

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 6, 2013 [Назад](#) [Головна](#)

УДК 338

О. Р. Жидяк,

кандидат економічних наук, доцент, докторант Науково-дослідного фінансового інституту ДННУ "Академії фінансового управління" Міністерства фінансів України

ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ ПІДПРИЄМНИЦЬКИХ СТРУКТУР АГРАРНОЇ СФЕРИ

O. R. Zhydyak,

Candidate of Economic Sciences, associate professor Doctoral candidate of the Research Financial Institute of the State Educational and Scientific Establishment "Academy of Financial Management" of Ministry of Finances of Ukraine

PERFECTION OF SYSTEM TAXATION ENTERPRISE STRUCTURES OF AGRARIAN SPHERE

Виявлено недоліки функціонування та обґрунтовано перспективні напрямки вдосконалення податкової системи України. Визначено комплекс податкових засобів стимулювання інвестиційної активності та основні напрямки формування ефективною податкової політики аграрних підприємств.

Revealed shortcomings operation and substantiated perspective directions to improve the tax system of Ukraine. Been determined complex of tax funds promote investment activity and basic directions forming efficient tax policies agrarian enterprises.

Ключові слова: *аграрні підприємства, податкова система, стимулювання, податкова пільга, інвестиційна активність, податкова політика.*

Keywords: *agrarian enterprises, tax system, stimulation, tax deduction, investment activity, tax policy.*

Сьогодні в Україні залишається невирішеним надзвичайно актуальне питання ефективного формування податкової системи. До проблеми оподаткування необхідно підійти комплексно, з урахуванням як критично засвоєного зарубіжного досвіду, так і вітчизняних особливостей та чітко визначених перспектив і напрямків розвитку. Відсутність бачення перспектив, невизначеність пріоритетів, цілей і механізмів їх реалізації, за відсутності розвинених інститутів демократичної, правової держави і громадянського суспільства, тобто шлях спонтанного розвитку, унеможливило побудову в країні соціально-орієнтованої економіки.

Актуальним питанням удосконалення чинної податкової системи України присвячено чимало наукових праць. Теоретичним, методологічним і практичним питанням становлення податкової системи та податкового регулювання приділено достатньо уваги відомими вітчизняними економістами, серед яких: В. Андрущенко, О. Василик, В. Вишневський, А. Даниленко, Т. Єфименко, Ю. Іванов, А. Крисоватий, І. Луніна, В. Мельник, П. Мельник, В. Опарін, Ю. Пасічник, А. Соколовська, Л. Тарангул, В. Федосов, Л. Шабліста, С. Юрій та багатьма іншими.

У розробку їх теоретико-прикладних засад помітний внесок зробили такі визнані дослідники, як В. Борисова, П. Гайдучський, О. Гудзь, М. Дем'яненко, Д. Дема, Н. Дорош, П. Лайко, П. Саблук, П. Стецюк, В. Синчак, Л. Худолій, А. Чупіс, Л. Тулуш та ін. Ними розглядалося широке коло питань пошуку резервів системи фінансових регуляторів за допомогою податкових механізмів в царині аграрного сектору країни. Однак малодослідженими залишаються окремі проблеми удосконалення чинного механізму функціонування податкової системи з урахуванням негативних наслідків загострення економічної кризи.

Метою даної статті є дослідження стану функціонування, виявлення недоліків, визначення перспективних напрямків вдосконалення функціонального розвитку податкової системи України з урахуванням необхідності створення сприятливих податкових умов для прискореного економічного зростання аграрних підприємств.

Реформування податкової системи України не вирішило розв'язання двох груп проблем: вдосконалення інституціональних умов оподаткування і власне податкової системи: її складу, структури та окремих елементів [1, с. 5-7].

Побудова в Україні правової держави неможлива без створення системи достатніх інституціональних обмежень фіскальної політики. Метою її створення є стримування зростання державних витратів за межі суспільно необхідних функцій держави і, відповідно, податкового тягаря - за оптимальні межі.

Відправною точкою реформування податкової системи України є визнання того факту, що в основному вона вже склалася, і попри всі свої недоліки не повинна розглядатися як така, що має підлягати докорінному реформуванню. Це означає перш за все необхідність відображення на законодавчому рівні вимоги забезпечення незмінності складу її ядра. Це дало б можливість переключити увагу на пошуки шляхів удосконалення чинної податкової системи. Щодо другорядних у фіскальному відношенні податків, то склад їх може переглядатися на основі порівняння їхньої ефективності (зіставлення надходжень від цих податків з витратами на їх стягнення).

Однією з найбільших вад української податкової системи є чинна система податкових пільг та іншого роду преференцій, яка, по-перше, зумовлює нерівномірний розподіл податкового тягаря, отже, несправедливий характер оподаткування, по-друге, обмежує можливості зниження податкових ставок для всіх суб'єктів господарювання, її радикальний перегляд є одним із основних завдань податкового оновлення [2, с. 67-68]. Водночас, приступаючи до перегляду податкових пільг, необхідно враховувати те, що жодній країні ще не вдалося створити абсолютно нейтральної податкової системи, яка б скасовувала всі види пільг. Останні практично неможливо скасувати тому, що вони є одним із інструментів державного регулювання економіки.

Як свідчить світова практика оподаткування, в податковому регулюванні іноземних країн одним із пріоритетних напрямків виступає застосування комплексу податкових засобів стимулювання інвестицій [3, с. 135-141]. При цьому найбільш розгалуженою є система інструментів, що застосовується в прямому оподаткуванні.

Для створення сприятливого інвестиційного клімату в Україні виключно важливим є узагальнення та врахування іноземного досвіду податкової підтримки інвестицій, оцінка тенденцій податкового регулювання.

Інвестиційні пільги, що застосовуються при справлянні податку на прибуток (дохід), у всіх країнах Заходу схожі: прискорена амортизація, інвестиційний податковий кредит, інвестиційна податкова знижка, податкові канікули та неоподатковувани резерви інвестиційного призначення. Вказані форми пільг дають аналогічні результати при їх застосуванні – збільшення прибутку підприємства після сплати податку (чистого прибутку). Відмінності між ними полягають не тільки у часі розподілу економії податків для фірми, що їх використовує, але й у механізмі їх впливу на економіку підприємства. Розглянемо особливості застосування кожної з цих інвестиційних пільг у різних країнах.

Економічний сенс прискореної амортизації полягає у тому, щоб у перші роки експлуатації об'єкта амортизації забезпечити списання більшої частини його вартості і, таким чином, зменшити базу оподаткування більшою мірою, ніж при використанні звичайних методів амортизації.

Наступними пільгами, що спрямовані на підтримку інвестиційної діяльності є податкова знижка та податковий кредит.

Інвестиційна податкова знижка передбачає право підприємств зменшувати прибуток до оподаткування на певний відсоток зазначених витрат. Тобто надається термінова податкова знижка (пільга) підприємствам, що здійснили інвестиції капітального характеру та витрати на НДДКР через пряме зменшення оподатковуваного прибутку на повний чи частковий обсяг зазначених витрат підприємств.

Інвестиційний податковий кредит - це відстрочка плати податку на прибуток, що надається суб'єкту підприємницької діяльності на визначений строк із метою збільшення його фінансових ресурсів для здійснення інноваційних програм із наступною компенсацією відстрочених сум у вигляді додаткових надходжень податку через загальне зростання прибутку, отриманого внаслідок реалізації інноваційних програм.

Іншою податковою пільгою, що сприяє збільшенню ефективності інвестиційної діяльності, є податкові канікули. Зміст цієї пільги полягає у тому, що суб'єкт господарювання звільняється на визначений час (як правило, до п'яти років або на термін відшкодування підприємством витрат на капітальні інвестиції) та при додержанні певних умов від сплати податку на прибуток (дохід). Це дозволяє тимчасово зменшити податкове навантаження на таких платників, що дає їм змогу вивільнити певну суму коштів для розвитку підприємницької діяльності, в тому числі й для фінансування інвестицій.

Ще одним досить поширеним в європейських країнах інструментом податкового регулювання є створення неоподатковуваних фінансових резервів. Зміст цієї пільги полягає в тому, що частина прибутку до оподаткування резервується для здійснення певних витрат.

Серед інших інструментів податкового регулювання інвестицій в закордонній практиці слід виділити також введення знижених (або нульових) ставок оподаткування прибутку, що інвестується в активну частину основного капіталу. Так, знижена до 25 відсотків ставка застосовується в Люксембурзі для оподаткування прибутків нового бізнесу та нової діяльності протягом 8 років, причому розмір ставки визначається обсягами інвестицій в основні фонди. Зменшені ставки податку на прибуток застосовуються також у Франції, Італії та деяких інших державах.

Таким чином, аналіз податкового регулювання в європейських країнах свідчить про те, що в ЄС застосовується система пільг, які в основному носять інвестиційно-економічний характер. Пільги, що застосовуються з податку на прибуток в країнах ЄС показані в табл. 1.

Таблиця 1. Пільги з податку на прибуток, що застосовуються в країнах ЄС

Країна	Диференційовані ставки оподаткування	Неоподатковувані резерви	Прискорена амортизація	Інвестиційна податкова знижка	Інвестиційний податковий кредит	Податкові канікули	Спрощений режим оподаткування
Австрія	-	+	+	-	-	-	-
Бельгія	+	+	+	+	-	-	+
Великобританія	+	+	+	+	-	-	+
Греція	+	+	+	-	-	-	+
Данія	+	+	+	+	-	-	+
Ірландія	+	+	+	-	+	-	+
Італія	+	+	+	+	-	+	-
Іспанія	+	+	+	+	+	-	+
Люксембург	+	+	+	-	+	-	-
Нідерланди	+	+	+	+	-	-	+
Німеччина	-	+	+	-	-	-	-
Португалія	+	+	+	+	+	+	-
Фінляндія	-	+	+	-	-	-	+
Франція	+	+	+	-	+	+	-
Швеція	+	+	+	-	-	-	-

Джерело: напрацювання автора

Таким чином, у світовій практиці податкового стимулювання інвестиційної діяльності використовуються різноманітні інструменти податкового регулювання, вибір яких обумовлений специфікою розвитку національної економіки та завданнями податкової політики конкретної країни.

Подальше удосконалення податку на прибуток слід підпорядковувати передусім меті стимулювання інвестиційної активності аграрних підприємств, науково-технічного прогресу [4, с. 2325]. Є два шляхи реалізації цієї мети: зниження ставки податку і запровадження інвестиційних податкових пільг. У процесі удосконалення податку на прибуток аграрних підприємств, необхідно вирішити також проблему необґрунтованого перенесення підприємствами, що не можуть ефективно господарювати в ринкових умовах, своїх балансових збитків на наступні податкові періоди, що стало одним з основних каналів уникнення податку на прибуток. З цією метою варто було б надавати право переносити балансові збитки на наступні податкові періоди лише новоствореним підприємствам, а також підприємствам, що здійснюють інновації.

Сучасній практиці оподаткування сільськогосподарських товаровиробників притаманне функціонування особливих податкових інструментів та наявність спеціальних режимів оподаткування, що дозволяють спростити податкову процедуру та стимулювати розвиток сільськогосподарської діяльності [5, с. 4].

Найбільш дієвим та вагомим важелем непрямої податкової підтримки сільськогосподарських виробників є функціонування спеціального режиму та механізму справляння податку на додану вартість (ПДВ). Суть його полягає в акумуляції сум ПДВ при здійсненні операцій з продажу власної виробленої сільськогосподарської продукції. Даний режим акумуляції є неоднозначним, має як позитивні, так і негативні сторони. До числа останніх слід віднести невраховування природи ПДВ через позбавлення виробників можливості отримання бюджетного відшкодування, внаслідок чого вони ставляться в нерівні умови господарювання; циклічність та нерівномірність у накопиченні сум ПДВ, певний дестимулюючий вплив на інвестиційну діяльність; використання даного режиму в схемах оптимізації податкового навантаження, що призводить до бюджетних витрат. Спеціальний режим оподаткування податком на додану вартість потребує розв'язання двох найбільш проблем: проблеми від'ємної різниці між сумою податкових зобов'язань платника і сумою податкового кредиту та проблеми перегляду системи податкових пільг.

Аналіз чинників, що впливають на загострення проблеми відшкодування ПДВ в Україні, в тому числі і в аграрній сфері економіки, дає змогу з'ясувати і шляхи її вирішення [6, с. 13-14]. Вони пов'язані передусім з підвищенням рівня платіжної дисципліни суб'єктів господарювання та категоричною відмовою від списання державою податкової заборгованості підприємств перед бюджетом. Ці проблеми не можна розв'язати лише засобами податкової політики, які розглядаються як один з інструментів їх вирішення. Серед цих інструментів - повернення до касового методу визначення дати виникнення податкових зобов'язань з ПДВ і податкового кредиту, який сприятиме пов'язуванню відшкодування з дотриманням суб'єктами господарювання платіжної дисципліни.

Серед шляхів зменшення гостроти проблеми бюджетного відшкодування ПДВ аграрним підприємствам-експортерам та підвищення фіскальної ефективності податку є зміна підходів до політики податкового стимулювання експортера. Обкладання нульовою ставкою ПДВ експорту всієї продукції недоцільне тому, що сприяє консервації його наявної структури, а відтак і екстенсивної моделі економічного зростання, крім того, негативно впливає на фіскальну ефективність податку.

Тому, нагальним є перехід до політики диференційованого стимулювання експорту, яка б сприяла прогресивним змінам у його структурі та структурі національного виробництва в цілому. З цією метою доцільно було б зберегти нульову ставку ПДВ для експорту товарів з високою часткою доданої вартості й звільнити від сплати податку на експорт іншої продукції, що означатиме віднесення податку, сплаченого в ціні матеріальних ресурсів на витрати виробництва і дасть змогу відмовитися від відшкодування ПДВ експортерам продукції з низькою часткою доданої вартості.

Крім того, необхідно встановити такий порядок справляння ПДВ при фактичному здійсненні прямих іноземних інвестицій, за якого право на відшкодування ПДВ виникає з моменту реєстрації суб'єкта як платника податку. Водночас слід встановити відповідальність за несвоєчасне відшкодування податку на додану вартість з боку держави у вигляді штрафних санкцій (пені).

Таким чином, необхідно відійти від вибіркового принципу відшкодування податку на додану вартість експортерам, чітко дотримуватись норми закону, запроваджувати електронну звітність. Електронна форма прискорить процедуру адміністрування ПДВ, а також зменшить паперовий документообіг, мінімізує втручання податкових органів у діяльність суб'єктів господарювання.

Кризовий фінансовий стан сільськогосподарських підприємств обумовив розробку нового механізму оподаткування, який враховував би специфіку аграрного сектору. Державою було запроваджено спеціальний режим побудований на основі єдиного (інтегрованого) податку - фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) [7, с. 116-117]. Спрощена система оподаткування забезпечила зниження податкового тиску, спрощення механізму обчислення податку, оптимізацію строків його сплати, посприявши при цьому, розвитку та розширенню малого підприємництва. Проте, поряд із позитивними здобутками її застосування, постало багато проблем. Причиною цьому є ігнорування основного критерію, якого дотримуються в усіх розвинених країнах: ув'язки суми податкового зобов'язання підприємця із фінансовими результатами його діяльності та певні недоліки у методологічних підходах до формування нової системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, які проявляються:

- по-перше, сплата ФСП не залежить від фінансового стану господарств і має здійснюватись навіть у випадку одержання збитків;
- по-друге, перестав діяти ефект «податкового коректора», що стримує залучення позичкового капіталу у сільськогосподарське виробництво, тобто економія на податках дедалі більше поглинається процентними платежами. Тому, слід узгодити механізм здешевлення кредитів, які надаються сільськогосподарським товаровиробникам з ефектом «податкового коректора».

Внаслідок нечіткого законодавчого регулювання, створюються умови для уникнення оподаткування, а також використання суб'єктів спрощеного оподаткування у схемах мінімізації податкових зобов'язань підприємств, що працюють на загальній системі оподаткування. Отже, застосування спрощеної системи тісно пов'язане з проблемою ухилення від сплати податків. Системні порушення податкового законодавства здійснюються підприємцями стосовно оформлення трудових відносин із

найманими працівниками, виконання вимог трудового законодавства щодо соціальних гарантій, заниження обсягів виручки від реалізації та інші.

Тому, на нашу думку, удосконалення системи оподаткування підприємств - фізичних осіб, повинно відбуватися шляхом впровадження оподаткування чистого доходу за прогресивною шкалою з метою збільшення надходжень до бюджету і забезпечення вертикальної рівності.

В зв'язку з цим, потрібно вдосконалювати також і механізм визначення чистого доходу платника. Важливим етапом цього процесу є обчислення витрат підприємця. Перспективним напрямом обчислення витрат з метою вираховування чистого доходу, міг би стати вдосконалений нормативний метод, за яким чистий дохід визначається за нормами від валового доходу. Підприємець в даному випадку звільняється від необхідності підтвердження витрат. Але необхідно переглянути чинні норми витрат, рівень яких є заниженим (особливо для таких популярних видів діяльності, як торгівля, надання побутових та транспортних послуг).

Таким чином, за умови вірного вибору елементів податкового регулювання відбуватиметься вплив як на процес вилучення частини доходів фізичних осіб - підприємців до місцевого бюджету, так і на рівень їхнього податкового навантаження.

При поданні до органу державної податкової служби розрахунку по фіксованому сільськогосподарському податку чинним законодавством не передбачено, до якого звітного податкового періоду слід включати отримані авансові платежі в поточному році за реалізовану сільськогосподарську продукцію власного виробництва в майбутньому році.

Отже, з метою уникнення конфлікту інтересів необхідно внести зміни до форми Податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку затвердженої згідно Наказу «Про затвердження форми податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку» від 24.12.2010 року № 1016, що стосуються відображення в ній виручки від реалізації

сільськогосподарської продукції за допомогою касового методу або за датою фактичного відвантаження такої продукції [8].

Крім того, справляння ФСП у нинішній формі є відірваним від господарської діяльності окремих сільськогосподарських підприємств для здійснення якої не потрібні сільськогосподарські угіддя, що є об'єктом оподаткування. Застосування даного режиму для зазначених сільськогосподарських підприємств є неприпустимим, оскільки вони мають можливість, по-перше, самостійно регулювати рівень оподаткування своїх доходів шляхом зміни величини сільськогосподарських угідь, а по-друге, рівень їх доходів дозволяє залучати їх частину до фінансування розвитку місцевої інфраструктури.

Отже, важливим аспектом удосконалення інструментарію прямого оподаткування є встановлення об'єктивних критеріїв обмеження можливості застосування спецефективного прямого оподаткування на базі грошової оцінки сільгоспугідь суб'єктам у яких такі угіддя не є основним засобом виробництва.

Нині для аграрного сектора України актуальним є питання побудови ефективнішої податкової системи [9, с. 52-55]. Для сільськогосподарських товаровиробників формування сприятливої податкової політики має здійснюватись з урахуванням особливостей галузі та підтримки соціальних стандартів для працівників сільськогосподарських підприємств.

Вектор удосконалення податкової системи має бути спрямований у бік переходу від фіскальної до стимулюючої функції податків та залежати як від якості податкового законодавства, так і від макроекономічного стану економіки країни, зумовленого грошово-кредитною та фінансовою системою, соціальною політикою.

Основними напрямками реформування податкової системи в Україні є:

- зниження загального рівня податкового навантаження;
- забезпечення і реалізація інвестиційної та соціальної спрямованості податкової системи;
- поліпшення адміністрування податків та податкової дисципліни.

Головним стимулом для активізації розвитку підприємництва у сільській місцевості та поштовок для інвестиційного процесу може бути реальне зниження податкового тиску.

З теоретичної точки зору під базу оподаткування розуміють законодавчо закріплену частину доходів або майна платників податків (за вирахуванням пільг), яка враховується при розрахунку суми податку.

Для аграрного сектора основною базою для оподаткування мають стати земля і прибуток. Це підтверджується світовим досвідом: близько 80 % усіх надходжень від прямих податків сільськогосподарських товаровиробників забезпечують два податки: земельний і прибутковий (на доходи фізичних і юридичних осіб). Крім того, у більшості країн світу прибутковий податок диференційовано. Сільськогосподарські товаровиробники користуються й такими пільгами, як нижчі ставки податку; запровадження неоподаткованого мінімуму; повне звільнення від сплати податків, якщо рівень доходів є нижчим за мінімальний оподаткований рівень.

У процесі встановлення та сплати податків має забезпечуватись збалансованість загальнодержавних та місцевих інтересів, що є необхідним для виконання законодавчо визначених функцій як державою в цілому, так і кожною адміністративно-територіальною одиницею.

Зниження рівня оподаткування та зростання ліквідності підприємств за рахунок надання податкових преференцій, не вирішуватиме проблеми підвищення конкурентоспроможності продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках, що є визначальним чинником розвитку на довгострокову перспективу. Забезпечення стратегічної ефективності податкових реформ потребує зосередження уваги на регуляторній функції податків, запровадження стимулів інвестиційної та інноваційної діяльності підприємств.

При визначенні структури податків, необхідно враховувати завдання, поставлені перед податковою системою, а саме: створення оптимальних умов для розвитку суб'єктів економічної діяльності; мінімізація загрози соціальної дестабілізації через згортання соціальних програм; скорочення тіншового сектора економіки країни.

Для сільськогосподарських товаровиробників законодавчу базу слід спростити за рахунок встановлення стабільних й обґрунтованих ставок податків. З метою уникнення втрат бюджету від списання податкового боргу сільськогосподарських підприємств, що понесли збитки в результаті форс-мажорних обставин (пункт 2.4., стаття 101 Податкового кодексу України від 02.12.2010 року № 2755-VI «Списання безнадійного податкового боргу») [10], встановити наступний порядок визначення сум безнадійного податкового боргу, що підлягає списанню:

- не підлягають списанню суми боргу по ПДВ, податку на прибуток з обсягів несільськогосподарської діяльності;
- обсяг фіксованого сільськогосподарського податку визначається за розміром площ, на яких загинув урожай в результаті форс-мажорних обставин;
- суми прибуткового податку, відрахувань до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування, а в інші фонди - від суми заробітної плати в собівартості втраченого врожаю.

Чинна податкова система передбачає активну регуляторну роль держави [11, с. 83-84]. Необхідно змінити економічну природу та сутність оподаткування, з тим, щоб забезпечувалась принцип невтручання держави в економічну діяльність суб'єктів підприємництва.

Необхідно звільнити від оподаткування частину прибутку підприємств, спрямовану на оплату інформаційно-консалтингових послуг у сільській місцевості, підвищення кваліфікації і перепідготовки кадрів для села, витрат на соціальне забезпечення (пенсійне, медичне страхування, оздоровлення тощо).

Варто зазначити, що у країнах ЄС порядок оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є пільговим, насамперед в частині застосування спрощених режимів адміністрування податків. Спеціальні режими оподаткування сільськогосподарських товаровиробників набули поширення також у Росії, Білорусії та Казахстані.

Важливим питанням є оподаткування землі в Україні, яке досі не стало системою, яка б логічно пов'язувала встановлення бази оподаткування (ідентифікацію та оцінку нерухомості), ефективного бюджетного процесу (встановлення ставок оподаткування, розрахунку очікуваних надходжень та їх використання) та адміністрування (забезпечення сплачуваності платежів за землею).

Є нагальна необхідність уточнення методики нормативної оцінки сільськогосподарських земель з метою оптимізації оподаткування землі та впровадження у практику масової оцінки таких підходів, що забезпечили її порівнянність її результатами з результатами індивідуальної оцінки, яка відображає ринкову вартість земельних ділянок, дасть змогу встановити реальну базу оподаткування нерухомості, або, як її ще називають, «справедливу вартість оподаткування».

За умов зняття мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, також слід змінити підходи до оподаткування продажу землі, отриманої в результаті розпаювання. Доречно, щоб власник земельного паю самостійно платив податок при первинному продажу землі. Також цей податок має бути диференційованим (відсоток на податок для власників земельних паїв має залежати від ціни продажу землі).

Існує нагальна необхідність оптимізувати систему перевірок, зокрема шляхом створення надійної бази контролю, базуючись на системі моніторингу ризиків.

В сфері взаємовідносин з цільовими соціальними фондами потребують удосконалення механізми залучення сільськогосподарських підприємств до сплати внесків у соціальні фонди, які з 2004 року виключені зі складу податкової системи і за своєю природою не відносяться до податків.

Розглянемо напрямки розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників [12].

Всіляка підтримка вітчизняного сільськогосподарського товаровиробника є одним із пріоритетних завдань державної політики, що забезпечується, зокрема, застосуванням спеціальної системи оподаткування. З огляду на це, необхідно:

1. У сфері прямого оподаткування:

- пропонуємо зберегти на період світової фінансової кризи, що назриває, дію фіксованого сільськогосподарського податку.

Після завершення терміну дії ФСП пропонується два варіанти:

Перший варіант: запровадження нового (на заміну ФСП) спеціального режиму оподаткування доходів, сільськогосподарського податку, що включатиме в себе податки на землю та прибуток (перша частина податку відображатиме платність землекористування, диференційованим за бонітетною оцінкою угідь; другий, базуватиметься на визначенні нормативного прибутку, розрахованого за усередненими оцінками дохідності для певного регіону і виступатиме інструментом вилучення диференціальної ренти).

Другий варіант передбачає функціонування податку на прибуток, на землю, інших прямих податків і розроблення механізму їхньої взаємодії. Даний варіант передбачає застосування класичного земельного податку та оподаткування фактичного (а не нормативного) прибутку від здійснення сільськогосподарської діяльності за пониженою ставкою та прибутку від іншої діяльності за стандартною ставкою.

2. У сфері непрямого оподаткування:

Як вже зазначалось вище, «Державна цільова програма розвитку українського села на період 2015 року» передбачає поступову трансформацію непрямой

державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням вимог СОТ. З огляду на це, пропонується на період дестабілізації економічної обстановки у світі зберегти існуючий режим акумуляції коштів ПДВ. Така позиція дозволить максимально зберегти непряму підтримку на певний час, механізм якої практично виключає адміністративне втручання розподілу дотацій селянам. Водночас слід зауважити, що в умовах тенденції зростання цін на сільськогосподарську продукцію та харчові продукти сума, яку акумулюють сільськогосподарські підприємства на своїх спеціальних рахунках, постійно зростає і може досягти рівня, який перевищить дозволений відповідно до вимог СОТ (це складає близько 4,5 млрд. грн.).

Після закінчення терміну дії режиму акумуляції сум ПДВ для сільськогосподарських підприємств слід передбачити наступні режими справляння даного податку:

- загальний порядок адміністрування ПДВ, при цьому передбачається розробити спеціальний механізм, що враховуватиме специфіку галузі: системний характер перевещення вхідного ПДВ над його надходженнями у складі реалізованої продукції в певні періоди операційного циклу. Удосконалення механізму справляння ПДВ у сфері сільського господарства, насамперед, передбачає упорядкування бюджетного відшкодування по даному податку щодо особливої категорії його платників, якими є сільськогосподарські підприємства, для нівелювання негативних вад ПДВ необхідним є встановлення об'єктивних термінів відшкодування дебетового сальдо з ПДВ. Найбільш прийнятний варіант - формування відповідної бюджетної цільової програми (вона підпадає під заходи «зеленої скриньки»);
- спрощений режим адміністрування ПДВ у сфері сільського господарства, який передбачає відсутність розрахунків з бюджетом по ПДВ при реалізації сільськогосподарської продукції, продуктів її первинної переробки та надання супутніх послуг для суб'єктів малого підприємства.

Як варіант, можна розглянути також досвід Росії, де Податковий кодекс передбачає для окремих груп товарів сільськогосподарської продукції ставку ПДВ 10% при загальній ставці 18%. При цьому імпортна продукція також оподатковується за пільговою ставкою. Досвід є цікавим з огляду на те, що не тільки сільськогосподарська продукція, а й продукція перероблення визначених (соціальних) груп харчових продуктів оподатковується за ставкою 10%. При цьому слід врахувати мету, яку ставила перед собою Росія, а саме: насичення внутрішнього ринку харчовими продуктами як вітчизняного, так і імпортного походження. Також при цьому слід враховувати низький рівень вартості ресурсів, а також можливості бюджету.

Природа ПДВ, а особливо механізм його справляння, має складний характер, що призводить до зловживань, як зі сторони платників цього податку, так і зі сторони держави, котра не завжди відшкодує, або своєчасно відшкодує ПДВ. Крім того, існує певний фактор соціальної несправедливості, що стосується пересічного покупця (фізичної особи), яка скажімо купуючи готову продукцію - продукти харчування, автоматично стає платником ПДВ, суму якого лічені особи компенсують, оскільки процедура досить складна і часоємна. Навіть якщо максимально вдосконалити механізм справляння даного податку, виключивши можливості зловживань, все одно залишаться певні недоліки, які неможливо виправити. Тому, на нашу думку, в середньостроковій перспективі, необхідно замінити ПДВ на соціальний податок з приналежністю до визначення (реалізації). В умовах України ставка такого податку може бути на рівні 6-7%. Даний податок сприятиме посиленню соціального захисту населення та знизженню рівня інфляції.

Напрямами вдосконалення механізму земельного оподаткування мають стати [13, с. 137]:

- запровадження двох складників податку за угіддя на визначених засадах;
- переорієнтація механізму податку на територіальні засади справляння, включення його до складу місцевих податків;
- уточнення методики визначення бази податку з метою забезпечення оподаткування реального рівня рентних доходів сільськогосподарських виробників;
- передбачення практики періодичного (раз у 3-5 років) уточнення бази податку (диференціального доходу) з використанням кількох варіантів розрахунків;
- обґрунтування оптимального розміру ставок податку для посилення його ролі в системі оподаткування суб'єктів аграрного виробництва та належного наповнення місцевих бюджетів.

На законодавчому рівні необхідно розробити Закон України «Про оподаткування об'єктів нерухомості», Закони України «Про оцінку об'єктів нерухомості з метою оподаткування», про внесення змін до Законів України «Про оцінку майна, майнових прав та оцінювальну діяльність в Україні», «Про оцінку земель», «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмеження», методик національних стандартів та порядків оцінки землі і нерухомості. Уточнення методики нормативної оцінки сільськогосподарських земель з метою оптимізації оподаткування землі (розроблення пропозицій щодо розширення методичних основ нормативної оцінки сільськогосподарських угідь шляхом впровадження методів масової оцінки для визначення ринкової вартості оподаткування); впровадження у практику масової оцінки підходів, що забезпечили б порівнянність її результатів з результатами індивідуальної оцінки, яка відображає ринкову вартість земельних ділянок.

Підбиваючи підсумок, доходимо таких висновків. Формування ефективної податкової політики для функціонування сільськогосподарських підприємств рекомендуємо здійснювати в наступній послідовності виконання:

- 1) оцінка стану фінансово-господарської діяльності підприємства;
- 2) визначення напрямків розвитку виробництва на перспективу та джерел фінансування;
- 3) розрахунок податків, враховуючи оцінку стану діяльності підприємства;
- 4) розрахунок податків із врахуванням перспективних напрямків розвитку сільськогосподарських підприємств;
- 5) вибір оптимальної організаційної форми господарювання з метою мінімізації податкових платежів;
- 6) аналіз можливості зменшення бази оподаткування за рахунок використання прямих і непрямих податкових пільг відповідно до чинного законодавства;
- 7) розробка обґрунтованої і законодавчо врегульованої методики визначення об'єкта і бази оподаткування для теперішньої діяльності;
- 8) розробка методики визначення об'єктів і бази оподаткування із врахуванням перспективного плану розвитку діяльності підприємства;
- 9) оцінка ефективності податкової політики і впливу на прибутковість аграрного бізнесу.

Бібліографічний список.

1. Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку / А. М. Поддєрьогін // Фінанси України. - 2001. - № 11. - С. 3-12.
2. Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / [Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. та ін.]. - К. : НДФІ, 2006. - 320 с.
3. Данилишин Б. М. Державна підтримка та податкове регулювання підприємницької діяльності в Україні : [монографія] / Б. М. Данилишин, О. М. Кондрашов. - Донецьк : Юго-Восток, 2010. - 296 с.
4. Попович В. М. Реформування податкової системи - підґрунтя для зміцнення прибуткової частини держбюджету / В. М. Попович // Фінанси України. - 2003. - № 6. - С. 22-27.
5. Дем'яненко М. Я. Проблеми ПДВ в агропромисловому виробництві / М. Я. Дем'яненко // Фінанси України. - 2000. - № 10. - С. 3-8.
6. Крисоватий А. І. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання / А. І. Крисоватий, І. П. Вакуліч // Фінанси України. - 2002. - № 6. - С. 10-16.
7. Макогон В. В. Вплив спрощеної системи оподаткування на відтворення в сільському господарстві / В. В. Макогон // Облік і фінанси АПК. - 2006. - № 3 (17). - С. 116-121.
8. Про затвердження форми податкової декларації з фіксованого сільськогосподарського податку: Закон України від 24.12.2010 року № 1016 // Міністерство юстиції України. - 2011. - № 27/18765.
9. Танклевська Н. С. Оподаткування діяльності аграрних підприємств : [монографія] / Н. С. Танклевська. - Херсон : Олді-плюс, 2006. - 152 с.
10. Податковий кодекс України від 02.02.2010 року № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. - 2011. - № 13-14, № 15-16, № 17. - Ст. 112.
11. Худавєрдєва В. А. Роль податкової політики у виході аграрного виробництва з економічної кризи / В. А. Худавєрдєва // Фінанси України. - 2004. - № 11. - С. 83-86.
12. Горохів В. Р. Удосконалення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств / В. Р. Горохів // Вісник податкової служби України. - 2003. - № 32. - С. 39-41.
13. Садовська І. В. Формування ефективної податкової політики в системі аграрного бізнесу - запорука розвитку і економічного росту сільськогосподарських підприємств / І. В. Садовська, І. Сардачук // Облік і фінанси АПК. - 2005. - № 12 (4). - С. 135-141.

References.

1. Podder'ogin A. M. Podatkova sistema Ukraini na shlyaxu rozvitku / A. M. Podder'ogin // Finansi Ukraini. - 2001. - № 11. - S. 3-12.
2. Sistema podatkovih pil'g v Ukraini v konteksti evropeiskogo dosvidu / [Sokolovska A. M., Efimenko T. I., Lunina I. O. ta in.]. - K. : NDFI, 2006. - 320 s.
3. Danilishin B. M. Derzhavna pidtrimka ta podatkovye reguluyannya pidpriemnic'koi diyal'nosti v Ukraini : [monografiya] / B. M. Danilishin, O. M. Kondrashov. - Donetsk : YUgo-Vostok, 2010. - 296 s.
4. Popovich V. M. Reformuvannya podatkovoi sistemi - pidgruntya dlya zmichennya pributkovoi chastini derzhbyudzhetu / V. M. Popovich // Finansi Ukraini. - 2003. - № 6. - S. 22-27.
5. Dem'yanenko M. YA. Problemi PDV v agropromislovomu virobniictvi / M. YA. Dem'yanenko // Finansi Ukraini. - 2000. - № 10. - S. 3-8.
6. Krisovatii A. I. Podatok na dodanu vartist' v aspekti reformuvannya podatkov na spozhivannya / A. I. Krisovatii, I. P. Vakulich // Finansi Ukraini. - 2002. - № 6. - S. 10-16.
7. Makogon V. V. Vpliv sproshenoї sistemi opodatkovannya na vidtvorennya v sil's'komu gospodarstvi / V. V. Makogon // Oblik i finansi APK. - 2006. - № 3 (17). - S. 116-121.
8. Pro zatverdzhennya formi podatkovoi deklaracii z fiksovanogo sil's'kogospodars'kogo podatku: Zakon Ukraini vid 24.12.2010 roku № 1016 // Ministerstvo yusticii Ukraini. - 2011. - № 27/18765.
9. Tanklevska N. S. Opodatkovannya diyal'nosti agrarnih pidpriemstv : [monografiya] / N.S. Tanklevska. - Xerson : Oldi-plus, 2006. - 152 s.
10. Podatkoviy kodeks Ukraini vid 02.02.2010 roku № 2755-VI // Vidomosti Verkhovnoi Radi Ukraini. - 2011. - № 13-14, № 15-16, № 17. - St. 112.
11. Hudaverdieva V. A. Rol' podatkovoi politiki u vixodi agrarnogo virobniictva z ekonomichnoi krizi / V. A. Hudaverdieva // Finansi Ukraini. - 2004. - № 11. - S. 83-86.
12. Goroxov V. R. Udokonalennya sistemi opodatkovannya sil's'kogospodars'kix pidpriemstv / V. R. Goroxov // Visnik podatkovoi sluzhbi Ukraini. - 2003. - № 32. - S. 39-41.
13. Sadovska I. V. Formuvannya efektiivnoi podatkovoi politiki v sistemі agrarnogo biznesu - zapuruka rozvitku i ekonomichnogo rostu sil's'kogospodars'kix pidpriemstv / I. V.



ТОВ "ДКС Центр"