підрозділів підприємства, які забезпечують розробку і прийняття управлінських рішень по окремих аспектах формування, розподілу і використання прибутку і несуть відповідальність за результати цих рішень.

Мета застосування методики управління прибутком по ЦФВ – оцінка, прогнозування та досягнення оптимального обсягу прибутку, рентабельності та ефективності діяльності центрів фінансової відповідальності і підприємства в цілому. В науковій літературі виокремлюють такі етапи управління прибутком на основі організації ЦФВ:

1. Дослідження особливостей функціонування окремих структурних підрозділів з позицій їх впливу на окремі аспекти формування та використання прибутку.

2. Визначення основних типів центрів відповідальності в розрізі структурних підрозділів підприємства.

3. Формування системи прав, обов'язків і міри відповідальності керівників структурних підрозділів, визначених як ЦФВ.

4. Розробка і доведення центрам відповідальності планових (нормативних) завдань у формі поточних або капітальних бюджетів.

5. Забезпечення контролю за виконанням встановлених завдань центрами відповідальності шляхом отримання відповідної інформації (звітів), її аналізу і встановлення причин відхилень.

Висновки та перспективи подальших досліджень

Застосування такої методики сприятиме отриманню вичерпної інформації про витрати і доходи по кожному центру відповідальності, при цьому в ході аналізу виявлятимуться ділянки, де найчастіше виникають відхилення, а також види продукції з низькою рентабельністю. Основу такого підходу становить аналіз структури постійних і змінних витрат, маржинального доходу і формування прибутку в цілому по підприємству. У свою чергу, прогнозування прибутку і рентабельності в залежності від зміни обсягів виробництва, цін на продукцію, величини змінних або постійних витрат стане основою для зміцнення фінансового стану підприємства, прийняття більш ефективних управлінських рішень для розвитку ділової активності та вдосконалення процесу виробництва національних підприємств.

Список використаних джерел

1. Колчина Н.В. Финансы предприятий // Н.В. Колчина, Г.Б. Поляк, Л.Н. Павлова. – М.: ЮНИТИ–ДАНА. – 2003. – 447 с.

2. Вороб'їв Ю.Н. Фінансовий менеджмент // Ю.Н. Вороб'їв [навч. посібник] – Сімферополь: Таврія, 2007. – 640 с.

3. Татьянич Л.С. Роль фінансового планування на підприємстві в умовах ринкового господарювання / Л.С. Татьянич // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – Бердянськ . – 2010. – №1(9). – С. 78–83.

4. Управление затратами и прибылью. Концепция финансового планирования в корпорациях [Електрон. ресурс] / Режим доступу: http://mirznanii.com/info/upravlenie–zatratami–i–pribylyu–kontseptsiya–finansovogo–planirovaniya–v–korporatsiyakh_237503

О.В. КОВАЛЬ,
аспірант, Хмельницький університет управління та права

Проблеми податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції в Україні

У статті розкрито недоліки податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції в Україні. Здійснено моніторинг його ефективності. Запропоновано шляхи вирішення проблем податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції, а також удосконалення окремих норм Податкового кодексу України.

Ключові слова: *податок, податкове регулювання, суб'єкти індустрії програмної продукції, критерій ефективності, подвійне оподаткування.*

А.В. КОВАЛЬ,
аспирант, Хмельницкий университет управления и права

Проблемы налогового регулирования субъектов индустрии программной продукции в Украине

В статье раскрыты недостатки налогового регулирования субъектов индустрии программной продукции в Украине. Осуществлен мониторинг его эффективности. Предложены пути решения проблем налогового регулирования субъектов индустрии программной продукции, а также совершенствования отдельных норм Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: *налог, налоговое регулирование, субъекты индустрии программной продукции, критерий эффективности, двойное налогообложение.*

O. KOVAL,
post–graduate student, Khmelnitsky University of management and law

Problems of tax regulation of the subjects of software product industry in Ukraine

The article reveals the shortcomings of the tax regulation of subjects of software industry in Ukraine. Monitored its effectiveness. Proposed solutions to the problems of tax regulation of subjects of software industry, as well as the improvement of certain norms of the tax code of Ukraine.

Keywords: *tax, tax regulation, subjects of software industry, the criterion of effectiveness, double taxation.*

 © О.В. КОВАЛЬ, 2016

Постановка проблеми. Досвід країн – світових лідерів у сфері індустрії програмної продукції свідчить про те, що вони вже давно усвідомили перспективи розвитку інноваційних продуктів, які можуть створюватися суб'єктами програмної індустрії, і що основною передумовою їх успішного розвитку є введення податкового стимулювання.

Проте в Україні заходи уряду щодо податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції мають ряд недоліків та стримують їхній розвиток, що і зумовило актуальність даної публікації.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. У країнах з розвиненою ринковою економікою приділяється велика увага проблемам податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції. Вагомий внесок у дослідження цього питання зробили такі відомі вітчизняні вчені, як Ю.М. Бажал, М.Г. Делягін, Т.В. Єршова, А.Я. Жаліло, В.Л. Іноземцев, Л.Г. Мельник, С.І. Романенко; зарубіжні – Дж. Акерлоф, В. Мунтіян, Х. Каравелі, М. Кларк, Дж. Стігліц та багато інших. Однак в Україні зазначене питання потребує подальшого дослідження.

Метою статті є дослідження податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції стану, виявлення його проблем та надання пропозицій щодо їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. Податкове регулювання суб'єктів програмної індустрії здійснюється у відповідності до Податкового кодексу України, за яким суб'єкт індустрії програмної продукції, який є юридичною особою, може обрати одну з таких систем оподаткування:

– загальну систему оподаткування зі сплатою податку на прибуток;

– спрощену систему оподаткування зі сплатою єдиного податку.

У кожній із зазначених систем суб'єкт індустрії програмної продукції може бути зареєстрований платником ПДВ, а може таким і не бути. Щодо цього податку, то варто врахувати, що згідно з нормами п. 26–1 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України з 1 січня 2013 року до 1 січня 2023 року операції з постачання програмної продукції звільнені від обкладення податком на додану вартість [7].

Проте відповідно до Узагальнюючої податкової консультації щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції, затвердженої Наказом Міндоходів України від 07.10.2013 №536, звільненню від оподаткування ПДВ підлягають тільки ті операції з постачання ліцензованої програмної продукції, під час яких відбувається перехід права власності на програмну продукцію від постачальника до покупця згідно з договором про передання майнових прав інтелектуальної власності. При цьому не має значення кількість етапів постачання такої продукції від її виробника до останнього покупця (споживача). Важливим є те, що звільняються від оподаткування ПДВ не тільки операції з матеріального постачання програмної продукції, а також і з використанням мережі Інтернет, електронною поштою або іншими засобами передання інформації [11].

Реєстрація є обов'язковою (п. 181.1 ПКУ), якщо загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, які підлягають оподаткуванню ПДВ, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (сплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 грн. (без урахування ПДВ).

Причому контролери зараховують до оподатковуваних операцій для цілей реєстрації платниками ПДВ операції, які підлягають оподаткуванню за основною ставкою ПДВ (20%), ставкою 7%, нульовою ставкою ПДВ і звільнені (умовно звільнені) від оподаткування ПДВ.

Тобто з метою розрахунку граничного обсягу операцій враховують також операції, звільнені від ПДВ, у тому числі на підставі п. 261 підр. 2 розд. XX ПКУ. При цьому не беруть до уваги операції, які не є об'єктом оподаткування ПДВ, зокрема роялті, виплачувані у грошовій формі (пп. 196.1.6 ПКУ) [3].

Загалом, суб'єкти індустрії програмної продукції (близько 85%) обирають спрощену систему оподаткування – єдиний податок.

Застосування спрощеної системи оподаткування як спеціального податкового режиму має позитивні моменти, серед яких:

– простота нарахування єдиного податку;

– спрощене ведення обліку та відносна простота заповнення звітності;

– звільнення від сплати деяких податків та обов'язкових платежів;

– можливість бути платником ПДВ за власним бажанням.

Основною умовою використання спрощеної системи оподаткування є відповідність ряду вимог, що стосуються дотримання граничного розміру річного доходу, використання обмеженої кількості найманих працівників, виду діяльності тощо.

Останнім часом спрощена система оподаткування, обліку та звітності, якою передбачено сплату єдиного податку, значно змінилася.

Так, з прийняттям ПКУ у розд. XIV «Спеціальні податкові режими» виключено главу 1, якою передбачено скорочення переліку видів діяльності для спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Водночас відповідно до п. 8 «Особливості справляння єдиного податку та фіксованого податку» розд. XX «Перехідні положення» з 1 січня 2011 року до внесення змін до розд. XIV ПКУ чинним був Указ Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» з урахуванням вимог чинного законодавства, зокрема й у частині сплати єдиного соціального внеску [8].

З січня 2012 року всі основні норми щодо законодавчого врегулювання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності сконцентровані в гл. 1 розд. XIV ПКУ [7].

Застосовувати спрощену систему оподаткування може будь–який платник податків, який відповідає критеріям, що встановлені гл. 1 розд. XIV ПКУ. До внесення змін до гл. 1 розд. XIV ПКУ платники єдиного податку ділилися на дві групи. Зі змінами ПКУ у 2012 році кількість останніх збільшилась до шести груп. На практиці суб'єкти індустрії програмної продукції частіше обирали другу чи третю групи, граничний розмір доходу за якими становив 1 млн. грн. та 3 млн. грн. відповідно [7]. У 2014 році внаслідок грудневих новацій ПКУ спрощена система оподаткування зазнала чергових змін. Так, згідно із Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів Укра–

їни щодо податкової реформи» [9] оптимізовано кількість груп платників податків з 6 до 4; збільшено обсяги граничного розміру доходів до 3 млн. грн. для першої групи платників, до 1,5 млн. – для другої (раніше – 1 млн. грн.) і до 20 млн. – для третьої груп.

З 07.01. 2016 набрали чинності нові зміни до ПКУ, в тому числі і до спрощеної системи оподаткування.

Порівняльна характеристика II і III груп єдиного податку з урахуванням внесених змін до ПКУ представлено в табл.

На нашу думку, до недоліків спрощеної системи оподаткування можна віднести:

– обмеження по видах діяльності;

– обмеження по отриманому прибутку;

– обмеження які стосуються кількості найманих працівників;

– негативні нюанси роботи фізичних осіб підприємців з юридичними особами що перебувають на загальній системі оподаткування;

– розмір податку платників другої групи не залежать від результатів діяльності.

Що стосується податку на прибуток підприємства, то ще у 2012 році з метою розвитку індустрії програмної продукції в Україні для суб'єктів господарювання цієї сфери Законом України від 05.07.2012 №5091–VI «Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції» з 01.01.2013 було запроваджено спеціальні пільги з оподаткування прибутку [10].

Суб'єкти господарювання, які відповідали критеріям, визначеним у пункті 15 підрозділу 10 розділу XX ПКУ, та одержали свідоцтво про їх реєстрацію як суб'єктів індустрії програмної продукції, які застосовують особливі умови оподаткування, мали право на застосування пільгової ставки податку на прибуток у розмірі 5% строком до 01.01.2023 (2008–2010 роки – 25%, 2011 рік – 23%, 2012 рік – 21%).

У новій редакції абзацу 5 п. 10 підрозділу 4 розділу XX Податкового кодексу України дана пільга з 1 січня 2015 року припинила свою дію. Так само пункт 15 підрозділу 10 розділу XX «Особливості оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції» був у повній редакції виключений з ПКУ.

З 2015 року суб'єкти індустрії програмної продукції оподатковуються за ставкою 18% (п. 136.1 ПКУ).

При цьому можливі два варіанти розрахунків об'єкта оподаткування:

– з коригуванням (збільшенням або зменшенням) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до НП(С)БО або МСФЗ, на різниці, які виникають відповідно до положень розділу III ПКУ;

– без коригування фінрезультату на суму всіх різниць, зазначених у розділі III ПКУ. Цей варіант можуть обрати платники податків, у яких річний дохід від будь–якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку, за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 млн. грн. При цьому слід поставити позначку про непроведення коригувань у спеціальному полі в декларації з податку на прибуток підприємств за формою, затвердженою наказом МФУ від 20.10.2015 №897.

Таким чином, норми розд. III ПКУ не надають платникам податків, у тому числі суб'єктам, будь–яких обмежень чи преференцій щодо формування податкових зобов'язань.

Отже, вважаємо, що питання оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції за цим податком залишається недостатньо врегульованим, адже вітчизняне законодавство не враховує повною мірою особливості цього сегменту економіки. Як наслідок, бюджет держави недоотримує значну кількість надходжень від нього.

Водночас податок на прибуток підприємств і єдиний податок не є основними витратами суб'єктів індустрії програмної продукції.

Як правило, витрати на заробітну плату становлять найсуттєвішу статтю витрат українських IT–компаній (до 50% від загального обсягу витрат компанії) [6]. Податок на заробітну плату складається з єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний соціаль-

Порівняльна характеристика II і III груп єдиного податку

Критерії	II група	III група
Надання послуг	Фіз. особам і юрид. особам платникам єдиного податку, населенню	Фізичним та юридичним особам на будь–якій системі оподаткування
Граничний річний дохід	1500000 грн.	5000000 грн.
Максимальне число найманих працівників	10	Необмежено
Ставка податку	20% від мінімальної заробітної плати	3% зі сплатою ПДВ, 5% без сплати ПДВ
Види господарської діяльності	1) виробництво та / або продаж товарів; 2) надання послуг єдиноподатникам та / або населенню, крім посередницьких послуг з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна (група 70.31 КВЕД ДК009: 2005), а також здійснення діяльності з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних та побутових виробів з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та напівдорогоцінного каміння; 3) діяльність у сфері ресторанного господарства (п. 2 п.п. 291.4 ПКУ)	Будь–які види діяльності, крім заборонених для єдиноподатників (п. 3 п.п. 291.4 ПКУ)
Звітний період	Календарний рік	Календарний квартал

Джерело: складено автором на основі [7].

ний внесок), що починаючи з 1 січня 2016 року становить 22% (з 2011 року – 34,7%) і податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), що встановлено на рівні 18% (2014 рік – 17%, 2015 рік – 20%). Податкова база для єдиного соціального внеску обмежується сумою у розмірі приблизно 34 500 грн. (приблизно $1300 станом на лютий 2016 року). Також тимчасово було запроваджено загальнодержавний військовий збір у розмірі 1,5%, який стягується з усіх виплат заробітної плати. Військовий збір застосовується до валової суми, на яку не було встановлено верхньої межі.

Суб'єкти індустрії програмної продукції, щоб не сплачувати такі високі податки з заробітної плати, як ПДФО, єдиний соціальний внесок, військовий збір, замість того, щоб оформляти трудовий договір з фізичною особою, укладають контракт з приватними підприємцями (ФОП). Деякі суб'єкти, щоб не викликати підозри у податківців, – частину співробітників офіційно працевлаштовують, решту – реєструють як підприємців.

Розглянемо можливі схеми оптимізації трудових взаємин, які застосовують суб'єкти індустрії програмної продукції [5]:

1. Укладаються договори з програмістами як з фізичними особами підприємцями. ФОП укладають контракти безпосередньо з нерезидентом–замовником; українська компанія отримує кошти від нерезидента–замовника і розподіляє далі підприємцям.

Тут можливі два варіанти роботи:

1) фізична особа–підприємець укладає безпосередньо договір з нерезидентом–замовником і від нього ж отримує винагороду після виконання послуг. З отриманого доходу підприємець повинен сплатити податки:

– 5% єдиного податку;

– єдиний соціальний внесок – 22% від мінімальної зарплати;

2) все податкове навантаження падає на компанію. Основним недоліком цього варіанту є те, що вона повинна організувати бухгалтерський облік для даних підприємців і сплатити за них необхідні податки. Як правило, бухгалтерський облік веде або бухгалтер, який знаходиться у штаті, або аутсорсингова бухгалтерська компанія. При штатному бухгалтері, коли вся документація ведеться і зберігається в офісі, є можливість, що при перевірці податківців відносини між компанією та ФОП можуть визнати трудовими з витікаючими податковими і соціальними наслідками (нарахування штрафів). Саме тому кращий варіант – це послуги аутсорсингової бухгалтерської компанії.

2. Працевлаштовують офіційно всіх програмістів, а це означає, що:

– з кожним потрібно укласти трудовий договір;

– повідомити податкову про прийнятих працівників;

– вести кадровий та бухгалтерський облік (розрахунок ЗП, лікарняних, табеля обліку робочого часу);

– сплачувати податки – ЄСВ, ПДФО, військовий збір;

– подавати щомісячну звітність по найманим працівникам.

3. Основні співробітники, у тому числі технічні, працюють за трудовими договорами. Програмісти працюють за контрактами.

Дана схема поєднує в собі дві попередні. У цьому випадку трудові договори укладаються з базовими співробітниками, а вже з додатковим складом укладається контракт на надання підприємницьких послуг.

4. Укладають договір з компанією, яка надає послуги оренди співробітників – аутстаффінг.

Аутстаффінг персоналу як один з ефективних способів мінімізації витрат підприємства, зокрема за рахунок податкової оптимізації, набуває все більшої популярності серед різного типу компаній. Під аутстаффінгом персоналу мається на увазі вивід за штат підприємства працівників та оформлення їх у штаті спеціалізованої компанії–аутстаффера.

У кожній зі схем, крім №4, існує податкове навантаження, яке нівелювати повністю не вдасться.

З перенесенням фінансових операцій до мережі Інтернет виникла додаткова можливість приховувати отримані доходи. Специфіка індустрії програмної продукції дає можливість її суб'єктам здійснювати господарську діяльність без державної реєстрації та постановки на податковий облік і таким чином ухилятися від оподаткування. Незважаючи на те що уникнення реєстрації є протизаконним, значна кількість суб'єктів індустрії програмної продукції порушують законодавство, наприклад, створюючи фірми–одноденки, імовірність виявлення яких потребує певних зусиль і часу [1, с. 223].

Окрім цього, віртуальний характер діяльності суб'єктів індустрії програмної продукції дозволяє реєструвати діяльність на території будь–якої держави з вигіднішими ставками податків. Такими країнами, зокрема, є офшорні юрисдикції. На сьогодні все більше компаній, особливо тих, що формуються у цій сфері, віддають перевагу веденню фінансових операцій у юрисдикціях із найбільш прийнятним оподаткуванням.

Офшорними юрисдикціями, що активно змагаються за звання центрів індустрії програмної продукції та інтенсивно розвивають телекомунікаційну інфраструктуру, є Мальта, Мадейра, Гонконг, Ірландія, Кайманові острови та інші [4]. Вони пропонують розміщувати на своїй території не лише веб–сервер, а й офіс та персонал. Утім відповідно до ст. 141 п. 141.4.9 ПКУ не підлягають зарахуванню у зменшення податкових зобов'язань такі податки, сплачені в інших країнах: податок на капітал (майно) і приріст капіталу; поштові податки; податки на реалізацію (продаж); інші непрямі податки незалежно від того, підпадають вони під категорію прибуткових податків чи оподатковуються окремими податками згідно із законодавством іноземних держав [7]. Тому якщо суб'єкт індустрії програмної продукції здійснює діяльність на території США, де існує штатний податок з продажу, то суми сплаченого ним податку на прибуток не будуть зараховані в Україні. Останнє негативно відображається на їхній діяльності і вони змушені приховувати доходи від сплати податку на прибуток в Україні.

На нашу думку, аналіз податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції має містити компоненти комплексного порівняльного аналізу. Зокрема, доцільно використовувати критерій ефективності податкового регулювання, вибір якого обґрунтований наявністю достовірної статистичної інформації.

За допомогою нього можна оцінити та візуалізувати зміни у податковому регулюванні та реакцію на ці зміни індустрії програмної продукції. В цілому широке застосування критерій ефективності набув у діагностиці податкової системи країни, для розрахунку якого використовують таку нерівність:

$$\Delta ПН > \Delta ВВП, \quad (2.1)$$

де $\Delta ПН$ – темпи зростання податкових надходжень;

Динаміка зміни критерію ефективності податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції, 2008–2014 роки

Джерело: розраховано автором.

ΔВВП – темпи зростання ВВП з урахуванням інфляційних змін [2, с. 16].

Вважаємо, що для проектування його властивостей на індустрію програмної продукції, нерівність (2.1) доцільно буде корегувати таким чином:

$$\Delta ПНіпп > \Delta ЧіппВВП, \quad (2.2)$$

де ΔПНіпп – темпи зростання податкових надходжень від індустрії програмної продукції;

ΔЧіппВВП – темпи зростання частки індустрії програмної продукції у ВВП.

Отже, безпосереднє значення критерію ефективності податкового регулювання рекомендуємо розраховувати за формулою:

$$Кеф = \Delta ПНіпп - \Delta ЧіппВВП, \quad (2.3)$$

де Кеф – критерій ефективності податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції.

Ефективність податного регулювання залежить від значення цього критерію, зокрема, якщо:

– Кеф > 0, то існуюче податкове регулювання можна вважати ефективним;

– Кеф > 1 (за умови, що критерій набуває такого значення протягом тривалого часу), то тим ефективнішими та дієвішими є інструменти податкового регулювання, які вдало поєднуються з продуктивною роботою контролюючих органів щодо адміністрування податків та податкового регулювання [12, с. 75];

– Кеф < 0, то спостерігається зворотній негативний ефект та слід зважити на інструменти податкового регулювання з метою оптимізації сукупного податкового навантаження на суб'єкт оподаткування. Окрім того, це свідчить про виведення коштів у тіньовий оборот. Відмітимо, що чим нижчим є це значення, тим критичнішим є стан тінізації економічної діяльності в індустрії програмної продукції.

Проведений нами моніторинг ефективності податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції за період 2008–2014 років (див. рис.) показав, що у досліджуваному періоді така критична ситуація спостерігалась неодноразово:

– протягом 2008–2009 років, що пояснюється світовою фінансово-економічною кризою;

– у 2014 році така ситуація спродукована об'єктивними умовами – розгортанням військових подій на Сході України, коливанням обмінного курсу національної валюти, низькою привабливістю інвестиційного та підприємницького ринку.

Висновки

Отже, проведене дослідження свідчить, що основними проблемами податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції в Україні є:

– недосконалість податкового законодавства;

– визначення податкової юрисдикції та платника податків;

– вибір оптимальної системи оподаткування;

– податковий контроль;

– можливість виникнення подвійного оподаткування

Вважаємо, що діюча система податкового регулювання суб'єктів індустрії програмної продукції потребує удосконалення через формування і реалізацію зваженої податкової політики та відповідного законодавчого забезпечення з урахуванням особливостей цього виду діяльності, а саме:

– перегляд та внесення змін у нормативні правові акти, що регулюють відносини у сфері індустрії програмної продукції, скасування неефективних або суперечних нормативних правових актів (або їх окремих положень);

– розробку та прийняття нових актів у сфері програмної продукції;

– створення більш сприятливих умов оподаткування шляхом запровадження економічних стимулів з наступним моніторингом їх економічного ефекту;

– створення відкритої онлайнової бази даних вітчизняних виробників програмної продукції та загальнодержавного банку замовлень на її розробку;

– збереження для суб'єктів експортного сектору індустрії програмної продукції можливості наймати працівників за контрактами на єдиному податку та на основі трудових відносин тощо.

Список використаних джерел

1. Адміністрування як фактор фіскальної та регуляторної ефективності оподаткування: [монографія] / авторський колектив, за заг. ред. д.е.н., проф. В.Л. Андрущенка. – Ірпінь: Видавництво Національного університету ДПС України, 2014. – 332 с. – С. 222–232.

2. Виклюк М.І. Діагностика сучасного стану індикаторів розвитку податкової системи України / М.І.Виклюк, Ю.Є. Мостіпан // Фінансовий простір. – 2013. – №3. – С. 14–21.

3. Карпова В. ІТ-індустрія: вибір системи оподаткування / Карпова В. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://bz.ligazakon.ua/ua/ magazine_article/BZ008757

4. Коваленко Ю.М. Мінімізація податкових зобов'язань за здійснення операцій у сфері електронної комерції / Ю.М. Коваленко, Н.М. Борейко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – №3 (50). – 2010. – С. 70–76.

5. Особливості ведення обліку та оптимізації ІТ компанії в Україні [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.buhuslugi.com.ua/ua/ publikatsiji/644-osoblivosti-vedennya-obliku-ta-optimizatsiji-it-kompaniji-v-ukrajini.html

6. Податкове законодавство України у сфері надання ІТ-послуг [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/tax/articles/it-ukraine.html

7. Податковий кодекс України: ВР України від 02.12.2010 №2755–VI [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show /2755–17

8. Податковий кодекс. Огляд основних положень // Справочник экономиста [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://www.liga.ua

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 №71–VIII [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: ЛІГА:ЗАКОН www.liga.net

10. Про внесення змін до розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування суб'єктів індустрії програмної продукції: Закон України від 05.07.2012 №5091–VI [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T125091.html

11. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультація щодо особливостей оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання програмної продукції: Наказ Міндоходів України від 07.10.2013 №536 [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: http://sta–sumy.gov.ua/zakonodavstvo /podatkove–zakonodavstvo/uzagalnyuyuchi–podatkovi–konsultatsii/62851.htm

12. Сідельнікова Л.П. Прагматизм формування податкової компоненти бюджетних ресурсів держави / Л.П. Сідельнікова // Науковий вісник Херсонського державного університету . – 2014. – Вип. 6. – Ч. 5. – С. 73–76.

УДК 332.28

Л.Л. КОЛЬОСА,
здобувач, Національний університет біоресурсів і природокористування України

Формування земельної ренти та особливості її перерозподілу в аграрній сфері

У статті розглянуто питання формування земельної ренти при сільськогосподарському землекористуванні. Проаналізовані особливості її перерозподілу в аграрній сфері. Запропоновані напрями вирішення існуючих проблем щодо розподілу земельної ренти в умовах сучасного орендного сільськогосподарського землекористування України.

Ключові слова: *земельні ділянки, земельна рента, оренда, землекористування, сільське господарство.*

Л.Л. КОЛЬОСА,
соискатель, Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины

Формирование земельной ренты и особенности ее перераспределения в аграрной сфере

В статье рассмотрены вопросы формирования земельной ренты при сельскохозяйственном землепользовании. Проанализированы особенности ее перераспределения в аграрной сфере. Предложены направления решения существующих проблем по распределению земельной ренты в условиях современного арендного сельскохозяйственного землепользования Украины.

Ключевые слова: *земельные участки, земельная рента, аренда, землепользования, сельское хозяйство.*

L. KOLOSA,
aspirant, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine

Land rent formation and features of its distribution in agriculture

In this article the issues of formation of ground–rent with agricultural land use are discussed. The features of its redistribution in the agricultural sector. The ways of solving the existing problems on the distribution of land rent in today's lease of agricultural land in Ukraine are proposed.

Keywords: *land plots, land rent, rent, land use, agriculture.*

Постановка проблеми. Теорія природної, зокрема земельної, ренти є найважливішим елементом економічної теорії. Велику увагу економічна теорія приділяє земельній ренті в сільському господарстві. Земельна рента в сільському господарстві за своїм походженням має важливу особливість: продукт, джерело ренти утворюється в сільському господарстві в результаті прикладеної праці, а в ряді інших галузей, які дають земельну ренту, він вже утворився і праця додається лише для його вилучення.

Важливою проблемою, яка постає перед сучасною землевпорядною наукою, є концентрація земельної ренти у великих землекористувачів (агрохолдингів) без врахування інтересів дрібних і середніх власників земельних ділянок у селах України. Фактично вся земельна рента в аграрній сфері дістається латифундистам і позбавляє власників земельних ділянок мати реальний дохід від землі.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Дослідженням питання формування і перерозподілу земельної ренти займалися багато науковців як вітчизняних – Б. Данилишин, Д. Добряк, В. Заяць, А. Мартин, Ю. Палеха, так і зарубіжних – Д. Рікардо, В. Петті, А. Ромм, А. Сміт, Г. Харісон, але окремі питання перерозподілу земельної ренти в аграрній сфері потребують подальшого вивчення й аналізу.

Метою статті є розгляд питання формування земельної ренти при сільськогосподарському землекористуванні. Проведення аналізу особливостей її перерозподілу в аграрній сфері. Приведення напрямів вирішення існуючих проблем щодо розподілу земельної ренти в умовах сучасному орендного сільськогосподарського землекористуванні України.

Виклад основного матеріалу. Окремі елементи теорії земельної ренти стали розроблятися в період XVII–XVIII ст. Фундаментально теорія земельної ренти була розроблена пред–

© Л.Л. КОЛЬОСА, 2016