибутків фізичних осіб – 15% від суми	144,6
Всього утримано	180,6
Всього податків і зборів нараховано і утримано	562,6
Підлягає до виплати	819,4
Співвідношення податки/нараховано ФОП	56,3%
Співвідношення податки/виплачено	68,7%

Таблиця 4 дає змогу оцінити обсяг податків, що сплачує підприємство по відношенню до розміру реально виплаченої зарплати. Так, щоб підприємство мало змогу виплатити робітникам одну гривню реальної заробітної плати, воно має сплатити до бюджету і різних фондів 68,7 коп.

Якщо підприємство державне, то тут питань не виникає. Воно сплачує своїм робітникам заробітну плату і одночасно поповнює державний пенсійний фонд. Тому для державного підприємства немає сенсу виплачувати заробітну плату своїм працівникам у конверті. Інша справа з приватними підприємствами. Тут податки лягають ще більшим тягарем на собівартість продукції, окрім того більшість підприємців не бажає сплачувати внески до пенсійного фонду, економлячи на податках вони сплачують левову частку заробітної плати своїм працівникам у конвертах. Тому у багатьох випадках, приймаючи на роботу робітників, власник підпри-

ємства оговорює умови, при яких реальна заробітна плата буде меншою на суму податків, пов'язаних із заробітною платою. Або для оптимізації оподаткування роботодавець змушує (переконує) робітника зареєструватися платником єдиного податку і переводить взаємовідносини з ним на контрактну форму співробітництва. Використовуючи таку схему роботодавець не платить нічого, а робітник сплачує максимум 200 грн на місяць, або лише 2% від доходу. Таким чином, високий рівень оподаткування заробітної плати в Україні - 68,7% призводить до поширення тінювих дій підприємців.

Податок на прибуток. На сьогодні податок на прибуток підприємств є одним із основних джерел наповнення Державного бюджету України (табл. 5). Податковим кодексом передбачене поступове зниження його ставки з 25 до 16% (у 2011 та 2012 роках – 19%, 2013 та 2014 роках – 18%, 2015 році – 17%, з 2016 року – 16%).

Таблиця 5

**Динаміка податкових надходжень в Україні в розрізі ключових податків в 2008-2009 роках**

Показники	2008 р.			2009 р.		
	Млн. грн.	Темпи росту, %	% до заг. обс. доходу	Млн. грн.	темпи росту, %	% до заг. обс. доходу
Загальний обсяг доходів Зведеного бюджету України	297844,6	135,4	100	272967,0	91,6	100
Податкові надходження, в т.ч.:	227164,8	140,9	76,2	208073,2	91,6	76,2
податок на додану вартість	92082,6	155,1	30,9	84596,7	91,9	30,9

податок з доходів фізичних осіб	45895,8	132	15,4	44485,3	96,9	16,2
податок на прибуток підприємств	47856,8	139,1	16,1	33048,0	69,1	12,1
акцизний збір із вироблених в Україні товарів	10230,1	112,8	3,4	17934,5	175,3	6,5
акцизний збір із ввезених на територію України товарів	2553	170,7	0,9	3690,0	144,5	1,4

Також передбачено застосування 0% ставки на прибуток на період з 1 січня 2011 року до 1 січня 2016 року для платників, які відповідають одному з таких критеріїв:

а) утворені в установленому законом порядку після 1 січня 2011 року;

б) діючі, у яких протягом трьох послідовних попередніх років (або протягом усіх попередніх періодів, якщо з моменту їх утворення пройшло менше трьох років), щорічний обсяг доходів задекларовано у сумі, що не перевищує три мільйони гривень, та у яких середньооблікова кількість працівників протягом цього періоду не перевищувала двадцяти осіб;

в) які були зареєстровані платниками єдиного податку в установленому законодавством порядку в період до набрання чинності цим Кодексом та у яких за останній календарний рік обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) становив до 1 млн. грн. та середньооблікова кількість працівників становила до 50 осіб.

При цьому, платники податку, зазначені у підпунктах "а", "б", "в" цього пункту, оподатковують прибуток за ставкою 16%, якщо розмір нарахованої за календарний місяць заробітної плати (доходу) працівника, який перебуває з платником податку у трудових відносинах, становить менше ніж дві мінімальні заробітні плати, встановленої законодавством з розрахунку на одного працівника.

Розширена класифікація основних засобів у податковому обліку, передбачено 16 груп основних фондів замість 4 груп у діючому законодавстві. При цьому облік балансової вартості основних засобів кожної групи вестиметься за кожним із об'єктів, що входить до складу окремої групи, включаючи вартість поліпшення основних засобів, отриманих безоплатно або в оперативний лізинг (оренду), та в цілому за групою, як сума балансових вартостей окремих об'єктів такої групи, що призведе до додаткових часових витрат на їх облік. Проте, застосування прискореної амортизації дозволяє збільшити обсяг інвестицій в основні фонди підприємства, які можна віднести до витрат і на які можна зменшити базу оподаткування. Вона розраховується як добуток

залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється. Податковим кодексом дозволено застосовувати даний метод лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби). Також, з метою нарахування амортизації нематеріальних активів, у проекті Податкового кодексу запроваджено класифікацію таких активів (6 груп) і встановлено строки нарахування амортизації для кожної з цих груп. Всі ці запропоновані дії мають позитивний ефект для підприємств, проте слід зауважити, що в проекті не наводиться достатніх компенсаційних джерел, які дозволили б покрити втрату доходів бюджету (табл. 6). Не вказано також, за рахунок стримування яких статей видатків бюджету компенсуватиметься звуження дохідної бази від зменшення ставок та кількості податків.

ПДВ. Цей податок є одним із непрямих податків, тому фактичним суб'єктом оподаткування є кінцевий споживач, а не підприємство, що його сплачує. Кожне підприємство у виробничому ланцюжку при сплаті ПДВ до бюджету є лише податковим агентом кінцевого споживача і не сплачує власних коштів, за винятком випадків, коли воно саме є кінцевим споживачем продукції. Створена додана вартість, таким чином, є лише критерієм розподілу повноважень податкового агента: чим більша створена підприємством додана вартість, тим більша частина ПДВ, сплаченого кінцевим споживачем за готову продукцію, опиняється на рахунках даного підприємства, яку воно має сплатити до бюджету. Проблеми його функціонування для підприємств харчової промисловості пов'язані перш за все з недосконалим механізмом його нарахування підприємствами та виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам усіх форм власності і господарювання, включаючи особисті селянські господарства, за реалізовані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі.

Таблиця 6

## Вплив змін в проекті Податкового кодексу на доходи бюджету України

Назва податку	Вплив змін на доходи, млн. грн.		Сальдо
	"+"	"-"	
Податок з доходів фізичних осіб	1 736,5	1 292,3	444,2
Податок на прибуток	7 380,1	13 837,0	-6 456,9

ПДВ	3 660,6	1 926,6	1 734,0
Акцизний збір	2 720,0	0,0	2 720,0
Ввізне мито	1,6	0,0	1,6
Податок на транспортні засоби	0,0	1 629,2	-1 629,2
Місцеві податки і збори	426,3	695,4	-269,1
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	0,0	1 188,1	-1 188,1
Плата за користування надрами	1 222,0	0,0	1 222,0
Збір за спеціальне використання лісових ресурсів	30,4	0,0	30,4
Податок на промисел	0,0	7,4	-7,4
Єдиний податок	1 006,0	1 477,9	-471,9
Збір за проведення гастрольних заходів	0,0	2,9	-2,9
Збір за користування радіочастотним ресурсом	84,1	0,0	84,1
Разом	18267,6	22056,8	-3789,2

В результаті проведеного аналізу використання механізму дотацій встановлено, що харчові підприємства за результатами роботи повинні заплатити податок на додану вартість, навіть за продукцію, яка фактично ще не реалізована, а це, в свою чергу, призводить до того, що у підприємств - виробників харчових продуктів вилучаються обігові кошти, а сільськогосподарські підприємства отримують із значним запізненням суми дотацій з ПДВ. На сьогодні визначені єдині терміни повернення ПДВ - 30 днів. Однак різні терміни технологічних циклів виробництва продукції призводять до нерівних економічних умов діяльності та об'єктивної наявності підстав для виникнення податкового зобов'язання.

Тому, для приведення у відповідність об'єктивної підстави виникнення податкових зобов'язань, яка має співпадати з терміном виробництва та реалізації продукції, та економічної зацікавленості підприємств в їх сплаті, пропонується диференційований підхід до визначення термінів сплати податку на додану вартість залежно від особливостей технологічних циклів виробництва та термінів реалізації продукції харчової промисловості. Зокрема, з врахуванням вищенаведеного, терміни повернення ПДВ для підприємств молочної галузі економічно доцільно встановити протягом 20-50 днів залежно від асортименту, а для підприємств м'ясопереробної галузі від 15-25 днів (табл. 7).

Таблиця 7

**Пропозиції щодо повернення ПДВ на рахунок с/г виробника**

Сировина	Готова продукція	Термін повернення ПДВ на рахунок с/г виробника, днів
- молока, виготовленого із власної сировини	Молоко пастеризоване та кисломолочні продукти	на 20-й день з дати отримання сировини
	Сири тверді	на 50-й день з дати отримання сировини
- м'яса в живій вазі, виготовленого із власної сировини	М'ясні напівфабрикати	на 15-й день з дати отримання сировини
	Ковбаси варені, сосиски, сардельки	на 20-й день з дати отримання сировини
	Ковбаси сирокочені	на 5-й день з дати отримання сировини

Податковим Кодексом передбачено зниження ставки ПДВ до 17%, проте, на нашу думку, це призведе до значного зменшення надходжень до бюджету (табл. 6). Можливо, негативний вплив від зменшення ставки ПДВ планується нівелювати за рахунок більш жорсткої податкової політики щодо акцизних товарів.

Акциз. Діючим законодавством вже передбачена індексація акцизу на алкогольні напої та тютюнові вироби, проектом податкового кодексу передбачена також індексація ставок акцизного збору на пиво. Для спрощення ведення бізнесу запроваджується «автоматична» реєстрація платників акцизного податку (ДПА реєструє платників

акцизного податку на основі інформації органів ліцензування).

26.04.2010 р. на сайті Кабінету Міністрів України опубліковано законопроект №6337, який різко підвищує ставки акцизних зборів на алкоголь, а також змінює механізм нарахування акцизу на міцні вина. Зокрема, у багато разів зростає акциз на спирт, що використовується для виготовлення міцних вин. Це має стати одним із основних додаткових джерел податкових надходжень. Сімдесят відсотків ринку вина в країні - міцні вина. В Україні налічується близько 100 видів якісних сортових вин і близько 2000 видів низькоякісних міцних вин. Виходячи з особливостей виноробного виробництва, з одного

кілограма винограду можна отримати близько 500 грамів виноградного соку - сула, що використовується для виробництва сортових вин. Але потім, дожимаючи рештки цього винограду, так звані пресові фракції, вичавлюють ще до 200 грамів залишкового соку. Ці рештки йдуть на виробництво виноматеріалів, що використовуються у міцних винах. Таке вино кріплять пшеничним спиртом-ректифікатом, у нього додають цукор. Тобто, градус міцності створюють не природні процеси, а доливання спирту невиноградного походження. Отже, однією з найгостріших проблем нашої держави та акцизної політики є те, що на пшеничний спирт для виробництва горілки встановлювався високий акциз. А на спирт для виробництва вина акциз не встановлювався - збір йшов із пляшки. Внаслідок чого виходило, що вартість акцизу з літра спирту для горілки була в кілька десятків разів вища, ніж зі спирту, який закуповується для міцних вин. Наявність двох різних закупівельних цін заохочувала зростання нелегального ринку спирту і нелегального алкоголю.

Слід зазначити, що виробництво міцних вин із додаванням пшеничного спирту та бурякового цукру цілком відповідає українським стандартам якості. Ці стандарти відповідають Держстандартам радянської епохи, а СРСР їх успадкував ще від царя-батюшки. Засновник торгової марки "Вина Гулієвих" Роберт Гулієв відмітив, що проблема міцних вин перекочувала до нас із СРСР, де вони становили майже 80% ринку. Тепер вони займають близько 70% ринку вина. Для порівняння: у Португалії, на батьківщині портвейну, портвейни становлять близько 6% ринку вина. В Європі стандарти виробництва вина передбачають, що його склад має бути виключно з продуктів виноградного походження. Тому великої кількості дешевого міцного вина там не буває. Якщо кріпити вино виноградним спиртом, то процес асиміляції цього спирту у вині триватиме десь шість років. Тобто конвеєр з розливання не встановиш, ректифікатом градусність не піднімеш. Тому держава на ринку підакцизних товарів повинна забезпечити не тільки поповнення державного бюджету, а і захист прав споживачів. Для цього, з нашої точки зору, доцільним є введення на етикетках усіх вин обов'язкової інформації про те, що: цей продукт виготовлений із додаванням пшеничного спирту і цукрового буряка, або що цей продукт - виключно виноградного походження. У Франції немає акцизних марок, але там є доступна і прозора система контролю якості алкоголю. Французи набагато більше уваги приділяють захистові експорту, а не захистові внутрішнього ринку. Газовий хроматограф за п'ять хвилин дозволяє зробити аналіз якості вина. Якби у нас за невідповідність якості вина виробників позбавляли ліцензії, то проблема сурогатів із зернового спирту зникла б. Легалізацію підакцизних товарів слід починати із впровадження європейських стандартів сертифікації продукції і контролю якості.

Ще однією проблемою, яка призводить до зростання частки тіншового бізнесу (для міцного алкоголю — близько 40%, а у виноробстві — понад 50%) є чинна система акцизних марок, яка реального

захисту і контролю алкогольної продукції не забезпечує. Приватне підприємство СП "Голографія" виготовляє захисні голограми для акцизної марки. Голограми, офіційною вартістю 10 копійок, чомусь по три-чотири копійки тіншовики закуповують на чорному ринку, як стверджують його учасники. Спецслужби регулярно перехоплюють високоточні підробки українських акцизних марок - десятками мільйонів екземплярів, причому виготовляють їх не тільки за кордоном, а й в Україні. Слід також відзначити, що акцизні марки не забезпечують миттєвої ідентифікації і не дозволяють зчитувати інформацію про переміщення алкогольної продукції. Тому, акцизна марка на сьогодні перетворилася з системи контролю на порожню формальність. У США немає акцизних марок, але там нелегальний ринок алкоголю не перевищує 5%, влада досить жорстко контролює торговельні полиці. Торговці не беруть несертифікованої продукції, щоб не втратити ліцензії на тривалий строк і не платити величезних штрафів. Таким чином, для швидкої перевірки якості, як контролюючими органами, так і громадськими організаціями, необхідно створити загальнодоступний реєстр алкогольної продукції та нову, оперативнішу систему її контролю.

У наукових колах триває дискусія щодо доцільності монополізації (націоналізації) виробництв спирту, алкоголю та тютюну, трактуючи державну монополію як інструмент гарантування надходження коштів до бюджету та скорочення тіншового ринку цієї продукції. У зв'язку з цим, необхідно зауважити, що Державний концерн "Укрспирт" за документами - збиткова структура. За 2008 рік концерн "Укрспирт" виробив 27872 тис. декалітрів спирту, за 2009 рік - 25849,7 тис. Надходження до бюджету від акцизного збору з цього спирту становили просто смішну цифру - 120 мільйонів гривень 2008-го і 60 мільйонів - 2009-го. Зведений прибуток "монополії" у 2007-му - 9 мільйонів гривень, а загальні збитки - 31 мільйон. Зведений прибуток у 2008-му - 17,4 мільйона, загальні збитки - 63,6 мільйона. Ліцензії на виробництво спирту мають 76 заводів концерну, загальна зайнятість - 12 тисяч осіб. За офіційними даними, 22 підприємства простоюють по три-чотири роки, 28 - банкрути. Безперерійно працюють усього 17 заводів, але вони постійно недовантажені. Сьогодні концерн не має можливості розподіляти власну продукцію. З підпорядкування Укрспирту виведено частину спиртових заводів з подальшим перепідпорядкуванням іншим структурам (Сумській облдержадміністрації — 5 спиртозаводів, Держкоммедбіопрому — 2 спиртозаводи, Державному управлінню справами — 1 спиртозавод). Таким чином, у керівництва Укрспирту обмежені механізми контролю над переміщенням спирту і впливу на фінансову і господарську діяльність заводів, які входять до концерну. Тобто, монополія на виробництво спирту та алкоголю діє формально і для країни є не вигідною.

Проте, на нашу думку, монополія держави на реалізацію спирту та його похідних, алкогольної, виноробної та тютюнової продукції може стати досить дієвим механізмом боротьби з тіншовим



сектором даної продукції, захисту прав споживачів та легальних виробників даної продукції, поповнення державного бюджету. Для цього нами вважається за необхідне:

1. Торгівлю спиртом етиловим і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим здійснювати лише через державну роздрібно-оптову торговельну мережу та через оптово-торговельні державні організації на ринкових умовах взаємодії з підприємствами-виробниками.

2. Торгівлю, експорт, імпорт алкогольних напоїв та тютюнових виробів здійснювати тільки з акцизних складів, організація яких пропонується Податковим кодексом. Дозволити роздрібну торгівлю алкогольними напоями та тютюновими виробами суб'єктам господарювання всіх форм власності за наявності відповідних ліцензій.

3. Збалансувати сплату за ліцензії на виробництво спирту етилового, коньячного і плодового, спирту етилового ректифікованого виноградного, спирту етилового ректифікованого плодового, спирту-сирцю виноградного, спирту-сирцю плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів задля підтримки державного та місцевих бюджетів.

4. Розробити єдиний державний реєстр всіх підприємств в Україні, що виробляють, реалізують, імпортують, експортують алкогольні напої та тютюнові вироби, торговельні марки тощо, та відкрити доступ до нього основним державним інститутам влади.

5. Встановити загальнообов'язкову державну стандартизацію при виробництві на всю алкогольно-тютюнову продукцію та сертифікацію на продукцію, що імпортується до країни із вимогами виконавчого органу ДСТУ, щодо встановлення стандартів на споживчу продукцію для населення України, які затверджені і зареєстровані у встановленому законодавством порядку у нормативних документах, що діють в Україні, та із вимогами УкрСЕПРО в порядку та у строки, визначені виконавчим органом ДСТУ з питань стандартизації та сертифікації. Визначити алкогольні напої та тютюнові вироби закордонного походження, що мають сертифікат якості, визначений Міжнародною

організацією стандартизації (ISO) недостатньо безпечними для вживання, та такі, що підлягають обов'язковій сертифікації в УкрСЕПРО в порядку та у строки, визначені виконавчим органом ДСТУ з питань стандартизації та сертифікації, та не прирівнюються до аналогічної вітчизняної продукції, яка вироблена у відповідності із ДСТУ.

6. Значно посилити відповідальність за порушення норм чинного законодавства, щодо виробництва, обігу, реалізації та споживання алкогольних напоїв та тютюнових виробів.

За даними Міністерства фінансів України, акцизний збір із вироблених в Україні товарів у 2009 р. склав 17,935 млрд. грн. (табл. 5).

4 жовтня Міністерство економіки України запропонувало підвищити мінімальні оптові і роздрібні ціни на горілку і лікєро-горілчані вироби з чинних 68 грн/літр 100% спирту до 77,65 грн/літр 100% спирту, роздрібні з 89,8 грн/літр до 102,5 грн/літр 100% спирту. При монополії держави на реалізацію алкогольних напоїв та при збереженні обсягів виробництва спирту, горілки та лікєро-горілчаних виробів на рівні 2009 р. надходження до бюджету тільки від реалізації алкогольних напоїв складуть 11,732 млрд. грн.

**Висновки.** В Україні вже майже 18 років відбувається реформування податкової системи, проте, на жаль, поки ще не створено дієвого податкового механізму, який би враховував можливість платників податку одночасно сплачувати встановлені законом податки і здійснювати розширення і модернізацію виробництва.

Розв'язання цього протиріччя знаходиться в площині розвитку і взаємодії державних і недержавних інститутів, які забезпечують ефективний зв'язок між сплатою податків і отриманням вигод від споживання суспільних благ: інститути представницької демократії, публічного контролю за державними фінансами, бюджетний федералізм. При цьому, чим повніше будуть враховані інтереси платників, тим більш активну позицію вони займатимуть не тільки у зміцненні відносин "податкова система - платники податків", але й у формуванні раціональних механізмів сплати податків.

#### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Простота ведення бізнесу в Україні - [Електроний ресурс]. – Режим доступу : <http://russian.Doingbusiness.org/economyrankings/>
2. Paying Taxes 2010 : The global picture / PricewaterhouseCoopers, World Bank Group. – Washington, D.C., 2009. – P. 77-88.

