

ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ УКРАЇНИ ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ

Розглянуто проблемні питання формування та функціонування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників України як об'єкта бухгалтерського обліку і контролю. Виділено два періоди у становленні податкової системи, досліджено її особливості на кожному етапі відповідного періоду та проаналізовано вплив податків на економічний розвиток сільськогосподарських товаровиробників і систему бухгалтерського обліку.

Питання оподаткування завжди цікавило науковців. Останнім часом також знаходяться в центрі уваги наукової спільноти і громадськості. Це зумовлено пошуком шляхів виходу з системних кризових явищ, які особливо гостро виражені в сільському господарстві України, та визнанням державою проблеми узгодженості податкових відносин з платниками податків. Постає необхідність розбудови такої системи оподаткування, яка б не тільки задовольняла інтереси держави та платників податків, а й враховувала позитивний практичний досвід обліку податків в системі господарювання за попередні роки й відповідала сучасним економічним умовам. Це у свою чергу вимагає перегляду основних досягнень та прорахунків, що стали об'єктами дослідників-попередників, для недопущення недоліків у майбутньому.

Варто наголосити, що в економічній літературі до цього часу немає однозначної думки науковців щодо кількості етапів, протягом яких відбувалося становлення системи оподаткування в сільському господарстві України. Виникла об'єктивна необхідність додаткового дослідження порушеного питання з метою виявлення впливу обліку на гармонізацію податкових відносин.

Питання етапів становлення податкової системи розглядається в наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених. Так, російський дослідник І.І. Янжул виділив три етапи в її становленні. Перший етап охоплює Стародавній світ і початок Середніх віків до XVI ст.; другий — XVI—XVIII ст., а третій починається з кінця XVIII ст. [13, с. 285].

Підтримують такий розподіл й інші сучасні російські вчені: В.М. Пушкарьова [8, с. 157], О.Ю. Грачева [3, с. 24], Д.Г. Черник [12, с. 39].

Аналіз останніх публікацій з цієї проблеми показує, що Є.А. Опря еволюційний шлях введення податків в економіці України поділяє на сім загальних етапів. Становлення податкової системи незалежної України дослідник розглядає у контексті модернізації державної податкової служби, що, на нашу думку, не розкриває всіх особливостей цих процесів [7]. Історичні аспекти формування податкової системи України К.Е. Азізова характеризує основними нормативними документами, які приймалися в процесі її становлення. Проте на етапах увагу не концентрує і не виділяє їх у загальній хронології [1].

Метою статті є дослідження етапів формування і розвитку системи оподаткування у взаємозв'язку з економікою сільського господарства з часів Київської Русі і до сьогодення, систематизація існуючих етапів податкової системи України в контексті становлення державності та обґрунтування необхідності переходу до нового етапу.

Варто відзначити, що кожному етапу розвитку системи оподаткування притаманні свої особливості. Вони формувалися в конкретних умовах, що спричинило набуття певних ознак для кожного етапу. З цього приводу слушне застереження висловлює О.П. Кириленко, яка погоджується з думкою В.М. Пушкарьової і Д.Г. Черника щодо визначення трьох етапів розвитку оподаткування, але звертає увагу на те, що така періодика властива для глобального масштабу [6, с. 152]. Вчений зазначає, що у цій загальній хронології можливі й інші, детальніші властивості для окремої країни або навіть галузі економічної діяльності.

На нашу думку, історію формування податкової системи як одного із важливих атрибутів країни необхідно розглядати в контексті становлення державності та розвитку національної економіки

із своєю системою обліку, що мали безпосередній вплив на зміни у податковій політиці. У зв'язку з цим історію розвитку податкової системи сільського господарства України можливо і доцільно поділити на два періоди. Перший період — від найдавніших часів до 1991 р., та другий період — податкової системи незалежної України. Вважаємо, що перший період має містити шість етапів. Цю думку обстоюють й інші вчені, зокрема Н.М. Ткаченко [10, с. 13] та В.П. Синчак [9, с. 161].

Перший етап охоплює часи функціонування системи податків Київської Русі (IX—XIII ст.). Предтечею оподаткування на теренах сучасної України було жертвоприношення. Іншими формами псевдооподаткування, що лежать в основі практично усіх світових податкових систем, як відзначає О.А. Фрадинський, була військова здобич та данина [11, с. 102].

Важливо наголосити, що давньоруські податки не запозичувалися з інших країн, а мали своє власне, національне походження. Так, одним з найдавніших прямих податків Київської Русі, що проіснував на українських землях, було подимне. Назва походить від одиниці оподаткування — «диму», тобто, «дому», селянського двору. Платили подимне натурою, часткового грішми. Іншою податковою платнею підкорених слов'янських племен князеві була данина, яка мала переважно натуральний вигляд (хутро, віск, мед, продукти харчування, шкури, вироби ремісників) та сплачувалася в осінньо-зимовий період [11, с. 102]. Причому розмір данини не регламентувався і залежав від милості князя.

Одним із перших безпосередньо сільськогосподарських податків на території теперішньої України було поплучне. Назва цього податку пов'язана з основним землеробським знаряддям (плугом), оскільки переважна більшість населення займалася землеробством і обробляла землю за допомогою рала. Тобто це був своєрідний земельний податок, одиницею оподаткування якого був плуг. Отже основи оподаткування землі формувалися ще у Древній Русі. Поляни, що займалися землеробством і тваринництвом, сплачували хазарам поземельну подать [2, с. 25]. Земельний податок у різноманітних формах виступав основною формою оподаткування сільськогосподарських виробників того часу. Спочатку він справлявся у формі натуральних зборів залежно від розміру ділянки або врожайності. Пізніше враховувалась дохідність землі, що визначалась на основі певного реєстру (примітивного земельного кадастру).

Другий етап становлення системи оподаткування (поч. XIV ст. — поч. XVI ст.), у сільському господарстві суттєво не змінив об'єкти, з яких нараховувалися податки. Основним з них залишалась земля, за користування якою сільське населення виплачувало данину та оброк поміщикам. Величина ставок, що використовувались для обчислення останнього, залежала від місця розташування губерній, які за певними ознаками та з метою їх оподаткування розподілялись на класи [12, с. 165].

Третій етап (1648—1654 рр.) становлення системи оподаткування в сільському господарстві припадає на часи Запорізької Січі, що існувала як самостійна держава, вільна від фіскальних утисків збирачів податків. Незважаючи на те, що козаки користувалися податковим імунітетом і опирались грошовим побором, державні фіскальні інтереси задовольнялись за допомогою непрямих податків у вигляді торгового мита (акцизу). Основними джерелами доходів Запорозької Січі були: господарська десятина (на зразок поземельного податку); медове, мостове мито та ін. Фінансові ресурси Запорозької Січі формувались також з натуральних і особистих повинностей, оренд, регалій. У більшості випадків об'єкти оподаткування характеризувались натурально-речовими ознаками, які були притаманні для окремих видів господарської діяльності, а податки з них сплачувались незалежно від платника та його справжньої платоспроможності [12, с. 167].

Четвертий етап (середина XVI — початок XX ст.) становлення системи оподаткування формується під московсько-російським впливом, що позначився на встановленні нових видів податків. Данина змінюється на посошний податок. Його назва походить від сохи, яка в сільській місцевості означала певну земельну одиницю, що залежала від її приналежності і якості [12, с. 167]. У XIV—XVI ст. об'єкти оподаткування суттєво не змінились. Не зазнали змін одиниці оподаткування. Основними з них у сільській місцевості залишались плуг, рало, двір тощо.

Варто зазначити, що для обліку об'єктів оподаткування збирачі посошного податку вели спеціальні книги, що мали назву «Книга сошного письма». Згодом його було змінено подвірним податком, який за класифікаційними ознаками також відносився до прямих податків. Об'єктом оподаткування був звичайний двір, що відповідає назві цього податку.

Епоха Петра I характеризується значними фінансовими видатками на військові дії. Відповідно до місцевих умов господарювання виникають

такі платежі, як податок з дубових трун, горіхів, кавунів, печей, мостів і переправ, квасних напоїв, крамниць; із продажу свічок, кінських шкур та ін. Здійснюється збір з млинів, а також особливий «медовий» або бджолиний збір, який сплачувався власниками пасік. Указом Петра I від 1705 року запроваджується податок на вуса та бороду, який сплачували всі чоловіки, які носили бороду [2].

На зазначеному етапі становлення системи оподаткування у сільському господарстві на території України, які в різні роки знаходились у складі інших країн, привертає увагу їх величина та репресивні методи, які використовувались для їх стягнення. Характерно, що податковий тягар в сільському господарстві не зменшується, а навпаки посилюється аж до початку XX ст., особливо за царювання Олександра II.

П'ятий етап (початок XX ст.) становлення системи оподаткування в сільському господарстві припадає на період Центральної Ради, урядів УНР та Української Держави. На зазначеному етапі було запроваджено український поземельний податок, яким оподатковувались у 1917 р. усі землі за ставкою 10 коп. з десятини. На 1917 р. встановлювався також разовий заробітний податок, який сплачувався населенням, установами та підприємствами, які не оподатковувались податком з доходів та зобов'язані були у відповідний день віддавати Українській Центральній Раді «четвертину свого денного заробітку» [9, с. 175].

18 січня 1918 року Центральною Радою було затверджено Тимчасовий земельний закон, який визнавав, що «ніякої платні за користування землею не повинно бути». Однак у примітці до нього додавалось, що «оподаткуванню підлягають тільки лишки землі поверх встановленої норми або надзвичайні доходи, які залежать від природних якостей участка, його близьості до торгівельних центрів і шляхів та інших соціально-економічних умов, незалежних від праці господарів цих хозяйств» [2].

Система оподаткування на цьому етапі була представлена переважно непрямими податками, зокрема акцизами на алкоголь, тютюн, цукор та інші предмети споживання, що відповідало вимогам того часу. Сплата цих податків значною мірою покладалась на селянство, яке становило тоді більшу частку населення країни й відповідно споживало приблизно таку ж частку оподатковуваних продуктів і сплачувало стільки ж непрямих податків. Це при тому, що доходи селян становили близько 30 % загального доходу.

Шостий етап першого періоду (1917–1991 рр.) становлення податкової системи припадає на часи радянської влади, політику якої щодо сільського господарства навряд чи можна розглядати як позитивний досвід. У сільському господарстві на заміну загальнодержавному поземельному грошовому податку декретом ВЦИК від 30.10.1918 р. запроваджується обкладання натуральним податком через відрахування частини сільськогосподарської продукції державі, а пізніше продрозверстка — примусове, без надання будь-якої компенсації вилучення продуктів, які залишались у селян понад задоволення їх життєвих потреб на прогодування сім'ї та посів [1]. Продрозверстка означала обов'язкове здавання селянами продукції державі. Її плани визначалися з урахуванням посівних площ і врожайності, а також встановлених для сільського населення норм споживання і необхідності утворення насінневих фондів та запасів фуражу для худоби. Отже продрозверстка, як спосіб вилучення частини доходів селян на користь держави, після завершення громадянської війни стала гальмом у розвитку сільськогосподарського виробництва. Тому 1921 р. Рада Народних Комісарів (РНК) проголошує нову економічну політику (НЕП) і з цього моменту здійснюється реформування системи оподаткування. 21.03.1921 р. приймається Декрет ВЦВК і РНК, яким продрозверстка була змінена на продовольчий податок, що справлявся у вигляді відсоткового відрахування від виробленої в господарстві продукції відповідно до середньої врожайності культур для даного району, числа їдоків у господарстві та наявності худоби в ньому.

Першим кроком у спрощенні системи оподаткування сільськогосподарського виробництва і пристосування прямого оподаткування до нових господарських умов було введення єдиного продовольчого податку. У цей час уряд використовує крім класової та фіскальної ще й регулюючу функцію податків. Наступним кроком у проведенні такої податкової політики стало запровадження 1923–1924 рр. єдиного сільськогосподарського податку (ЄСП) згідно з Декретом від 10.05.1923 р. Цей декрет об'єднав усі загальнодержавні податки, які повинні сплачуватись виробниками галузі (продподаток, подвірньо-грошовий податок, тобто трудгужподаток, загальногромадський збір), та низку місцевих податків в ЄСП. Обкладання сільськогосподарських виробників іншими податками заборонялось.

В період НЕПу держава використовувала сільськогосподарський податок не тільки як один із шляхів отримання хліба та інших сільськогосподарських продуктів. Цей податок став важливим інструментом регулювання рівня доходів аграріїв, соціально-класової політики на селі.

Із 1928 р. здійснюється перехід до оподаткування куркульних господарств не за середніми нормами доходності, а на основі фактично отриманих доходів. До періоду суцільної колективізації на однакових умовах з особистими селянськими господарствами оподатковувалися колгоспи і радгоспи, яким було надано суттєві пільги з метою стимулювання розвитку колгоспного виробництва, тоді як господарства так званих куркулів оподатковувалися за підвищеними нормами [3, с. 128].

У наступні роки уточнювалася база оподаткування ЄСП, удосконалювався механізм оподаткування. Для його наближення до прибуткового оподаткування та у зв'язку зі зростанням товарності і доходів селянських господарств було проведено реформування сільськогосподарського податку, який стали справляти із сукупності доходів господарств, застосовуючи більший рівень прогресії.

Із завершенням колективізації галузі сільськогосподарський податок було суттєво диференційовано. Фактично він розпався на три окремі податки: з колгоспів і колгоспників; з одноосібних трудових селянських господарств; з куркульських господарств. Сільськогосподарський податок з колгоспників з незначними уточненнями проіснував до 1991 р.

У результаті зміни принципів оподаткування різних категорій сільськогосподарських виробників різко знизився відсоток з доходів колгоспів, який становив 3 % порівняно з 5,3 % вилучення доходів одноосібних господарств [3, с. 130].

Пізніше, у 1936 р. сільськогосподарський податок з колгоспів замінено прибутковим, а точніше Податком на валовий дохід, об'єктом оподаткування якого було встановлено загальний валовий дохід підприємства (як у грошовій, так і в натуральних формах) за попередній рік, визначений за його бухгалтерським звітом. Крім Прибуткового податку, колгоспи не сплачували інших прямих податків та податкових платежів [3, с. 129].

Таким чином, починаючи з другої половини 30-х років XX ст. держава поступово перейшла від земельного (реального) до прибуткового оподаткування. Із системи оподаткування сільськогосподарських виробників суспільного сектору було вилучено оподаткування угідь, що відповідало то-

дішнім умовам безоплатності землекористування. Прибутковий податок тривалий час був єдиним видом оподаткування сільськогосподарських виробників, основним каналом вилучення їх доходів у розпорядження держави.

У колишньому СРСР крім форм прямого оподаткування справлявся також і акциз, який був запроваджений у кінці 30-х років XX ст. у формі податку з обороту і став основою радянської податкової системи до 1992 року.

Другий період становлення податкової системи бере свій початок з часу проголошення незалежної України. Така періодизація чітко відображає закономірності розвитку податкової політики нашої країни, коли стала формуватись власна система оподаткування, притаманна ринковій економіці зі своїми особливостями.

Безумовно, свої витоки податкова система бере з часів Київської русі. Однак здобуття незалежності України це початок історії нової держави, як і нового періоду формування системи оподаткування. У другий період становлення системи оподаткування України, на нашу думку, доцільно виокремити три етапи, які пропонуються В.П. Синчаком (науковець їх відносить у запропонований ним періодизації до сьомого, восьмого та дев'ятого етапів) [9, с. 162–163], та початок четвертого, що сформувався з прийняттям Податкового кодексу України.

Другий період починається першим етапом (1991–1994 рр.), що позначився прийняттям Закону України «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р. № 1251–ХІІ. Фактично було закладено національну систему оподаткування та основні принципи регулювання податкових відносин сільськогосподарських підприємств і підприємств інших галузей з бюджетом. У законі були сформовані основні принципи побудови системи оподаткування. Вони значною мірою визначали податкову політику держави.

Протягом цього етапу функціонування системи оподаткування в сільському господарстві запроваджуються нові види податків (податок на прибуток/дохід), зборів та внесків до державних цільових фондів, які принципово відрізнялися від тих, що діяли в період командно-адміністративного управління економікою та спричиняли певні труднощі. За умов, коли для сільськогосподарських підприємств вводились нові податки, продовжував функціонувати податок на фонд оплати праці колгоспників та податок з обороту. Вони сплачувалися відповідно до нормативних актів колиш-

нього СРСР. Це спричинило недієздатність принципів системи оподаткування і запроваджених нових принципів оподаткування прибутку.

На цьому етапі непряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників здійснюється податком на додану вартість, який регламентується Законом України «Про податок на додану вартість» від 20 грудня 1991 р. № 2007-XII. Цей закон визначав об'єктами оподаткування обороти по реалізації на території України товарів (крім імпортованих), у т. ч. виробничо-технічного призначення, виконаних робіт та наданих послуг.

Характеризуючи даний етап, В.П. Синчак зазначає «...кількість податків та зборів, що встановлювалися для сільськогосподарських товаровиробників у той час, на відміну від тих, які діяли до 1991 р., безумовно вражала. По суті, сільське господарство було поставлене в ті ж умови, як й інші платники податків» [9, с. 219]. Ситуація, що склалась на селі вимагала змін. Саме тому Законом УРСР «Про порядок дії на території УРСР в 1991 р. Закону СРСР «Про податки з підприємств, установ, організацій» від 05.07.1991 р. № 1308-XII запроваджувалось пільгове оподаткування сільськогосподарських виробників. Ним визначалось, що основні виробники сільськогосподарської продукції (колгоспи, радгоспи, селянські (фермерські) господарства) не вважаються платниками податку на прибуток. Інші виробники сільськогосподарської продукції (міжгоспи, кооперативи, їх об'єднання тощо) оподатковувалися податком на прибуток у межах граничного рівня рентабельності, але ставка оподаткування становила 1,5 %, тобто гранично мала символічну величину. Виробники галузі, починаючи з 1992 р., згідно із Законом України «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» від 21.02.1992 р. № 2147-XII, сплачували податок лише з доходів, одержаних від реалізації несільськогосподарської продукції. Прибуток від основної діяльності — не оподатковувався. Звільнення сільськогосподарських виробників від оподаткування доходів, одержаних від основної діяльності, проголошувалось і Законом УРСР «Про пріоритетність соціального розвитку села та АПК у народному господарстві України» від 17.10.1990 р. № 400-XII у редакції Закону від 15.05.1992 р. № 2346-XII. Доходи, отримані не від основної діяльності, оподатковувались у пільговому порядку.

У роки зародження системи оподаткування незалежної України (1990—1992 рр.) і в наступні

роки з боку держави спостерігається тенденція звільнення від оподаткування доходів, отриманих від ведення сільськогосподарської діяльності, а відтак частою зміною об'єкта оподаткування. Так, у 1992 р. податок справлявся з доходу, який сільгосппідприємства одержали від реалізації несільськогосподарської продукції за основною ставкою 18 %, у першому кварталі 1993 р. — з прибутку, який також нараховувався до бюджету лише з реалізації несільськогосподарської продукції. Такий порядок розрахунків з бюджетом більшою мірою відповідав інтересам сільськогосподарських виробників порівняно з оподаткуванням валового доходу. Однак він не був позбавлений недоліків. Особливо це стосувалось бухгалтерського обліку, оскільки механізм дії податку вимагав окремого розподілу витрат від сільськогосподарської та несільськогосподарської діяльності. Стало очевидним, що такі розрахунки необхідно проводити не один раз на рік, а кожного кварталу. Перевагою запровадження зазначеного податку було те, що його механізм виключав оподаткування заробітної плати, як це було за оподаткування валового доходу. Однак такий підхід проіснував лише один квартал [9, с. 221].

З другого кварталу 1993 р. та у 1994 р., податок став розраховуватись з доходу. Із прийняттям Закону України «Про державний бюджет України на 1994 рік» від 1.02.1994 р. № 389-XII для сільськогосподарських підприємств передбачалось підвищення податкової ставки до 22 % та щомісячні авансові платежі, що значно відволікало на певний час обігові кошти сільгоспвиробників. Такі державні заходи не принесли позитивних результатів ні державі у вигляді податкових надходжень до бюджету, ні сільськогосподарським товаровиробникам. Саме це наштовхнуло розробників податкових законів на прийняття Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР, який дав початок другому етапу формування податкової системи незалежної України (1994—1997 рр.). Закон вступав в силу 1995 року й передбачав взяти за об'єкт оподаткування знову прибуток. Сільськогосподарські підприємства як і раніше почали сплачувати податок з прибутку, одержаного від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 30 %, але звільнялись від щомісячних авансових платежів, що позитивно вплинуло на сільськогосподарських виробників.

Часті зміни системи оподаткування негативно позначились на фінансовому становищі сільгосп-

виробників. Вони спричинили зростання заборгованості з податку на прибуток, створення тіньового сектора економіки, збільшення податкового навантаження на ефективні підприємства. Для здійснення контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджету податку на прибуток та інших податків і зборів була створена державна податкова служба України.

Першим документом, що залучав до оподаткування прибуток від ведення сільськогосподарського виробництва, став Закон України «Про внесення змін і доповнень до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 287/97-ВР. Ним було запроваджено новий порядок оподаткування прибутку в Україні з другого півріччя 1997 р. Це сприяло початку виділення науковцями наступного, третього етапу формування податкової системи України (1997–2011 рр.).

Згідно із зазначеним новим законодавчим актом вводився принципово новий підхід до визначення оподатковуваного прибутку, який обчислювався шляхом зменшення суми валового доходу звітного податкового періоду на величину валових витрат та амортизаційних відрахувань. Сільськогосподарські товаровиробники одержали право на особливий порядок сплати цього податку. Якщо для інших господарюючих суб'єктів зазначеним законом встановлювались два звітних податкові періоди — рік і квартал, а також передбачались щомісячні авансові внески, то аграрії мали право розраховуватись із державою один раз на рік, після його закінчення [9, с. 224]. Таке право надавалось лише тим господарствам, валовий дохід яких від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищував 50 % від загальної суми, тобто на величину, яка, по суті, надавала статус сільськогосподарського товаровиробництва.

Не менш важливою подією стало те, що з набранням чинності згаданого Закону № 287/97-ВР, а також Закону «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97-ВР з'явилося поняття «податковий облік». Цими законодавчими документами були впроваджені первинні документи, аналітичні регістри та форми звітності, які використовуються лише в податковому обліку. Запроваджені правила ведення податкового обліку жорстко регламентували не тільки механізм утворення валових доходів та валових витрат, а й їх економічну сутність. Такі зміни значно ускладнили методику ведення бухгал-

терського обліку. Наукова спільнота схиляється до думки, що податковий облік почав займати головні позиції в обліковій системі, а окремі автори у своїх працях визначали податковий облік як окрему і автономну систему обліку.

Ускладнена правовими нормами і важка для сприйняття система податкового обліку сільськогосподарських товаровиробників призвела до зниження оперативного контролю, зростання рівня маніпулювання обліковими даними, погіршення платіжної дисципліни, що в свою чергу позначилось на сплаті податкових сум до бюджету, та потребувала значних витрат на контроль та адміністрування. Такий досвід відокремленого податкового обліку навряд чи можна назвати позитивним для України. В подальші роки, аж до прийняття Податкового кодексу України (ПКУ), науковцями доводилось, що бухгалтерський облік є базовим у визначенні фінансових результатів господарювання, які в свою чергу мають стати основою для податкових розрахунків.

Аналіз становлення податкової системи незалежної України того часу свідчить, що для неї притаманна відмова держави від безпосереднього оподаткування прибутку. З 1992 по 1997 рік практично єдиним видом прямого оподаткування сільськогосподарського виробництва в Україні виступав податок на землю. Саме цим видом обов'язкових платежів оподатковувались доходи виробників галузі, а починаючи з 1995 р. він став сплачуватись за рахунок прибутку.

Недосконалим був і механізм справляння плати за землю, запроваджений в Україні 1992 р. Від самого початку свого функціонування він йшов у розріз не лише з економічною суттю земельних платежів, а й із земельним законодавством. Лише з прийняттям нового Земельного і Податкового кодексів України відбулися позитивні зрушення. Проте уникнути усіх хиб не вдалося.

Подвійна система оподаткування доходів сільськогосподарських виробників (прямого оподаткування), що передбачала спільне функціонування земельного і прибуткового податків з особливим механізмом їх взаємодії, проіснувала лише рік (до 1999 р.). Із 1996 р. (з призупиненням інфляції) виробництво сільськогосподарської продукції в суспільному секторі України стало збитковим, а в 1997 та 1998 роках економіка колективних господарств була на межі колапсу (87,2 % та 91,9 % збиткових господарств у цілому в АПК). Така ситуація зумовила необхідність адекватних змін у податковій політиці. Оподаткування прибутку в умовах кризи виявилось

непосильним тягарем для виробників і лише ускладнювало їхні відносини з податковими органами. У результаті, оподаткування землі вкотре підмінило прибуткове оподаткування.

Варто відзначити, що для поліпшення забезпечення сільськогосподарських товаровиробників матеріально-технічними ресурсами з 1999 по 2008 рік діяв спеціальний режим справляння ПДВ. Цей режим акумуляції засобів започатковано Указом Президента «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» № 1328/98 від 2.01.1998 р. і продовжено відповідними Законами. Так, п. 11.29 Закону України «Про податок на додану вартість» передбачає, що суми сплати до бюджету цього податку щодо операцій з постачання товарів (робіт, послуг) власного виробництва та виробництва на давальницьких умовах із власної сировини залишалися в розпорядженні сільськогосподарських товаровиробників і використовувалися ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. Виключення становили виробництва підакцизних товарів та операції з продажу переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою.

Обрати такий спеціальний режим справляння ПДВ могли всі сільськогосподарські товаровиробники незалежно від організаційно-правової форми та форми власності. Єдиною умовою для них було те, що сума, одержана від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, повинна була становити не менше 50 % загальної суми валового доходу підприємства. Позитивна різниця між сумою ПДВ, одержаною від покупців, та сумою ПДВ, сплаченою постачальниками, акумулювалась на спеціальному рахунку.

Не менш важливою подією цього етапу стало те, що з 1999 р. у сільському господарстві запроваджено у вигляді експерименту спеціальний режим прямого оподаткування — Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП). Цей законодавчий акт визначав об'єктом оподаткування землю, точніше площу ріллі, передану сільськогосподарському товаровиробникові у власність чи надану йому в користування. Ставки єдиного податку було встановлено залежно від обсягу землі, а не від розміру фінансових результатів підприємства. Невдовзі цю податкову форму було поширено на сільськогосподарські підприємства всієї території України. Цей податок викликав неоднозначну реакцію науковців і практиків, проте «запровадження його в період кризи в сільському господарстві більшість учених визнає виправданим» — зазначає І.М. Івасько [4, с. 137].

Таким чином зміни, що відбулися на цьому етапі в системі оподаткування сільськогосподарських підприємств і знайшли практичне втілення у запровадженні ФСП, можна по праву вважати революційними.

Із прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ), на нашу думку, з 2011 р. розпочато новий, четвертий етап становлення податкової системи України в сільському господарстві. ПКУ — комплексний документ, де визначено склад податкової системи і розроблено механізм обчислення і сплати усіх податків та обов'язкових платежів. Зазначений нормативний документ безумовно став значним досягненням нашої держави, адже було закладено новий етап формування податкової системи. Проте й він залишає місце для наукових досліджень.

Прийняття ПКУ певною мірою вплинуло на систему бухгалтерського обліку. В зазначеному документі закладено основу гармонізації різних облікових підсистем — бухгалтерського обліку і обліку відносин розподілу у формі податків. Це зумовлено необхідністю створення єдиної системи обліку, яка б відповідала ринковій економіці та підготовці звітності, а остання в свою чергу змогла б задовольнити інтереси та потреби широкого кола користувачів.

Облік податків на сучасному етапі, на наш погляд, слід розглядати як частину (підсистему) інформаційного масиву підприємства, підтверджену відповідними документами, що і являє собою бухгалтерський облік у формі обліку для цілей (потреб / з метою) оподаткування. Оскільки податки є особливою сферою відносин розподілу між державою та суб'єктами господарювання (в т.ч. сільськогосподарських товаровиробників), а такі відносини водночас є об'єктом обліку, то можна говорити про облік відносин розподілу (у формі податків) або облік розподільчих відносин.

Постійний розвиток та вдосконалення є невід'ємним атрибутом бухгалтерського обліку. З цього приводу влучно висловився Г.Г. Кірейцев, стверджуючи, що «...бухгалтерський учет следует рассматривать как постоянно развивающуюся разомкнутую систему наблюдения и измерения...» [5, с. 27]. Тому зміни та перетворення в науці є природними, саме вони повинні відбуватись під пильним наглядом наукової спільноти. Облік податків має бути визнаний в законодавчому полі як особлива сфера відносин розподілу, повинен мати своє тлумачення, оскільки фактично існує на практиці та закріплений в нормативних документах. Однак облік податків має бути складовою частиною бухгалтерського обліку, тобто його логічним продовженням і ґрунтуватись на його основі. Тому пропонуємо в ПКУ навести таке визначення: «Облік для цілей оподаткування — це

складова єдиної системи бухгалтерського обліку, що забезпечує відображення відносин розподілу у сфері податків, підготовку, групування, узагальнення та накопичення інформації платника податків, необхідної для розрахунку і своєчасної сплати до бюджету податків, зборів та інших платежів, справляння яких передбачено податковим законодавством, та з метою складання і подання податкової звітності».

Виходячи з того, що бухгалтерський облік характеризується як система, де здійснюється вимір, обробка й передача фінансової інформації про суб'єкта господарювання, базуючись на первинних документах, реальному механізмі обліку та обробки даних, він є єдиною інформаційною базою для будь-якого виду обліку, у якому виникає потреба. Тому, проводячи реформування бухгалтерського обліку, не слід протиставляти йому облік для цілей оподаткування. Ми вважаємо, що облік податків в системі бухгалтерського обліку має право на існування, однак необхідно розробити таку його систему, яка б передбачала можливість (за встановленими правилами) трансформації даних бухгалтерського обліку у дані, придатні для податкових цілей, фіксуючи при цьому відхилення, які можуть виникати внаслідок такої трансформації. Пропонований підхід передбачає ведення єдиної системи бухгалтерського обліку, у межах якого збирається, групується і узагальнюється інформація, необхідна для коректного визначення величини податкових зобов'язань.

Висновки та перспективи подальших розвідок.

Таким чином, формуючи власну податкову систему Україна пройшла свій, насичений успіхами та прорахунками еволюційний шлях розвитку. Для правильного розуміння набутого роками практичного досвіду в системі оподаткування сільськогосподарства запропонована систематизація етапів формування податкової системи України, об'єднана двома періодами. Перший період функціонування податкової системи (до 1991 року), коли Україна перебувала у складі СРСР, та другий — незалежної України. З урахуванням наукових здобутків вчених запропоновано детальний аналіз кожного етапу як складової відповідного періоду. Прийняття Податкового кодексу України дає можливість державі перейти до нового етапу становлення податкової системи й водночас зумовлює необхідність переосмислення системи обліку і зближення двох облікових систем — бухгалтерського обліку та обліку для потреб оподаткування.

Аналіз наслідків впливу змін податкового законодавства на систему бухгалтерського обліку від минулого до сьогодення дає можливість стверджувати, що третій етап другого періоду становлення податкової системи сприяв розподілу облікової системи на бухгалтерську і податкову підсистеми з переважанням останньої. Початок нового, четвертого етапу другого періоду характеризується зближенням зазначених підсистем, намаганням гармонізувати їх. Це дало можливість закріпити в ПКУ позицію бухгалтерського обліку як єдиної інформаційної бази, що водночас сприяє формуванню відповідної інформації, в т. ч. і для потреб оподаткування. Пропозиції щодо внесення змін у Податковий кодекс України стосовно визначення обліку для цілей оподаткування дають поштовх розвитку бухгалтерського обліку і оподаткування та відкривають перспективи проведенню подальших досліджень.

Використані джерела

1. *Азізова К.Е.* Етапи формування та розвитку податкової системи в сільському господарстві України / К. Е. Азізова // *АгроІнКом*. — 2011. — № 7—9. — С. 110—115.
2. *Гай-Нижник П.П.* Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української держави УРСР (1917—1930) / Гай-Нижник П. П. — К., 2006 — 303 с.
3. *Грачева Е.Ю.* Налоговое право: учебник / Грачева Е. Ю., Ивлиева М. Ф., Соколова Э. Д. — М.: Юристъ, 2005. — 223 с.
4. *Івасько І.М.* Формування системи оподаткування сільськогосподарських підприємств України / І. М. Івасько // *Вісник Хмельницького національного університету* — 2010. — № 4. — Т. 4. — С. 136—141.
5. *Кирейцев Г.Г.* Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Кирейцев Г. Г. — К.: УСХА, 1992. — 240 с.
6. *Кириленко О.П.* Фінанси (теорія та вітчизняна практика): навч. посіб. / Кириленко О. П. — Тернопіль: Астон, 2002. — 212 с.
7. *Опря Є.А.* Історичні аспекти формування та розвитку податкової системи в Україні / Є. А. Опря // *Університетські наукові записки*. — 2005. — № 3(15). — С. 375—378.
8. *Пушкарева В.М.* История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пос. / Пушкарева В. М. — М.: ИНФРА-М, 1996. — 192 с.
9. *Синчак В.П.* Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика: монографія / Синчак В. П. — Х.: ХУУП, 2008. — 476 с.
10. *Ткаченко Н.М.* Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: Навч.-метод. посіб. / Ткаченко Н. М., Горова Т. М., Ільєнко Н. О.; під заг. ред. Н.М. Ткаченко. — К.: Алерта, 2004. — 554 с.
11. *Фрадинський О.А.* Розбудова податкової системи України в епоху княжої доби та великого князівства литовського (X—XVI ст.) / Фрадинський О. А. // *Вісник Хмельницького національного університету*. — 2009. — № 2. — Т. 1. — С. 102—104.
12. *Черник Д.Г.* Основы налоговой системы: учеб. пособие. для вузов / Черник Д. Г., Починков А. П., Морозов В. П.; под ред. Д.Г. Черника. — М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. — 422 с.
13. *Янжул И.И.* Основы начала финансовой науки: учение о государственных доходах / Янжул И.И. — М.: Статут, 2002. — 555 с.