

тивного проведення комплексу узгоджених заходів щодо стабільного розвитку нафтової галузі, визначених у розробленій Концепції, захисту національних інтересів у енергетичній сфері подальшого розгляду вимагають напрямки удосконалення системи економічної безпеки нафтогазового комплексу України.

Джерела та література

1. Аналітична записка щодо загроз економічної безпеці України // http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=79620.
2. Енергетична стратегія України до 2030 року затверджена від 6 листопада 2006 р. // www.mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/doccatalog/list?curr.
3. Проблеми і передумови відродження паливно-енергетичного комплексу України // Всеукраїнська експертна мережа http://experts.in.ua/baza/analitic/index.php?ELEMENT_ID=1874.
4. Саприкін В. Енергетична політика України на сучасному етапі (доповідь на конференції в Берліні) // www.nceps.org/ua.
5. Стасенко А. Стабільна робота нафтогазового комплексу як запорука економічної та енергетичної безпеки держави // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. – 2006. – № 90. – С. 41-43.
6. www.ukrstat.org.ua.
7. www.naftogaz.com – Офіційний сайт НАК „Нафтогаз України”.
8. www.mpe.kmu.gov.ua/fuel/control/uk/publish/category?cat_id=35081.

Покатаева О.В.

НАЛОГОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ТОРГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах фінансової кризи особливої актуальності набувають податкові важелі державного регулювання економічних відносин, які мають орієнтуватися на стимулювання підприємницької діяльності, забезпечення раціональних структурних зрушень з метою збільшення податкових надходжень до бюджету у майбутні періоди. Антикризіві заходи у сфері оподаткування пов'язані зі спрощенням реєстрації підприємницької діяльності, удосконаленням адміністрування податків, боротьбою з «податковими ямами» та налагодженням партнерських стосунків з громадським сектором та бізнесом для виконання актуальних завдань [1].

Аналіз основних досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Вченими досліджуються різні аспекти податкового регулювання торгівельних відносин. Фіскальні методи впливу на ринковий обмін використовувалися з давніх часів. У роботах історика А.М. Домановського прослідковано зв'язок податкових реформ імператорів Анастасія I (491-518 рр.) та Константина V (741-775 рр.) з державним регулюванням торгівлі продовольчими товарами з метою забезпечення міського населення продуктами харчування [2]. Наявність бухгалтерського і податкового обліку обумовлює проведення досліджень з удосконалення методики накопичення інформації щодо валових доходів і витрат для цілей оподаткування від операцій з товарними запасами [3]. Питання податкового регулювання торговельної діяльності підприємств системно досліджені у дисертації В.О. Орлової. Це стосується підходів до виявлення і руйнування схем ухилення від оподаткування та мінімізації платежів до бюджету суб'єктами підприємницької діяльності [4], до використання системи спрощеного оподаткування через упорядкування механізму встановлення ставок та їх розміру щодо фіксованого податку.

Разом з тим дія податкових важелів виявляється не лише на рівні окремих підприємств, але і на макро-рівні. С.Ф. Фроловим розроблено економетричну модель прогнозування ВВП, оригінальність якої полягає в застосуванні факторів податково-бюджетної політики, що впливають на інституційну перебудову економіки і забезпечують відповідні зміни в структурі та динаміці ВВП [5].

Формулювання цілей статті (постановка завдання) – дослідження рівня і тенденцій змін у податковому навантаженні торговельної галузі, розробка пропозицій щодо реформування оподаткування торговельних підприємств на основі узагальнення зарубіжного досвіду і критичної оцінки вітчизняного.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

Система національних рахунків - це система взаємозв'язаних статистичних показників, яка побудована у вигляді певного набору рахунків і таблиць з метою відтворення повної картини економічної діяльності держави.

Для аналізу податкового навантаження галузей національної економіки використано офіційні статистичні матеріали [6]. У табл. 1 наведено структуру валового внутрішнього продукту за видами економічної діяльності.

Таблиця 1. Структура розподілу валового внутрішнього продукту за видами економічної діяльності за 2001-2006 рр. (розраховано за даними [6]) у %

Вид економічної діяльності	оплата праці найманих працівників	інші податки, пов'язані з виробництвом	валовий прибуток, змішаний дохід
Сільське господарство, мисливство, лісове господарство	17,97	1,75	83,33
Добувна промисловість	67,41	2,13	40,47
Переробна промисловість	60,11	3,62	36,64
Виробництво та розподілення електроенергії, газу та води	54,57	2,07	45,62
Будівництво	66,06	2,23	32,27
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку	36,1	4,02	59,93
Діяльність транспорту та зв'язку	47,525	2,20	50,89
Освіта	79,09	0,26	20,67
Охорона здоров'я та надання соціальної допомоги	77,37	0,45	22,44
Інші види економічної діяльності	55,56	1,96	43,33
Валовий внутрішній продукт (у основних цінах)	52,12	2,50	46,66

Оплата праці найманих працівників - це винагорода у грошовій та натуральній формі (оцінена у грошовому вираженні), яку власник або уповноважений орган виплачує працівникові за роботу, виконану у звітному періоді. Оплата праці найманих працівників охоплює оплату праці всіх працівників підприємств-резидентів [7]. В оплату праці найманих працівників не включаються податки і збори, які виплачуються роботодавцем, виходячи із заробітної плати або середньоспискової чисельності працівників. Вони розглядаються як податки, сплачені у зв'язку з використанням факторів виробництва (інші податки, пов'язані з виробництвом), так само як і податки на будівлі, землю та інші ресурси, які використовуються у виробництві. Оплата праці найманих працівників складається із заробітної плати, фактичних та умовно обчислених внесків на соціальне страхування.

Інші податки пов'язані з використанням факторів виробництва, а також платежі за ліцензії і дозвіл займатися будь-якою виробничою діяльністю або інші обов'язкові платежі, сплата яких необхідна для діяльності виробничої одиниці - резидента. Вони не включають податки на прибуток чи інші доходи, які одержує підприємство, і підлягають сплаті в Державний бюджет України незалежно від рентабельності виробництва.

До них відносяться: податок з юридичних осіб - власників транспортних засобів та інших самохідних машин; земельний податок та орендна плата з фізичних та юридичних осіб; фіксований сільськогосподарський податок; єдиний податок на підприємницьку діяльність з юридичних осіб (частина) і фізичних осіб (повністю); плата за видачу ліцензій та сертифікатів, за державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності; плата за ліцензії на підприємницьку та професійну діяльність; місцеві податки та збори (комунальний податок, ринковий збір); портовий (адміністративний) збір; платежі до Фонду соціального захисту інвалідів; збір за забруднення навколишнього природного середовища; платежі до цільових фондів, утворених Верховною Радою АР Крим, органами місцевого самоврядування та місцевими органами виконавчої влади тощо.

Валовий прибуток - це прибуток, отриманий в результаті процесу виробництва, до виключення процентів або інших доходів від власності, які належать до виплати по фінансових та інших матеріальних невірбовлених активах, необхідних для здійснення виробництва. Чистий прибуток визначається шляхом виключення з валового прибутку споживання основного капіталу.

Змішаний дохід - це дохід некорпоративних підприємств (сектор домашніх господарств), де члени домашньою господарства можуть здійснювати неоплачувані трудові витрати, до складу яких входять винагороди за роботу і котрі неможливо відокремити від доходу (прибутку) власника або підприємця.

Проведені розрахунки дозволяють зробити висновок, що питома вага оплати праці найманих працівників протягом 2001-2006 рр. скоротилася з 39,9% до 36,23% (середнє значення 36,1%). Це вище, ніж у сільському господарстві (17,97%), але нижче порівняно з іншими галузями і в цілому по національному господарству (52,12%). За рівнем збільшення показника галузі розташувалися таким чином: транспорт та зв'язок (47,5%), виробництво та розподілення електроенергії, газу і води (54,57%), інші види економічної діяльності (55,56%), переробна промисловість (60,1%), добувна промисловість (67,4%), охорона здоров'я та надання соціальної допомоги (77,37%), освіта (79%).

Натомість торгівля має найвищу питому вагу інших податків (у середньому 4,02%), яка скоротилася з 6,64% до 3,07%. Це значно перевищує середній рівень 2,5% у цілому по національному господарству. Також торгівля є другою після сільського господарства галуззю по питомій вазі валового прибутку і змішаного доходу (59,93%).

У табл. 2 наведено динаміку питомої ваги валової доданої вартості торгівельної галузі у валовій доданій вартості.

Питома вага торгівлі у валовій доданій вартості збільшилася протягом 2001-2006 рр. із 12,42% до 14,46%, у оплаті праці найманих працівників і у інших податках скоротилась відповідно з 10,34% до 9,25%,

з 26,29% до 19,59%. Разом з тим доля валового прибутку, змішаного доходу національної економіки, яка припадає на торгівлю, зросла з 13,24% до 20,6%.

Таблиця 2. Питома вага торгівлі у валовій доданій вартості та напрямках її розподілу

	Рік	Валова додана вартість	У тому числі		
			Оплата праці найманих працівників	інші податки, пов'язані з виробництвом	валовий прибуток, змішаний дохід
Торгівля; ремонт автомобілів, побутових виробів та предметів особистого вжитку, млн. грн.	2001	22409	8942	1488	11979
	2002	24593	10627	1060	12906
	2003	31622	10197	1261	20186
	2004	41057	11393	1339	28373
	2005	56041	20882	1591	33612
	2006	68573	24845	2108	41620
Валовий внутрішній продукт (у основних цінах), млн. грн.	2001	180490	86440	5660	90486
	2002	201194	103117	5280	95054
	2003	240217	122188	6072	114909
	2004	313046	157450	6896	152500
	2005	388601	216600	8594	168775
	2006	474123	268631	10759	202036
Питома вага галузі у валовій доданій вартості і напрямках її розподілу, %	2001	12,42	10,34	26,29	13,24
	2002	12,22	10,31	20,08	13,58
	2003	13,16	8,35	20,77	17,57
	2004	13,12	7,24	19,42	18,61
	2005	14,42	9,64	18,51	19,92
	2006	14,46	9,25	19,59	20,60

Виявлені закономірності мають бути враховані при реформуванні підходів до оподаткування торговельних підприємств. У цьому контексті отримані результати дозволяють підтримати висновок Н.М. Заєрної, що для торгівлі найбільш прийнятним є диференційований принцип оподаткування прибутку підприємств залежно від обсягу прибутку на одного працюючого [8] із запровадженням прогресивно-диференційованої системи оподаткування з неоподаткованим мінімумом, розмір якого може бути встановлений як мінімальний розмір коштів, необхідних підприємству для вирішення стратегічних завдань і забезпечення макропропорцій розвитку економіки.

Висловлені пропозиції кореспондують також із зарубіжним досвідом. У Білорусії держава передбачила пільги для підприємств, що реалізують продукцію через роздрібну торговельну мережу й магазини з площею торговельного залу не більше 25 кв.м., а також на ринках, ярмарках, виставках-продажах. Ці підприємства сплачують податок на прибуток у фіксованих сумах [9, с.61].

В Україні не передбачені конкретні пільги по податку на прибуток для підприємств торговельної галузі. Якщо торговельне підприємство відноситься до розряду малих і підпадає під вимоги Закону України «Про спрощену систему оподаткування», то воно може використати механізм сплати єдиного податку, за допомогою якого звільняється від сплати податку на прибуток. Більше того, держава статтею 5.9 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачила додатковий податковий тягар для підприємств торговельної галузі. Він полягає у необхідності ведення платником податку обліку приросту балансової вартості товарів, а також матеріалів і малоцінних предметів. Це передбачає включення до складу валових доходів платника перевищення балансової вартості таких запасів на кінець звітного періоду їх балансової вартості на початок того ж періоду [10]. Сутність ведення приросту залишків товарів полягає в тому, що підприємство, яке оприбуткувало на склад товари, але до кінця кварталу їх не реалізувало, повинне буде показати дохід, з якого зобов'язано сплатити податок на прибуток, навіть якщо прибутку фактично не було. У разі реалізації товарних запасів та при зменшенні їх кількості порівняно з попереднім кварталом у підприємства знову виникає дохід, тому що до складу оподатковуваного доходу включається сума від реалізації товарів.

У Франції застосовуються спеціальні (спрощені) податкові режими для малих та середніх підприємств в залежності від величини їхнього обороту та сфери діяльності. Для торговельних операцій - це 500 тис. французьких франків, не включаючи ПДВ. Оподатковуваний дохід становить 30% обороту [11].

У Литві підприємці, що займаються деякими видами діяльності і не використовують найману робочу силу, повинні отримувати ліцензію, плата за яку замінює їх особистий прибутковий податок. В такому випадку вони сплачують ПДВ і платежі в соціальні фонди. Ліцензійний режим поширюється поміж іншим на 6 типів торговельної діяльності (включаючи торгівлю з кіосків, з візків, на відкритих ринках (за місцем)). Платник податку, що отримав ліцензію на комерційну/торгівельну діяльність, зобов'язаний надавати до податкового органу за місцем проживання перелік товарно-матеріальних цінностей та складати й зберігати документи про походження товарів, квитанції та інші докази законного придбання товарів, а також документи, що підтверджують своєчасну і повну сплату податків, в тому числі копії рахунків про сплату ПДВ (форма квитанцій, які виписуються клієнтам, затверджується податковим органом).

У Болгарії єдиний річний (патентний) податок сплачують підприємства, річний оборот яких за останні 12 місяців не перевищує 75 тис. левів; які займаються визначеними законом видами підприємницької діяльності (близько 50 видів, у т.ч. готельні й ресторани послуги, торгівля в крамницях і оптових складах тощо). Застосовуються чіткі порядки розрахунку-диференціації суми єдиного річного (патентного) податку в

залежності від кількісних параметрів конкретного виду підприємницької діяльності: від категорії готелю та кількості його номерів (готельний бізнес); від площі магазину (торгівля); від кількості місць (ресторанний бізнес) [11].

Зарубіжні країни активно використовують шедулярну (парцелярну) систему оподаткування, яка поділяє доходи залежно від джерел їхнього надходження на окремі групи – шедули, кожна з яких застосовує свої правила й особливості оподаткування. Багато країн використовують цю систему, диференціюючи не тільки доходи на активні і пасивні, а й детально класифікують види доходів усередині кожної підгрупи. Кількість подібних груп різна в різних податкових системах [12, с.131-137].

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку.

1. Торгівля є другою після сільського господарства галуззю національної економіки по найбільш низькій питомій вазі оплати праці найманих працівників у валовій доданій вартості і найбільш високій долі валового прибутку і змішаного доходу. Це обумовлює менший податковий тиск на заробітну плату і більш високий на прибуток. Торгівля також має найбільшу питому вагу інших податків, які не залежать від результатів господарської діяльності.

2. Оподаткування торгівельної діяльності в Україні практично позбавляє платника можливості вибору податкового режиму, оскільки існує загальний і спрощений порядок. Визначення подвійного об'єкту оподаткування у вигляді приросту товарних запасів і виручки від реалізації товарів у податковому обліку підвищує податковий тиск на торгівельні підприємства.

3. Зарубіжний досвід свідчить про різноманітність форм і методів оподаткування торгівельних підприємств: стягнення плати за ліцензування як альтернатива прибуткового податку, спрощені режими оподаткування за видами торгівельної діяльності, шедулярна система.

4. Напрямами удосконалення оподаткування торгівельної діяльності є запровадження прогресивно-диференційованої шкали. Альтернативними об'єктами оподаткування можуть бути: питомі прибутки на одиницю торгівельної площі, на одного працівника. Це сприятиме вирівнюванню оподаткування різних виробничих факторів.

Метою подальших досліджень є встановлення особливостей оподаткування оптової і роздрібною торгівлі.

Джерела і література

1. Ліквідація «податкових ям» – один із важливих напрямів наповнення державної скарбниці [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article;jsessionid=961EA870AA9668AF8C5C7CA9D3B3FD23?art_id=162715&cat_id=90622>
2. Доманоський А.М. Державний контроль та регулювання торгівлі у Візантії IV - IX ст.: Автореф. дис... канд. іст. наук: 07.00.02 [Текст] / А.М. Доманоський; Харк. нац. ун-т ім. В.Н.Каразіна. - Х., 2007. - 20 с.
3. Бакун Ю.В. Облік, аналіз та аудит запасів на підприємствах торгівлі: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.04.06 [Текст] / Ю.В. Бакун; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2002. – 20 с.
4. Орлова В.О. Податкове регулювання торговельної діяльності підприємств: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.07.05 [Текст] / В.О. Орлова; Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського. - Донецьк, 2005. - 19 с.
5. Фролов С.В. Науково-методичні основи прогнозування валового внутрішнього продукту з урахуванням впливу податково-бюджетного регулювання: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.02.03 [Текст] / С.В. Фролов; Наук.-дослід. екон. ін-т М-ва економіки України. –К., 2006. – 20 с.
6. Виробництво та розподіл валового внутрішнього продукту за видами економічної діяльності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.ukrstat.gov.ua/>>
7. Методика розрахунку валового внутрішнього продукту виробничим методом і за доходами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <<http://www.ukrstat.gov.ua/>>
8. Заярна Н.М. Управління фінансово-економічною діяльністю підприємств роздрібною торгівлі та її регулювання в ринкових умовах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.04 [Текст] / Н.М. Заярна; Укоопспілка. Львів. комерц. акад. – Л., 2008. – 21 с.
9. Косолапов А.И. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2005. – 872 с.
10. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [Текст]: Закон України N 283/97-ВР від 22 травня 1997 р. // Відомості Верховної Ради. – 1997. – №27. – Ст.181.
11. Міжнародна практика застосування спрощених (спеціальних) режимів оподаткування малого підприємства [Електронний ресурс] // Аналітичний центр «Академія». – Режим доступу: <<http://www.academia.org.ua/?p=342//>>>
12. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекцій / И.И. Кучеров [Текст]. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – 374 с.