Юшко С.В.,
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів
Харківського національного аграрного університету
імені В.В. Докучаєва

ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК: ІСТОРІЯ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ

Досліджено зміст спрощеної системи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників за фіксованим сільськогосподарським податком, проаналізовано зміни, що сталися у механізмі його справляння, визначено його роль на сучасному етапі та перспективи застосування.

The author investigates the essence of the simplified system of taxation for agricultural producers by fixed agricultural tax; analyzes its changes and determines the role of agricultural tax and prospects for its application.

Ключові слова: спеціальний режим, сільськогосподарські товаровиробники, ФСП, спрощена система оподаткування.

Спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) з'явився в порядку експерименту в 1998 році у трьох регіонах України: Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області та Ужгородському районі Закарпатської області, а з 1 січня 1999 року його було поширено на всій території країни. Запровадження спрощеної системи оподаткування для сільгоспвиробників, а особливо подовження в 2004 році терміну її дії ще на шість років, неоднозначно сприймаються у наукових і політичних колах, викликають численні дискусії між ученими, практиками, представниками податкових органів. Особливо гостро обговорюється питання надання податкових преференцій галузі, результатом яких є втрачені бюджетні доходи. Сьогодні увага до даної проблеми ще більше посилюється: незважаючи на явну недосконалість підсистеми оподаткування аграріїв відповідно до останніх змін у законодавстві дію ФСП у 2010 році планується знову продовжити, і цього разу на невизначений період.

Окреслені проблеми входять до кола наукових інтересів багатьох учених. Даному питанню присвячено праці О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, П. Лайка, О. Олійника, А. Поддєрьогіна, В. Синчака, Л. Тулуша та інших. Науковці вивчають процес становлення системи оподаткування в сільському господарстві, досліджують її особливості, називають переваги та недоліки спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробників, пропонують напрями його реформування.

Основними завданнями даної статті є обґрунтування доцільності запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, аналіз змін, що були внесені до

© Юшко С.В., 2009

порядку його справляння з моменту запровадження, оцінка ролі сільгоспподатку на сучасному етапі оподаткування сільгоспвиробників.

Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників із моменту здобуття Україною незалежності здійснювалося фактично на загальних підставах. Єдиним привілеєм була пільга щодо податку на прибуток: до липня 1997 року сільськогосподарські виробники були звільнені від його сплати в частині прибутку, отриманого від виробництва сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки.

В умовах наростаючого диспаритету цін на продукцію сільського господарства і промисловості, обмеженості державної підтримки аграріїв, дефіциту кредитних ресурсів погіршувалися показники фінансової діяльності сільськогосподарських товаровиробників, непосильно зростав рівень податкового навантаження (табл. 1).

Таблиця 1. **Податкове навантаження на виробників сільськогосподарської продукції та його вплив на результати їх фінансової діяльності, %**

Показник	Станом на кінець року (за підсумками роботи)			
	1992	1995	1997	1998
Рівень сукупної рентабельності	99,3	10,6	−22,7	−26,9
Частка збиткових підприємств	н. д.	30,2	87,2	91,9
Прямі податки і податкові платежі по відношенню до виручки від реалізації продукції (робіт, послуг)	13,6	16,0	20,8	20,8
Рівень сплати податків	82,3	47,5	30,3	43,2

Джерела: Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва // Економіка АПК. — 2008. — № 2. — С. 17—25; Статистичний щорічник "Сільське господарство України" за 2001 рік / Держкомстат України; за ред. Ю.М. Остапчука. — К., 2002. — 285 с.

Ситуацію намагалися нормалізувати певними поодинокими заходами. Так, у 1997—1998 роках були ухвалені закони про списання та реструктуризацію податкової заборгованості сільськогосподарських товаровиробників[1], з 1998 року запроваджено нульову ставку ПДВ на операції з реалізації переробним підприємствам молока і м'яса живою вагою та ПДВ-дотації сільгоспвиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо живою вагою. Наразі цього було недостатньо: стан товаровиробників погіршувався, загрожуючи вилитись у продовольчу кризу. Саме у цей скрутний для сільськогосподарської галузі час було

[1] Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31.03.1997 р.: Закон України від 05.06.1997 № 314/97-ВР. — http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws; Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків — сільськогосподарських підприємств і цукрових заводів-комбінатів станом на 1 січня 1998 р.: Указ Президента України від 18.06.1998 № 651/98. — http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws; Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків — цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 р. та сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999 р.: Закон України від 05.02.1999 № 428-XIV. — http://www.zakon.rada. gov.ua/cgi-bin/laws.

запроваджено фіксований сільськогосподарський податок як альтернативу загальній системі оподаткування.

Фіксований сільськогосподарський податок замінив собою 12 податків і обов'язкових платежів, які, проте, мали неоднаковий вплив на економіку сільськогосподарських підприємств. Найбільше податкове навантаження формували нарахування на фонд оплати праці у вигляді внесків до Пенсійного фонду, Фонду ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС та решти соціальних фондів. За нашими розрахунками, частка внесків до державних цільових фондів для сільгоспвиробників, наприклад, Харківської області становила у різні роки від 53 % до 72 % у структурі належних до сплати прямих податків, внесків та інших обов'язкових платежів. Включення соціальних внесків до ФСП дозволило знизити собівартість сільськогосподарської продукції в середньому на 4,9—7,4 %[2].

Що стосується решти податків і обов'язкових платежів, то вони мали значно менше навантаження на суб'єктів оподаткування. Так, один із основних бюджетоформуючих податків — податок на прибуток — в останні перед запровадженням ФСП роки практично не стосувався сільськогосподарських підприємств через масову збитковість останніх і, відповідно, відсутність об'єкта оподаткування: за підсумками роботи в 1997 і 1998 роках, збитковими були 87,2 % та 91,9 % підприємств. І хоча механізм обчислення величини прибутку для цілей бухгалтерського і податкового обліку відрізняється перш за все неврахуванням у податковому обліку певної частини витрат, визнаних у бухгалтерському обліку, надвисокий середній сукупний рівень їх збитковості (−22,7 % і −26,9 % у 2007 і 2008 роках відповідно) дає підстави стверджувати, що абсолютна більшість підприємств фіксували збитки в обох видах обліку, а отже, податок на прибуток не нараховували і не сплачували[3]. До липня 1997 року товаровиробники мали пільгу стосовно цього податку, про що вже згадувалося.

Комунальний податок не підлягає сплаті сільськогосподарськими підприємствами незалежно від обраної системи оподаткування, тому його включення до складу ФСП було недоцільним. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, має свої особливості й стосується специфічної діяльності, пов'язаної з видобуванням корисних копалин, до якої більшість сільськогосподарських підприємств узагалі не мають відношення.

Будучи звільненими від сплати земельного податку, платники ФСП не звільнялися від сплати орендної плати за земельні ділянки. Ураховуючи, що більшість товаровиробників працюють на орендованих землях (зокрема, для підприємств Харківської області цей показник становить понад 90 %), реальних послаблень щодо сплати податку на землю вони не отримали. З 2005 року суми орендної плати

[2] Розраховано за даними зведеного річного звіту сільськогосподарських підприємств Харківської області.

[3] Статистичний щорічник "Сільське господарство України" за 2001 рік / Держкомстат України; за ред. Ю.М. Остапчука. — К., 2002. — 285 с.

за земельні ділянки державної та комунальної власності орендарі повинні відображати у податковому розрахунку, тобто декларативне звільнення від податку на землю обернулося подвійним оподаткуванням: сплата, з одного боку, ФСП, а з другого — орендної плати за землю.

Серед податків, які замінив ФСП і які не були ще нами названі, найвагомішим можна вважати збір до державного інноваційного фонду, за яким вилучалося 1 % виручки підприємств. Решта податків і зборів (податок із власників транспортних засобів, збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України, плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності, збір за спеціальне водокористування для цілей сільського господарства) була для сільгоспвиробників менш обтяжливою.

Загальний ефект звільнення від сплати названих податків і зборів виявився суттєвим: за 1999—2004 роки рівень податкового навантаження на платників ФСП у середньому по Україні не перевищував 2,5 грн на 100 грн виручки[4]. Крім вирішення основного питання — скорочення непосильного податкового навантаження на сільгоспвиробників — даний податок мав й інші позитивні риси: зі звільненням фонду оплати праці від нарахування соціальних внесків з'явилися передумови для підвищення заробітної плати найманим працівникам та регулярної її виплати; фіксована величина податку, з одного боку, вимагала ефективного і раціонального господарювання, а з другого — надавала виробникам упевненості у їх роботі, стимулювала до нарощування обсягів виробництва, зростання рівня його прибутковості; спричинила скорочення витрат на ведення бухгалтерського обліку і складання податкової звітності.

Запровадження ФСП мало неоднакові наслідки для суб'єктів господарювання. Найбільші податкові послаблення отримали:

1) підприємства тваринницького напряму діяльності — через специфічний об'єкт оподаткування (площа сільськогосподарських угідь), який слабо корелює з особливостями тваринницької галузі, зазначені товаровиробники були фактично виведені з-під оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком;

2) виробники рентабельних видів рослинницької продукції, зокрема зерна, насіння соняшника тощо, — за наявності прибутку були звільнені від його оподаткування;

3) виробники тих видів продукції, які вимагають більших витрат у розрахунку на одиницю земельної площі, у т. ч. на оплату праці (цукрових буряків, картоплі тощо). Більші витрати на оплату праці зумовлюють і більші внески до державних цільових фондів. При цьому, якщо до запровадження ФСП виробники, наприклад, озимої пшениці сплачували до соціальних фондів 31,66 грн із розрахунку на 1 га,

[4] *Дем'яненко М.Я.* Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва // Економіка АПК. — 2008. — № 2. — С. 17—25.

а виробники овочів відкритого ґрунту — 184,33 грн, або у 5,8 раза більше, то з 1999 року й ті, й інші сплачують, за інших рівних умов, однакову суму податку — 18,67 грн, отже, переваги других очевидні[5];

4) виробники, що проводять діяльність у гірських зонах і на території Полісся через застосування щодо них нижчих у 3,3 раза ставок податку. До запровадження ФСП подібної диференціації не було; різниця могла стосуватися лише величини однієї складової фіксованого сільськогосподарського податку — плати за землю — через нижчу грошову оцінку сільгоспугідь поліських та гірських територій;

5) виробники плодів, ягід і винограду, які до запровадження ФСП мали привілеї порівняно з іншими виробниками рослинницької продукції лише у частині дещо нижчої ставки земельного податку.

Знайшлося також чимало бажаючих скористатися податковими пільгами — вони використали сільськогосподарське виробництво як прикриття для інших прибуткових видів діяльності та як спосіб уникнення оподаткування.

Протягом 1999—2003 років практикувалося застосування підвищувальних коефіцієнтів до сум нарахованого сільськогосподарського податку для платників, у яких величина нарахованих у 1997 році податків більш як у 3 рази перевищувала розраховану у звітному році суму фіксованого сільгоспподатку: 1,5 — при перевищенні у 3—4 рази; 2 — при перевищенні більш як у 4 рази. Цей захід дозволив лише частково вирішити питання нерівномірного податкового навантаження на сільгоспвиробників.

Звільнення платників фіксованого сільськогосподарського податку від сплати внесків до державних цільових фондів забезпечило сільгоспвиробникам значну податкову економію, проте через їх обмежену участь у формуванні коштів соціальних фондів, і насамперед Пенсійного, обернулося зниженням рівня соціального захисту зайнятих у галузі працівників. Так, до 2004 року на рахунки Пенсійного фонду від сільгоспподатку надходила лише певна частка (68 %) коштів. До того ж ці платежі не тільки були незрівнянно меншими від тих, які отримував би фонд за умови сплати внесків на загальних підставах, вони ще й надходили на рахунки Пенсійного фонду без належної персоніфікації, як того вимагає закон. Не забезпечувала компенсації втрачених доходів Пенсійному фонду і держава. Як наслідок, понад 2,5 мільйона працівників таких підприємств втратили за ці роки не тільки право на страховий стаж, а й частину майбутніх доходів за системою пенсійного забезпечення.

Наявні недоліки спрощеної системи вимагали її перегляду і побудови досконалішого механізму оподаткування сільгоспвиробників, а законодавець обмежився лише коригуванням чинного механізму справляння фіксованого сільськогосподарського податку. Зміни, яких зазнав сільгоспподаток за десять років свого існування, відображено в табл. 2.

[5] Розраховано за даними статистичного бюлетеню "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств Харківської області" за 1998—1999 роки.

Таблиця 2. **Аналіз змін, що відбулися у механізмі справляння фіксованого сільськогосподарського податку**

Об'єкт змін	Станом на 01.01.1999	Станом на 01.07.2009	Коментар
Об'єкт оподаткування	площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, в тому числі на умовах оренди		
		площа земель водного фонду, які використовуються рибницькими та рибальськими господарствами для розведення, вирощування і вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водосховищах)	рибницькі та рибальські господарства отримали право обирати спрощену систему оподаткування за ФСП згідно зі змінами від 03.04.2003 до Закону "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17.12.1998 № 320-XIV (набрали чинності з 01.01.2004)
Ставка податку	у відсотках до грошової оцінки сільськогосподарських угідь, проведеної станом на 1 липня 1995 року: а) для всіх платників, крім тих, що здійснюють діяльність у гірських зонах і на поліських територіях: для ріллі, сіножатей та пасовищ		ставки податку зменшено у 3,33 раза згідно зі змінами від 23.12.2004 до Закону (набрали чинності з 01.01.2005)
	0,5	0,15	
	для багаторічних насаджень		
	0,3	0,09	
		для земель водного фонду, які використовуються рибницькими та рибальськими господарствами для розведення, вирощування і вилову риби у внутрішніх водоймах, — 0,45 % грошової оцінки одиниці площі ріллі по областях та в АР Крим	ставка податку по землях водного фонду, які стали об'єктом оподаткування згідно зі змінами від 03.04.2003 до Закону становила 1,5 % і була зменшена у 3,33 раза згідно зі змінами від 23.12.2004 (набрали чинності з 01.01.2005)
	б) для платників податку, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях: для ріллі, сіножатей та пасовищ		ставки податку зменшено у 3,33 раза згідно зі змінами від 23.12.2004 до Закону (набрали чинності з 01.01.2005)
	0,3	0,09	
	для багаторічних насаджень		
	0,1	0,03	
Застосування коригувальних коефіцієнтів до суми податку	підвищувальних коефіцієнтів: у разі перевищення суми податків і зборів, нарахованих платником податків у 1997 році, величини нарахованого ФСП:		згідно зі змінами від 03.04.2003 до Закону (набрали чинності з 01.01.2004)
	перевищення у 3—4 рази — коефіцієнт 1,5; перевищення більш як у 4 рази — коефіцієнт 2	не застосовуються	
	зменшувальних коефіцієнтів		на період з 01.01.1999 по 01.01.2001 платники ФСП мали сплачувати 70 % від суми нарахованого ФСП — частку, яка спрямовувалася до Пенсійного фонду (68 %) і фондів соціального страхування (2 %)
	0,7	не застосовуються	

Об'єкт змін	Станом на 01.01.1999	Станом на 01.07.2009	Коментар
Умови переходу	а) діяльність у сфері сільського господарства		згідно зі змінами від 03.04.2003 до Закону (набрали чинності з 01.01.2004)
		та рибальства (розведення, вирощування і вилов риби у внутрішніх водоймах)	
	б) наявність у власності чи користуванні, у т. ч. на умовах оренди, сільськогосподарських угідь		згідно зі змінами від 03.04.2003 до Закону (набрали чинності з 01.01.2004)
		чи земель водного фонду	
	в) частка доходу, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва чи продуктів її переробки, у загальній сумі валового доходу підприємства		згідно зі змінами від 03.04.2003 до Закону (набрали чинності з 01.01.2004)
	не менше 50 %	не менше 75 %	
Форма сплати податку	за вибором платника податку: а) грошова; б) шляхом поставки сільськогосподарської продукції; в) змішана	виключно грошова	згідно зі змінами від 03.04.2003 до Закону (набрали чинності з 01.01.2004)
Реєстрація платником ФСП	дозволена з моменту створення підприємства	дозволена по закінченні першого звітного періоду перебування на загальній системі за умови дотримання всіх інших вимог	згідно зі змінами від 03.04.2003 до Закону (набрали чинності з 01.01.2004)
Перелік податків і зборів, у рахунок яких сплачується ФСП	1) податок на прибуток підприємств		платники ФСП зобов'язані сплачувати авансові внески з податку на прибуток при виплаті дивідендів, сплаті податку на репатріацію доходів згідно зі змінами від 24.12.2002 до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств"
	2) податок (плата) за землю		платників ФСП не звільнено від орендної плати за земельні ділянки
	3) комунальний податок		даний пункт у Законі є зайвим, оскільки сільськогосподарські підприємства незалежно від обраної системи оподаткування не є платниками комунального податку
	4) збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету		
	5) плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності		
	6) збір за спеціальне водокористування для цілей сільського господарства	6) збір за спеціальне водокористування	
	7) податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів		платників ФСП включено до платників податку з власників транспортних засобів згідно зі змінами від 06.12.2006 до Закону (набрали чинності з 01.01.2007)

Закінчення табл. 2

Об'єкт змін	Станом на 01.01.1999	Станом на 01.07.2009	Коментар
Перелік податків і зборів, у рахунок яких сплачується ФСП	8) збір на обов'язкове соціальне страхування		платники ФСП сплачують внески на обов'язкове соціальне страхування на загальних підставах згідно зі змінами від 23.12.2004 до Закону (набрали чинності з 01.01.2005)
	9) збір на обов'язкове державне пенсійне страхування		платники ФСП сплачують внески до Пенсійного фонду згідно зі змінами від 23.12.2004 до Закону (набрали чинності з 01.01.2005) у таких розмірах, % до базової ставки: 2005—2006 роки — 20; 2007 рік — 40; 2008 рік — 60; 2009 рік — 80; з 2010 року — 100
	10) збір до Фонду для здійснення заходів з ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС і соціального захисту населення		скасовано
	11) збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України		скасовано
	12) збір до Державного інноваційного фонду		скасовано

Зупинимося на основних моментах. З 2005 року було розширене коло платників фіксованого сільськогосподарського податку — до нього змогли приєднатися господарства, що займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах. Водночас починаючи з 2004 року, з метою недопущення зловживань у сфері справляння фіксованого сільськогосподарського податку та зменшення кількості випадків несанкціонованого користування пільгами, мінімальну одержану від реалізації сільськогосподарської продукції частку доходу, необхідну для набуття (підтвердження) статусу платника ФСП, було збільшено з 50 % до 75 %, а з 2005 року стало неможливим зареєструватися платником фіксованого сільгоспподатку в момент створення підприємства. Відтоді, врешті-решт, було запроваджено бюджетну компенсацію доходів Пенсійного фонду, недоодержаних від платників ФСП, і тим самим відновлено право працівників цих підприємств на матеріальне забезпечення у старості.

Серйозні зміни торкнулися переліку податків, у рахунок яких сплачується сільгоспподаток: на сьогодні його скорочено з 12 до 6 податків, серед яких дійсно обтяжливим для товаровиробників може бути тільки один — податок на прибуток. З 2005 року внески до державних цільових фондів, які становили найбільше податкове навантаження на сільгоспвиробників, мають сплачуватися на загальних підставах. Винятком є тільки тимчасова пільгова ставка по внесках до Пенсійного фонду: у 2005—2006 роках вона дорівнювала 20 % від базової ставки з подальшим щорічним збільшенням на 20 %. У 2009 році платники фіксованого сільськогосподарського податку сплачують до фонду уже 80 % від чинної ставки, а з 2010-го не матимуть будь-яких послаблень у розрахунках за пенсійними внесками.

Сказане не могло не позначитися на рівні податкового навантаження на сільгоспвиробників, адже з 2005 року поновилося його зростання. Посилення податкового навантаження частково компенсують знижені з 2005 року в 3,33 раза ставки сільгоспподатку. Крім того, на користь платників податку працює і зафіксована станом на 1995 рік грошова оцінка земельних угідь, що покладена в основу його розрахунку. Проте це не змінює загальної невтішної тенденції: якщо у 2009 році рівень податкового навантаження зріс порівняно з базовим 2004-им майже у 6 разів, то з 2010 року він збільшиться ще на 40 %. Це означатиме, що сільськогосподарська галузь повертається на загальні умови оподаткування (табл. 3).

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

1. Десятирічний період існування фіксованого сільськогосподарського податку поряд з його очевидними перевагами дозволив виявити й суттєві вади: невідповідність системному підходу до побудови податкової системи, необгрунтований перерозподіл податкового навантаження серед товаровиробників, порушення прав членів трудових колективів на соціальний захист та пенсійне забезпечення.

2. Зміни, що відбулися у механізмі справляння фіксованого сільськогосподарського податку, фактично повертають сільськогосподарську галузь на загальні умови оподаткування. Неухильне зростання з 2005 року рівня податкового навантаження

Таблиця 3. **Оцінка змін у оподаткуванні ФСП в 2004—2010 роках (за даними сільськогосподарських підприємств Харківської області)**

Показники, в розрахунку на 1 га ріллі	2004	2008	2009	2010
Фонд оплати праці, грн	192	321	379*	448*
За умови незмінних правил оподаткування (оподаткування за правилами 2004 року)				
Навантаження на фонд оплати праці, %	0,2	0,2	0,2	0,2
Внески до соціальних фондів, грн	0,38	0,64	0,76	0,90
Фіксований сільськогосподарський податок**, грн	19,30	19,30	19,30	19,30
Сума обов'язкових платежів, грн	19,68	19,94	20,06	20,20
З урахуванням фактичного стану оподаткування				
Навантаження на фонд оплати праці, %	0,2	22,92	29,76	36,4***
Внески до соціальних фондів, грн	0,38	73,57	112,82	162,97
Фіксований сільськогосподарський податок**, грн	19,30	5,79	5,79	5,79
Сума обов'язкових платежів, грн	19,68	79,36	118,61	168,76
Відношення суми обов'язкових платежів до їх суми за незмінних умов оподаткування, разів	1,00	3,98	5,91	8,36

* обчислено з урахуванням запланованого зростання мінімальної заробітної плати.

** обчислено виходячи з середньої грошової оцінки 1 га ріллі по Харківській області.

*** на рівні базових ставок 2009 року.

Джерело: розраховано за даними статистичного бюлетеня "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств Харківської області" за 2004 і 2008 роки.

досягне свого максимуму вже в 2010 році і за неврегульованого цінового механізму може виявитися непомірним для товаровиробників.

3. Подовження дії спрощеної системи оподаткування в 2010 році надасть суттєвого виграшу тільки прибутковим підприємствам. Для збиткових або нестабільно працюючих виробників доцільнішою може виявитися загальна система оподаткування з правом перенесення від'ємного значення об'єкта оподаткування підприємства на наступні податкові періоди.

4. Сільськогосподарська галузь вимагає побудови нової системи оподаткування. Варіанти можуть бути різні, але незмінним має залишитися обов'язкове поєднання у цій системі елементів земельного і прибуткового оподаткування, що дозволить поставити виробників у рівні умови і створити максимальні стимули для ефективного господарювання.

5. Необхідно усвідомлювати, що якою б досконалою не була система оподаткування, за невирішених проблем диспаритету цін на продукцію сільського господарства і промисловості, недосконалого фінансово-кредитного механізму, неврегульованих земельних правовідносин вона не зможе стати дійсно ефективною і забезпечити гармонійне поєднання інтересів держави і товаровиробників.