

УДК 336.22 : 631.16

Тулуш Л.Д.

ПОДАТКОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ДОХОДНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

У статті зосереджено увагу на методологічних підходах до формування інструментарію та механізмів оподаткування сільгосптоваровиробників. Обґрунтовано необхідність реформування діючих спеціальних режимів оподаткування суб'єктів агропромислового виробництва. Окреслено напрями розвитку та охарактеризовано ключові елементи механізмів прямого та непрямого оподаткування в умовах припинення дії спеціальних податкових режимів у галузі .

Ключові слова: *система оподаткування, податковий механізм, податковий режим, модель оподаткування, оподаткування прибутку, податок на додану вартість, фіксований сільськогосподарський податок, податкова пільга, бюджетне відшкодування.*

Постановка проблеми. Податки є невід'ємною складовою фінансового механізму, важливим регулятором темпів розвитку економічних суб'єктів. Функціонуюча в країні податкова система відбиває стан розвитку її економіки, ставлення держави до окремих суб'єктів господарювання та галузей економіки.

Податкова система України характеризується певною специфікою в порівнянні з практикою європейських країн. Особливо яскраво така специфіка проявляється при формуванні механізму оподаткування у сільському господарстві.

У цьому контексті слід відзначити, що фінансове стимулювання фермерської діяльності в європейських країнах здійснюється переважно методами прямого бюджетного фінансування, тоді як роль податкових інструментів в цьому процесі є незначною. Європейська практика оподаткування фермерів направлена на спрощення податкових процедур та нівелювання негативного впливу податкового механізму на діяльність економічних суб'єктів.

В Україні, навпаки, механізм оподаткування у сільському господарстві направлений на виконання особливого завдання – стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва шляхом створення сприятливого податкового середовища, формування специфічного джерела фінансових ресурсів (за рахунок залишених на сільгоспідприємствах податкових зобов'язань).

Аналіз останніх праць та публікацій. Серед наукових праць, присвячених проблемам функціонування системи прямого оподаткування у сільському господарстві, слід виділити роботи М. Дем'яненка, Д. Деми, С. Климчук, Н. Сеперович, В. Синчака. Водночас, нові умови господарювання

та нові перспективи розвитку аграрного сектору України в умовах міжнародної інтеграції вимагають посилення наукових досліджень в частині обґрунтування напрямів подальшого розвитку податкової політики щодо сільського господарства, формування нового інструментарію оподаткування аграрних товаровиробників.

Мета статті. Специфіка фінансових відносин у сільському господарстві вимагає адекватного її відображення при формуванні податкового механізму. Така специфіка обумовлена особливостями руху фінансових потоків, подовженим операційним та фінансовим циклом, умовами господарювання сільськогосподарських товаровиробників (ціновою політикою держави стосовно продуктів харчування), наявністю значної кількості товаровиробників різних організаційно-правових форм (різного податкового статусу).

Виклад основного матеріалу. Нині в Україні є актуальною проблема реформування податкового механізму в сільському господарстві, що передбачав би не лише оптимальні розміри податкового навантаження, а й ґрунтувався на загально визначених принципах формування системи оподаткування та забезпечував би виконання регулюючих завдань. Адже нинішній механізм оподаткування сільгоспвиробників спрямовується лише на стимулювання розвитку аграрного виробництва, питанням розподілу податкового навантаження та вирівнювання умов господарювання увага взагалі не приділяється. Не вплинув суттєво на зазначену ситуацію й Податковий кодекс, що набув чинності з 1 січня 2011 року.

Проблема формування оптимальної моделі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників поглиблюються внаслідок того, що податковий механізм використовується як інструмент державної фінансової підтримки. Лише спеціальні режими справляння ПДВ (акумулявання, дотування) забезпечували у 2006–2008 рр. підтримку товаровиробників на рівні 63–75 % від прямого бюджетного фінансування в рамках цільових бюджетних програм.

З врахуванням усіх пільг (по ПДВ, звільнення від оподаткування прибутку, застосування ФСП, застосування зниженої ставки пенсійного внеску) податкова підтримка аграрних товаровиробників перевищувала обсяги прямого бюджетного фінансування. В умовах фінансової кризи та обмежених можливостей бюджету, в 2009–2010 сума перевищення податкової підтримки над прямим бюджетним фінансуванням збільшилася вдвічі.

Механізм прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є відірваним від наявних тенденцій розвитку аграрного бізнесу в Україні. ФСП при запровадженні розглядався як інструмент підтримки сільськогосподарських товаровиробників в перші роки реформування аграрного сектору. Проте, за час його функціонування відбулися суттєві зміни в аграрній економіці: посилилися процеси концентрації капіталу, сформувались нові форми бізнесу – агрохолдинги, які не несуть ніякої соціальної відповідальності, не переймаються ні соціальною сферою на селі, ні станом збереження сільськогосподарських угідь (пайового фонду), як це практикувалось колишніми колективними господарствами.

Можна стверджувати, що бурхливий розвиток агрохолдингів, поряд з іншими факторами, обумовлений податковою політикою держави стосовно аграрного сектора, а саме – відсутністю оподаткування; фактично в нинішніх умовах доходи аграрних холдингів не оподатковуються (якщо не брати до уваги 6–10 грн. (близько \$ 1 з 1 га угідь у вигляді фіксованого сільгоспподатку). Стимулюючи розвиток великого аграрного бізнесу, держава фактично знехтувала інтересами місцевих бюджетів, позбавивши їх дохідної бази у вигляді земельного податку.

Крім того, за рахунок продовження функціонування ФСП не виконуються завдання регулювання діяльності товаровиробників та вирівнювання умов господарювання. В останні роки сільськогосподарські підприємства віддають державі лише чверть відсотка отриманого з гектара виручки від реалізації зернових культур, а відношення сплачених з гектара сум ФСП до отриманого прибутку складає менше 2 %. Варто зазначити, що податкове навантаження на промислові підприємства є в декілька разів вищим.

Подальший розвиток податкової політики стосовно агропромислового сектора передбачає поетапне розв'язання таких завдань:

- визначення кількості каналів та інструментарію вилучення доходів підприємств до бюджету, формування ефективного податкового механізму, встановлення взаємозв'язку між застосовуваними податковими формами;
- вирішення завдання належного наповнення місцевих бюджетів з метою належного фінансування розвитку соціальної інфраструктури, формування стабільного джерела фінансування землеохоронних заходів;
- забезпечення належного рівня диференціації в оподаткуванні, дотримання критерію вертикальної справедливості в оподаткуванні;
- відмову від суцільного застосування ФСП або подібного спецрежиму оподаткування, забезпечення диференційованого підходу до формування податкових механізмів в залежності від певної категорії товаровиробників;
- формування нової підсистеми прямого оподаткування на основі земельного податку, що передбачає більш ефективне вилучення рентних доходів господарюючих суб'єктів на задоволення фінансових потреб місцевих громад.

Крім того, одним із ключових завдань нового порядку оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є забезпечення дії податкових регуляторів раціонального використання й охорони сільськогосподарських угідь. Держава за допомогою податкових важелів повинна мати можливість регулювати економічний оборот земель сільськогосподарського призначення.

Важливою складовою системи обов'язкових платежів сільськогосподарських підприємств державі є соціальні податки (точніше – внески до соціальних фондів). Вони є специфічною складовою системи обов'язкових платежів господарюючих суб'єктів, оскільки мають страхову природу – розглядаються у якості додаткової плати за робочу силу з метою формування джерела соціальних виплат у разі реалізації соціальних ризиків.

З часу запровадження ФСП дана група обов'язкових платежів входила до його складу, проте з часом була виключена з нього і сплачувалась на загальних

засадах (крім пенсійних внесків). Пенсійні внески сплачувалися підприємствами галузі в особливому порядку (за спеціальною ставкою з компенсацією втрат Пенсійного фонду в рамках відповідної бюджетної програми).

Застосування такого пільгового механізму дало змогу дещо вирівняти показник оплати праці в галузі відносно середнього його рівня по видах економічної діяльності та по промисловості. Так, якщо у 2004 р. відношення середньомісячної зарплати в розрахунку на одного штатного працівника відносно до середнього показника за видами економічної діяльності становило лише 50 %, то у 2008 р. – майже 60 %, у 2009 – понад 64 %.

Навантаження на фонд оплати праці сільськогосподарських підприємств, яке передбачено діючим законодавством, за розрахунками, є надмірним. Так, якщо у 2005–2006 рр., частка внесків на обов'язкове соціальне страхування найманих працівників не перевищувала в структурі загальних витрат на виробництво продукції сільського господарства 2 %, то вже у 2008 р. склала понад 2,6 %, у 2009 р. – понад 3,5 %, а у 2010 р. перевищила 4 %. Це негативно позначається на конкурентоспроможності вітчизняної сільськогосподарської продукції та інвестиційній привабливості галузі.

При цьому слід враховувати, що в країнах СНД ставка пенсійних внесків для сільськогосподарських товаровиробників є суттєво нижчою, ніж для підприємств інших галузей народного господарства. Доцільно реалізувати таку практику також в Україні – відповідно, необхідно законодавчо передбачити розмір ставки пенсійного внеску для сільськогосподарських підприємств на рівні не вище 25 % від об'єкта нарахування.

Розглядаючи дану групу обов'язкових платежів (соціальні внески) принагідно варто зупинитися на питанні запровадження єдиної податкової форми у сільському господарстві (у такій якості пропонується використати єдиний земельний податок). Адже досить часто від вчених-аграрників і представників громадських сільськогосподарських організацій надходять такі пропозиції.

Розглядаючи можливості запровадження єдиного земельного податку для сільгоспвиробників, насамперед слід зазначити:

- обов'язкові платежі суб'єктів господарювання державі є розгалуженою системою, складові якої суттєво різняться методологічними підходами до справляння, внаслідок чого об'єднати їх в одному комплексному податку неможливо (зокрема це стосується ПДВ, інших непрямих податків, ПДФО);

- включення до його складу внесків до соціальних фондів не є можливим з огляду на пенсійну реформу, необхідність персоніфікації пенсійних внесків, забезпечення мінімального страхового внеску за кожного працюючого.

Рівень податкового навантаження на гектар угідь залежить, зокрема, від кількості найманих працівників та рівня їх оплати праці. Прив'язати розмір податкових платежів (ставку єдиного податку) до площі угідь неможливо – диференціація може складати десятки разів, а частка земельного оподаткування у загальній сумі податків суттєво різниться. Визначити розрахований показник на гектар угідь як ставку єдиного земельного податку також неможливо, адже в

динаміці у підприємства можуть відбуватися зміни в показниках, що визначають величину податкових баз.

Враховуючи це, запровадження єдиного сільськогосподарського податку та включення до його складу соціальних внесків призведе до порушення конкурентного середовища, зумовить виникнення нерівності в оподаткуванні, проблеми з пенсійним забезпеченням найманих працівників, що є неприйнятним. Об'єднати всі обов'язкові платежі державі в одному неможливо, а відповідно термін "єдиний" у назві податку не відповідатиме своєму змісту й стосуватиметься лише форм прямого оподаткування та ресурсних платежів.

Як вже зазначалось, специфіка сільськогосподарського виробництва потребує виваженої державної політики протекціонізму. Основною метою такої політики є підтримка прибутковості сільськогосподарського виробництва, забезпечення стабільної економічної ситуації в галузі та продовольчої безпеки держави, конкурентоспроможності продукції галузі.

В першу чергу, це стосується механізму прямого оподаткування, який в аграрній галузі представлений акцизом універсальної форми – податком на додану вартість. В аграрному секторі ПДВ виконує особливі функції: підтримуючу, захисну, а також забезпечує спрощення податкових відносин. Відповідно, ПДВ щодо сільського господарства перетворився з інструменту фіска в елемент фінансового забезпечення, завдяки чому покращується рівень фінансування підприємств АПК, здійснюється їх фінансова підтримка.

Проте, на етапі ринкових перетворень податкової системи нашої держави, в світлі необхідності гармонізації механізму непрямого оподаткування до вимог директив ЄС доцільним є подальше вдосконалення механізму справляння ПДВ в аграрному секторі економіки.

Метою наукового пошуку має стати узагальнення методологічних засад та наукове обґрунтування моделей та механізмів оподаткування ПДВ поставок сільськогосподарської продукції.

Нині, в умовах недостатньої забезпеченості необхідними обсягами бюджетного фінансування розвитку аграрного виробництва, оподаткування використовується у якості інструмента фінансової підтримки товаровиробників галузі. За рахунок застосування спеціальних режимів адміністрування ПДВ у сільськогосподарських підприємств формуються додаткові фінансові ресурси, чим суттєво поліпшується їх фінансовий стан.

Податкові пільги з ПДВ мають більшу ефективність, ніж бюджетне фінансування, оскільки:

- по-перше, здійснюють стимулюючий вплив на діяльність товаровиробників, які самі «заробляють» собі підтримку;
- по-друге, підтримка доходить до кожного товаровиробника незалежно від діяльності чиновників, не призводить до нераціонального розподілу бюджетних коштів через дію «бюрократичного фактора».

Відповідно, збереження дії спецрежимів справляння ПДВ у сфері АПВ, що забезпечують реальну підтримку товаровиробників, є держаним пріоритетом. Це, втім, не виключає впровадження заходів щодо вдосконалення такого механізму підтримки з метою мінімізації непродуктивних бюджетних втрат.

Крім того, при розробці порядку оподаткування варто врахувати, що уряд нині має серйозні проблеми з бюджетним відшкодуванням ПДВ експортерам сільгосппродукції. Обсяги державного боргу по ПДВ зернотрейдерам, до його реструктуризації шляхом емісії ПДВ-облігацій (кінець серпня 2010 р.), за оцінками експертів перевищували 6 млрд. грн.

При розробці напрямів реформування податкового механізму слід також враховувати й необхідність подальшої розбудови та упорядкування інфраструктури аграрного ринку з метою зниження рівня цін на продукти харчування. В першу чергу це стосується врегулювання діяльності посередників, які стали невід'ємною ланкою аграрного ринку, «відсікаючи» доходи безпосередніх товаровиробників та «роздуваючи» податковий кредит для експортерів при реалізації тіншових схем.

Порядок оподаткування поставок сільськогосподарської продукції передбачає декілька моделей формування податкового механізму:

- перша модель передбачає оподаткування першої поставки сільськогосподарської продукції (тобто її поставки безпосереднім товаровиробником) у загальному порядку (за стандартною ставкою), залишення позитивних сум різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом у розпорядженні товаровиробників. Подальші поставки сільгосппродукції (що здійснюються посередниками) на митній території звільняються від оподаткування ПДВ, поставки продуктів переробки оподатковуються за стандартною ставкою, експортні операції оподатковуються за нульовою ставкою;

- друга модель передбачає звільнення від оподаткування будь-яких поставок сільгосппродукції. Тобто, усі поставки зерна на внутрішньому ринку звільняються від ПДВ (включаючи й першу поставку), експорт сільгосппродукції також звільняється від оподаткування ПДВ (рис. 2);

- третя модель передбачає оподаткування внутрішніх поставок сільгосппродукції, а також продовольчих товарів за пониженою ставкою, експортні поставки оподатковуються за нульовою ставкою;

- четверта модель є певною мірою «гібридною», оскільки поєднує в собі елементи вже наведених моделей і передбачає оподаткування поставок сільськогосподарських підприємств за компенсаційною ставкою (за нашими розрахунками, близько 60 % від діючого розміру ставки, причому є необхідність її диференціації за видами продукції), та звільнення подальших поставок сільськогосподарської продукції від оподаткування ПДВ (як на внутрішньому ринку, так і за межі митної території). Продукти переробки сільськогосподарської продукції (продовольчі товари) оподатковуються за пониженою ставкою.

З метою забезпечення впливу на рівень цін продуктів харчування доцільно звільняти й поставки продуктів переробки зерна (або застосовувати для них понижену ставку). Водночас, у разі звільнення від оподаткування продуктів переробки зерна суттєво ускладниться процес адміністрування податку, адже звільнення буде стосуватись поставок хлібобулочних комбінатів, борошномельних підприємств, торгівельних мереж тощо (в першу чергу

виникає питання розподілу податкового кредиту в умовах здійснення оподатковуваних та неоподатковуваних операцій).

Стосовно рекомендацій щодо застосування моделей, то на наше переконання, друга модель є взагалі неприйнятною – основні негативні зміни торкаються сільгоспідприємств, які не лише позбавляються джерела фінансової підтримки, а й джерела компенсації вхідного ПДВ (подвійні збитки від зміни механізму справляння ПДВ).

На нашу думку, найбільш компромісним варіантом вирішення проблеми оподаткування ПДВ поставок сільськогосподарської продукції в найближчій перспективі є четверта модель. Звичайно, її застосування можливе лише у випадку, коли держава зможе віднайти та опрацювати дієві компенсатори фінансової підтримки за рахунок коштів ПДВ у формі прямого бюджетного фінансування.

Діючий механізм справляння ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва передбачає існування низки пільг, серед яких переважають ті, що віднесені до класифікаційної групи з підтримуючими властивостями (надані шляхом застосування спеціальних режимів справляння ПДВ).

У структурі державної фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва в умовах обмеженості державних фінансових ресурсів внаслідок фінансової кризи частка підтримки шляхом застосування спеціальних режимів ПДВ є переважаючою. Причому підтримка за рахунок застосування спеціальних режимів справляння ПДВ є більш дієвою за пряме бюджетне фінансування. Зокрема, це стосується таких параметрів механізму підтримки, як її доступність, всеосяжність, систематичність, стимулюючий ефект, витрати на адміністрування тощо.

У структурі фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва за рахунок наданих пільг з ПДВ, шляхом застосування спеціальних режимів його справляння, практично половину додаткових фінансових ресурсів забезпечував режим акумуляції сум ПДВ, більш як третину – режим дотування та близько однієї шостої – режим нульової ставки (останній використовувався до 2009 року).

За результатами дослідження визначено, що за рахунок використання режиму виплати дотацій переробних підприємств формується близько чверті сум непрямой бюджетної підтримки за рахунок коштів ПДВ, а рівень прибутковості виробництва окремих видів тваринницької продукції зростає на 15–18 %, забезпечуючи отримання прибутку виробникам (без дотацій переробних підприємств виробництво багатьох видів тваринницької продукції є збитковим).

За наслідками аналізу взятих Україною зобов'язань щодо форм та обсягів підтримки розвитку сільського господарства в процесі приєднання до СОТ встановлено, що збереження виплат дотацій переробними підприємствами є можливим і в умовах членства України в даній організації. Така форма підтримки за класифікацією СОТ відноситься до категорії «жовтих» програм, а сума цих дотацій включена до українських таблиць внутрішньої підтримки за базовий період 2004–2006 рр.

Джерелом дотацій є суми ПДВ, що повинні сплачуватися до бюджету переробними підприємствами від продажу готової молочної і м'ясної продукції, які направляються для забезпечення рентабельності виробництва молока та м'яса. Цей вид субсидування підпадає під визначення «доходи, від отримання яких держава відмовилася на користь сільськогосподарських виробників», на відміну від прямих видатків з державного бюджету.

З огляду на це, збереження виплат дотацій переробними підприємствами є можливим і в умовах членства України в СОТ. Щорічний обсяг таких дотацій повинен перебувати в межах зобов'язань України по обмеженню використання «жовтих» програм підтримки виробництва сільськогосподарської продукції.

За результатами наукової оцінки доцільності зміни механізму підтримки виробників молока та м'яса визначено ключові наслідки такого рішення, до числа яких віднесено такі:

- розрахунок підтримки здійснюватиметься на голову худоби (на корову), а не на гривню вартості сировини, поставленої на переробку, що визначатиме його недостатню ефективність;

- не передбачена паритетність для виробників різних видів продукції тваринництва, зокрема галузь свинарства буде позбавлена підтримки, що негативно позначиться на її розвитку;

- централізація коштів у спецфонді держбюджету може мати суттєві негативні ефекти, зокрема: населенню доведеться збирати низку документів, що підтверджуватимуть право на підтримку; терміни виплати підтримки будуть незрозумілими (одноразово в кінці року, а не постійно під час постачання); розмір підтримки також буде залежати від суб'єктивних факторів, пов'язаних з централізацією фінансових ресурсів та їх розподілом між одержувачами;

- матиме місце певна дискримінація виробників продукції шляхом здійснення розрахунку доплат на голову худоби, без врахування інших показників (продуктивності, якості тощо);

- здійснення доплат визначатиметься на основі поголів'я корів, наявних на перше січня відповідного року, без врахування їх кількості в продовж року – такий механізм стимулюватиме зловживання, які складно проконтролювати.

При застосуванні механізму підтримки виробників молока та м'яса, що передбачає централізацію коштів у спецфонді держбюджету, розмір підтримки залежатиме як від діяльності переробних підприємств (у них втратиться стимулюючий ефект нарахування дотацій), так і від подальшого розподілу коштів зі спецфонду. Таким чином, розмір підтримки буде формуватися вже під впливом двох факторів: діяльності переробних підприємств та ефективності роботи розпорядників коштів спецфонду бюджету.

Результати наукових пошуків дозволили обґрунтувати висновок відносно того, що запропонований механізм підтримки виробників молока та м'яса через спецфонд держбюджету не позбавлений суттєвих недоліків. Його впровадження також обумовлює економні викривлення та диспропорції в розмірах підтримки різним категоріям виробників молока і м'яса.

Відміна дії нинішнього порядку дотування виробників тваринницької

продукції та перехід на виплату дотацій зі спец фонду держбюджету значно дорожить адміністрування механізму підтримки, а по окремих видах продукції така державна допомога взагалі стане неможливою (зважаючи на обмеження СОТ). Відповідно, практична реалізація пропонованих змін шляхом трансформації нині діючої підтримки виробників молока та м'яса на пряму бюджетну підтримку може позбавити окремі категорії товаровиробників (в першу чергу, ОСГ), реально працюючого механізму підтримки.

Отже, за умов відміни режиму виплати дотацій найбільше постраждають сільські господарства, які здають молоко та м'ясо на переробку, оскільки забезпечити функціонування адекватного механізму бюджетного фінансування держава не може (через складність адміністрування). Європейська практика фінансової підтримки засвідчує, що в розвинутих країнах переважаючою категорією виробників молока є юридичні особи – в цьому випадку можна забезпечити відповідність встановленим вимогам щодо безпечності продукції

Для України поки є характерною ситуація, за якої основними виробниками молока, що надходить на промислову переробку, є господарства населення, які забезпечують близько 2/3 виробництва цього продукту.

Водночас, уряду необхідно визначитися з пріоритетною формою виробництва в даному сегменті, адже, як показує проведений аналіз, власники корів – це сільські жителі пенсійного чи передпенсійного віку, для яких наявність корови є джерелом додаткового до пенсії доходу. Відповідно, підтримка виробництва молока населенням має більше соціальне, ніж економічне значення і не є вирішенням проблеми продовольчої безпеки за даними продуктом.

Надання бюджетних повноважень переробним підприємствам порушує конкурентне середовище на ринку поставок молока та м'яса. Реалізація такого підходу, з одного боку, розвантажує бюджет в частині адміністрування механізму підтримки, а з іншого – ставить переробні підприємства у привілейоване становище оператора бюджетних ресурсів, суттєво поліпшує їх фінансовий стан за рахунок створюваних бюджетних фондів на таких підприємствах. Причому, оскільки зазначені кошти не надходять до бюджету, податковий контроль є спрощеним і дозволяє маніпулювати сумами підтримки.

Ключовою умовою витрачання бюджетних коштів є їх використання у межах програмно-цільового методу бюджетного фінансування. У випадку з дотаціями такий підхід не використовується, оскільки відповідної державної програми розвитку м'ясо-молочної галузі в Україні не прийнято, відповідно державні кошти витрачаються фактично на підтримку сировинної бази переробних підприємств.

Акумуляування коштів у спеціальному фонді державного бюджету дозволить використовувати їх на основі програмно-цільового методу (шляхом прийняття відповідної програми), сконцентрувати на пріоритетних напрямках розвитку м'ясо-молочної галузі та забезпечити проведення структурних реформ, переорієнтацію на крупнотоварне виробництво, що забезпечить продовольчу безпеку країни, а в перспективі – формування експортного потенціалу.

Водночас, трансформація режиму виплати дотацій за рахунок коштів ПДВ в програму прямого бюджетного фінансування (що передбачено нормами Податкового кодексу) обумовлює виникнення проблеми розробки ефективного механізму розподілу сум бюджетної підтримки та забезпечення мінімізації витрат на її адміністрування.

Висновки. Отже, необхідність стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні обумовила застосування специфічних податкових режимів. В перспективі постає проблема реформування податкового механізму в напрямі забезпечення виконання регулюючих завдань, а саме – вирівнювання умов господарювання в галузі, що ігноруються діючою податковою практикою.

Список використаних джерел

1. Дем'яненко М. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17–25.
2. Дем'яненко С. Система оподаткування сільського господарства України після 2004 року / С. Дем'яненко, С. Зоря / Інститут економічних досліджень. – Наукові матеріали № 18. – Жовтень 2002. – 37 с.
3. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994р. № 334 (зі змінами та доповненнями) // Ліга:Еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2008.
4. Закон України „Про плату за землю” від 3 липня 1992 р. №2535 (зі змінами та доповненнями) // Ліга:Еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2008.
5. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. №168 (зі змінами та доповненнями) // Ліга:Еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2008.
6. Закон України „Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.1998 р. №320 (зі змінами та доповненнями) // Ліга:Еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2008.
7. Заяць В. Напрями розвитку системи оподаткування та оцінки нерухомості в Україні / В. Заєць // Фінанси України. – 2007. – №3. – С. 41–49.
8. Концепція податкової політики в АПК / Схвалена на засіданні Комісії Верховної Ради України з питань АПК, земельних ресурсів та соціального розвитку села / М. Дем'яненко, І. Лукінов, П. Саблук та ін. – Інститут аграрної економіки УААН. – К.: ІАЕ, 1996. – 10 с.;
9. Концепція реформування податкової системи України, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. N 56 // Ліга:Еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга”. – 2008.
10. Корюнов С. Организация налоговой системы в сельском хозяйстве / С. Корюнов // Финансы. – 1994. – № 7. – С. 23–32.
11. Котляров М. Новый земельный налог: неотложные проблемы и пути их решения / М. Котляров // Финансы. – 2007. – № 6. – С. 25–28.
12. Панцов А. Особенности налоговой политики в странах с развитой рыночной экономикой / А. Панцов // АПК: экономика, управление.– 2008. – № 1.– С. 48–53.

13. Серова Е. Налогообложение сельского хозяйства России / Е. Серова, И. Храмов, И. Масленникова / Институт экономики переходного периода, Москва, Россия, 2001 // www.iet.ru.
14. Третьяк А. Фінансове регулювання використання та охорони сільськогосподарських земель у процесі ринкового обороту / А. Третьяк // Економіка АПК. – 2007. – №5. – С. 52–56.
15. Юшко С. Фіксований сільськогосподарський податок: історія виникнення та перспективи застосування / С. Юшко // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 63–72.

Подано до редакції 27 червня 2011 року

Тулуш Л.Д.

Налоговое регулирование доходности сельскохозяйственного производства

В статье обращено внимание на методологические подходы к формированию инструментария и механизмов налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. Обоснована необходимость реформирования действующих специальных режимов налогообложения субъектов агропромышленного производства. Указаны направления развития и охарактеризованы ключевые элементы механизмов прямого и косвенного налогообложения в условиях прекращения действия специальных налоговых режимов в отрасли.

Ключевые слова: *система налогообложения, налоговый механизм, налоговый режим, модель налогообложения, налогообложение прибыли, налог на добавленную стоимость, фиксированный сельскохозяйственный налог, налоговая льгота, бюджетное возмещение.*

Tulush L.D.

Tax regulations profitability of agricultural production

The paper summarizes the methodological approaches to creating the tools and mechanisms of taxation of agricultural producers. The necessity of reforming the existing special modes of taxation of agricultural production. Specified areas of development and outline the key elements of the mechanisms of direct and indirect taxation in the termination of the special tax regimes in the industry.

Keywords: *taxation, tax mechanism, tax regime, the model of taxation, taxation of income, value added tax, fixed agricultural tax, tax exemptions, budgetary compensation.*

Тулуш Леонід Дмитрович – кандидат економічних наук, доцент, завідувач відділу фінансово-кредитної та податкової політики ННЦ «Інститут аграрної економіки».