

УДК 657:631.11

Л. Г. Кургіна,  
аспірант, Національний університет біоресурсів і природокористування України

## СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ДЛЯ СТИМУЛЮВАННЯ ТЕХНІЧНОГО ООНОВЛЕННЯ ВИРОБНИЦТВА НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

*Досліджено методологічні підходи до формування системи оподаткування сільськогосподарських підприємств.*

*Рассмотрено методологические подходы к формированию системы налогообложения сельскохозяйственных производителей.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Нині проблема формування системи оподаткування аграрного сектора економіки набуває особливого значення, оскільки галузь є основною для збереження економічної безпеки, особливо під час фінансової кризи, коли більшість галузей знаходяться у стані занепаду. Пільгові режими оподаткування, які на сьогодні застосовуються в Україні, не відповідають сучасним вимогам, оскільки податкове навантаження на галузь в період фінансової кризи досить велике, а більшість сільськогосподарських товаровиробників навіть при мінімальних доходах не в змозі сплачувати податки. Особливо це стосується прямого оподаткування, яке у галузі представлене фіксованим сільськогосподарським податком. Цей податок є нейтральним, тобто його розмір залежить від площі сільськогосподарських угідь і їх грошової оцінки. Товаровиробник повинен його сплатити незалежно від фінансового результату діяльності, тобто навіть збиткові підприємства повинні знайти кошти для погашення податкового зобов'язання.

### АНАЛІЗ ОСНОВНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Сучасні наукові підходи до сутності прямого оподаткування та оптимального механізму його функціонування постійно досліджують вітчизняні вчені, зокрема: М. Азаров, О. Василик, В. Галушко, М. Дем'яненко, Д. Дема, А. Діброва, А. Крисоватий, П. Полозенко. Теоретичні дослідження з цього питання можна знайти у працях відомих світових класиків-економістів Ф. Кенне, А. Лаффера, К. Маркса, А. Сміта, М. Тургенева та інших.

Мета дослідження полягає у розробці пільгових режимів оподаткування сільськогосподарсь-

ких товаровиробників та визначення його впливу на формування сучасної системи оподаткування аграрного сектора України, а також розробка науково-практичних та методологічних засад і рекомендацій щодо удосконалення механізму оподаткування.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Високий рівень організації податкової системи, її економічна ефективність і раціональність є важливими факторами формування економічного потенціалу високорозвинутої держави. Раціональна система оподаткування забезпечує сприятливі економічні умови для підвищення ефективності діяльності підприємств. Досягнення високих економічних результатів, підвищення ефективності підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, з одного боку, а також збільшення доходів державного бюджету — з іншого, здійснюються шляхом реалізації стимулюючої функції податків. Податкова система розвинутих держав містить правові норми та інструменти, що виключають економічно невиправдане оподаткування, внаслідок якого податкова система втрачає стимулюючий потенціал. Протягом останніх десятиліть у багатьох державах проводилися податкові реформи, метою яких було підвищення стабільності податкової системи, справедливості податкового навантаження, а також ефективного регулювання і стимулювання економічного зростання. Засобами досягнення цілей податкових реформ стали зниження податкових ставок, зміна структури податкових надходжень, використання податкових пільг для стимулювання інноваційних та інвестиційних процесів.

В Україні, в умовах становлення ринкових відносин і демократії, формування і розвиток системи оподаткування здійснювалися практично без участі суб'єктів господарювання з абсолютним превалюванням інтересів держави. На сучасному етапі економічна політика держави орієнтована переважно на пошук додаткових джерел поповнення державного бюджету, які полягають у застосуванні нових податків і зборів, посиленні контролю над повнотою і своєчасністю сплати податків. Протиріччя між інтересами держави і платників податків посилюються необхідністю першочергового вирішення поточних економічних проблем, що унеможлиблює застосування принципово нових і якісно прогресивних елементів системи оподаткування, а це, врешті-решт, перешкоджає економічному зростанню.

Законом України "Про систему оподаткування" визначено 12 принципів оподаткування, серед яких головними є принцип стимулювання науково-технічного прогресу і технологічного оновлення виробництва, а також принцип стимулювання підприємницької діяльності та інноваційної активності, що передбачає введення пільг при оподаткуванні прибутку, який направляється на розвиток виробництва. У реальних умовах дані принципи не завжди реалізуються повною мірою, а іноді зовсім ігноруються, що частково підтверджується результатами досліджень Світового банку, згідно з якими структура податкової системи України взагалі не стимулює промисловий розвиток держави і підвищення ефективності бізнесу. В загальному міжнародному рейтингу податкових систем Україна перебуває на 124-му місці серед 155 країн світу.

Крім недосконалої структури податкових надходжень, податкова система України має ще цілий ряд недоліків, які обмежують інвестиційно-інноваційну активність і стримують процес економічного зростання в цілому. До них можна віднести складність і непрозорість податкового регулювання, нерівномірне податкове навантаження на господарюючих суб'єктів за різними видами економічної діяльності й формами власності, безсистемне надання податкових пільг, істотні масштаби ухилення від сплати податків, високі адміністративні витрати на стягнення податків і зборів. Недосконалість податкової системи призводить до надмірного податкового тиску на господарюючих суб'єктів, вона не тільки знижує інвестиційну та інноваційну активність, але й примушує підприємства приховувати реальні розміри доходів.

При розробці ефективного механізму податкового стимулювання інвестиційної активності й технічного оновлення виробництва підприємств необхідно використати найбільш діє інструменти і прийоми. Найвищий стимулюючий потенціал мають прямі податки, оскільки вони справляють безпосередній вплив на результати економічної діяльності підприємств, а їх регулювання — основний інструмент механізму податкового стимулювання. Одним з найважливіших прямих податків для ви-

робничого підприємства є, безумовно, податок на прибуток. При цьому стимулювання технічного оновлення виробництва шляхом регулювання податку на прибуток підприємства може здійснюватися трьома способами: звуженням бази оподаткування, наданням податкових пільг і регулюванням ставки податку на прибуток.

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" передбачено ряд заходів, що реалізуються з метою звуження бази оподаткування. Зменшення розміру прибутку, що оподатковується, може здійснюватися шляхом збільшення валових витрат на суму затрат, пов'язаних з науково-технічним забезпеченням основної діяльності, а також удосконаленням основних фондів, які підлягають амортизації і не перевищують 10% сукупної балансової вартості основного капіталу підприємства.

Узгодження економічних інтересів держави і платників податків можливе, у першу чергу, шляхом зниження рівня податкового навантаження через зменшення ставок оподаткування. Досліджуючи взаємозв'язок податкової бази і ставок оподаткування, А. Лаффер зазначав, що податкові надходження є одночасно продуктом податкової ставки і податкової бази. У міру зростання податкової ставки база скорочується. При цьому зниження податкових ставок, згідно з кривою Лаффера, супроводжуватиметься підвищенням економічної активності промислових підприємств, що передбачає розширення бази оподаткування і відповідно збільшення податкових надходжень до бюджету.

Як методичний принцип оподаткування прибутку підприємств, що спроможний забезпечити узгодження фінансових інтересів держави і господарюючого суб'єкта, може застосовуватися регресивне оподаткування, одним з видів якого є динамічне оподаткування, що передбачає зміну (зниження або підвищення) податкової ставки залежно від зміни бази оподаткування. У динамічній моделі оподаткування ставка податку на прибуток є змінною величиною і залежить від економічних результатів технічного оновлення виробництва, якими можуть бути рівень використання виробничої потужності та коефіцієнт завантаження устаткування. При цьому найбільш дієвою й ефективною є така модель оподаткування, застосування якої надає підприємствам можливість подальшого зниження податкової ставки при досягненні вищих економічних результатів. Такий механізм оподаткування передбачає зниження ставки оподаткування не за встановленою в централізованому порядку статичною шкалою, а залежно від темпів зростання прибутку підприємства, одержаних у результаті техніко-технологічного оновлення, що може бути досягнуто як за тривалий, так і за короткий період. Виходячи з даного положення, ставку динамічного податку на прибуток підприємства передбачається розраховувати за формулою:

$$СПД_i = СПБ \cdot K_i (1),$$

де  $СПД_i$  — динамічна ставка податку на прибуток для  $i$ -го періоду оподаткування (%);  $СПБ$  — базова ставка податку на прибуток (%);  $K_i$  — ко-

**Таблиця 1. Економічні результати застосування моделі динамічного оподаткування в умовах розширеного відтворення**

Показники	Базисний період	Періоди динамічного оподаткування					
		I	II	III	IV	V	VI
Прибуток, що підлягає оподаткуванню (тис. грн.)	262,7	289	315,3	341,5	367,8	394,1	420,3
Базисний темп приросту прибутку (%)	0	10	20	30	40	50	60
Податкова ставка (%)	25	24,2	23,33	22,5	21,7	20,9	20
Податок на прибуток (тис. грн.)	65,7	69,8	73,6	76,8	79,7	82,1	84,1
Чистий прибуток (тис. грн.)	197	219,1	241,7	264,7	288,1	312	336,3

ефіцієнт коригування ставки податку на прибуток для  $i$ -го періоду оподаткування.

Коефіцієнт коригування податкової ставки доцільно встановлювати залежно від зміни розміру прибутку підприємства, яка підлягає оподаткуванню, за формулою:

$$\kappa_i = \begin{cases} 1 - \frac{\Delta T_{pi}}{d_i} \cdot 100, & \text{при } \Delta T_{pi} \leq 0, \\ \text{при } \Delta T_{pi} > 0, \end{cases}$$

де  $\Delta T_{pi}$  — базисний темп приросту прибутку підприємства, що оподатковується, в  $i$ -му періоді (%);  $d$  — показник динаміки ставки податку на прибуток за рівнем результативного показника.

Отже, за відсутності приросту прибутку підприємства у відношенні до рівня базисного року зниження ставки податку на прибуток не відбувається. Коригування ставки оподаткування можливе тільки в бік збільшення при позитивних темпах приросту прибутку, що підлягає оподаткуванню. Механізм і результативність застосування динамічної моделі оподаткування розглянуто для умов промислового підприємства, що здійснює технічне оновлення виробництва, протягом 6 років (табл. 1).

Застосування запропонованої моделі оподаткування за умови щорічного приросту на 10% прибутку, що оподатковується, забезпечує зниження на 4% ставки податку на прибуток протягом 5 років, що слугує фактором, який стимулює процес технологічного та інноваційного розвитку підприємства. При цьому зниження ставки оподаткування відбувається безперервно і дає підприємству можливість направляти додаткові інвестиції на технічне оновлення виробництва.

Поряд з явними перевагами для підприємства використання динамічної моделі оподаткування, її застосування економічно вигідне і для держави, що полягає в збільшенні фінансових надходжень до бюджету.

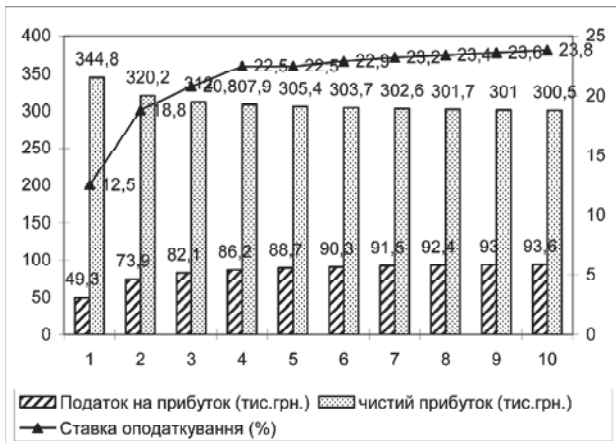
Обмеження використання динамічної моделі оподаткування визначаються її параметрами: коефіцієнтом коригування, базовими темпами зростання валового прибутку підприємства і кількістю календарних періодів застосування. Одним з основних параметрів моделі динамічного оподаткування є коефіцієнт коригування ставки податку на прибуток за рівнем результативного показника, який виступає інструментом, що дозволяє здійснювати регулю-

вання ставки оподаткування, а отже, — величини надходжень у бюджет і чистого прибутку підприємств залежно від співвідношення інтересів держави і господарюючого суб'єкта. Коефіцієнт коригування податкової ставки на прибуток визначається показником динаміки ставки податку на прибуток за рівнем результативного показника, який може перебувати в межах від 1 до 10. При цьому між

значенням показника динаміки і величиною чистого прибутку підприємства існує пряма залежність, а між значенням показника динаміки і розміром податкових надходжень у бюджет — обернена. За допомогою показника динаміки значення ставки оподаткування і показники діяльності суб'єктів господарювання можуть бути скориговані залежно від існуючих на певному етапі розвитку економічних пріоритетів держави. При наданні цьому показнику значення в межах встановленого діапазону можливе регулювання співвідношень інтересів держави і підприємства для досягнення пріоритетних цілей, що виражається показниками чистого прибутку і величиною податкових надходжень. На рис. 1 показано вплив величини показника динаміки ставки податку на прибуток на фінансові показники, що відбивають інтереси держави і підприємства.

В умовах пріоритетності державної підтримки техніко-технологічного оновлення виробництва підприємств у рамках конкретного інвестиційного проекту, що має державну важливість і становить стратегічний інтерес, може бути використане значення показника динаміки ставки податку на прибуток на рівні 1 чи близькому до нього. У даному разі динамічна модель оподаткування сприяє найбільш повній та ефективній реалізації стимулюючої функції податку на прибуток підприємства при одночасному виконанні фіскальної. Більш високі значення показника динаміки податкової ставки доцільно використовувати, коли держава першочерговою метою визначає поповнення бюджетних коштів і посилення фіскальної функції податків, що забезпечить істотне збільшення податкових надходжень до бюджету при одночасному стабільному зростанні чистого прибутку підприємства і збереженні стимулюючого значення податкового регулювання. Таким чином, модель динамічного оподаткування дозволяє врахувати співвідношення пріоритетів бюджетної політики держави і стимулювання економічного зростання за рахунок технічного оновлення виробництва.

Отже, запропонована модель динамічного оподаткування може стати ефективним інструментом державного стимулювання технічного оновлення і розвитку виробничої сфери. Застосування динамічної моделі дозволить поєднувати та ефективно реалізувати як фіскальну, так і стимулюючу функції податку на прибуток підприємства. Значною перевагою моделі є можливість адаптації залежно від



**Рис. 1. Залежність показників оподаткування прибутку підприємства від величини показника динаміки ставки податку на прибуток за рівнем результативного показника ( $T_p = 50\%$ )**

соціально-економічних пріоритетів, що мають місце на конкретному етапі розвитку держави. Важливіми позитивними аспектами моделі, які посилюють виробничу спрямованість податкових стимулів, є прогресивність, гнучкість і динамічність, а також простота побудови і використання.

Проте, податкова політика може бути ефективною лише у тому випадку, якщо податки та система оподаткування виконуватимуть усі притаманні їм функції. Регулюючий і стимулюючий потенціал оподаткування використовується в Україні недостатньо. Практику надання податкових пільг суб'єктам господарювання не можна визнати ефективною, а інші методи податкового стимулювання майже не використовуються.

Заходи державного регулювання економіки мають бути спрямовані передусім на стимулювання підприємницької активності. Таке стимулювання є ефективним, якщо воно впроваджується переважно за допомогою системи "вбудованих регуляторів", основною ланкою якої є податки. На жаль, нині система оподаткування України має фіскально орієнтований характер.

Як свідчать результати досліджень, нині через загострення проблеми бюджетного збалансування держава не приділяє достатньої уваги питанням посилення дії регулюючої та стимулюючої функції податкової системи.

Формування головних принципів становлення, функціонування й розвитку податкової системи ринкового типу є важливим завданням фіскальної теорії та практики, від успішного вирішення якого значною мірою залежить економічний потенціал країни, соціальна стабільність у суспільстві, підвищення рівня добробуту малозабезпечених верств населення.

Подолання економічної кризи та перехід економіки на модель інноваційного розвитку потребує мобілізації навколо цього завдання всіх напрямів державної економічної політики. Відтак, на даному етапі побудова податкової політики повин-

на враховувати потреби максимізації регуляторної та стимулюючої функції.

В Україні наразі триває робота з доопрацювання проекту Податкового кодексу України, який має, з одного боку, регламентувати функціонування національної системи оподаткування з урахуванням особливостей перехідного трансформаційного періоду, а з іншого — в ньому повинні бути враховані європейські традиції побудови податкових систем.

Однак думка, що всі проблемні питання вдасться вирішити після прийняття Податкового кодексу України, є хибною.

Модернізація спрощеної системи оподаткування потребує диференціації порогових величин господарських оборотів, які мають бути різними для виробничої, торговельної діяльності та сфери послуг, а також інтелектуального виробництва. Необхідне застосування більш гнучких форм спрощеного оподаткування, які врахували б рівень витрат на сільськогосподарських підприємствах. Слід удосконалити механізм розподілу єдиного податку між Державним бюджетом України, місцевими бюджетами та позабюджетними цільовими фондами, який повинен мати регіональну диференціацію. Вельми важливою є розробка механізму, який міг би впорядкувати відносини між підприємствами — платниками ПДВ та суб'єктами підприємництва — платниками єдиного податку.

Отже, у подальшому мають бути проведені дослідження щодо вироблення методик моделювання податкових надходжень внаслідок зменшення ставки і бази оподаткування з метою стимулювання промислового виробництва.

#### Література:

1. Бланк І.А. Управление прибылью. — К.: Ника-Центр. Эльга. 1998. — 543 с.
  2. Барановська І.В. Сучасна податкова система з точки зору підприємця // Актуальні проблеми економіки. — 2008. — № 8. — С. 172—182.
  3. Бурлакова А.В. Система налогообложения (отечественный и зарубежный опыт). Экономика: Обзор информационный. — К.: УкрНИИТИ, 1991.
  4. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва // Економіка АПК. — 2008. — № 2. — С. 17—20.
  5. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств".
  6. Ковалев В.В. Прибыль: трактовка и виды // Вестник Санкт-Петербургского университета. — 2003. — Сер. 8. — Вып. 4 (№ 32) — С. 86—105.
  7. Новодворский В., Клестова Н., Шпак А. Прибыль предприятия: бухгалтерская и экономическая // Финансы. — 2003. — № 4. — С. 64—68.
  8. Проблеми розвитку податкової політики та оподаткування: монографія / За заг. Ред. проф. Ю.Б. Іванова — Х.: ІНЖЕК, 2007. — 448 с.
  9. Ткаченко Н.М., Горова Т.М., Ільєнко Н.О. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: навчально-методичний посібник / Під загальною редакцією Н.М. Ткаченко. — К.: Алерта, 2004. — 554 с.
- Стаття надійшла до редакції 23.12.2009 р.