

УДК 336.22 : 338.43

*Н. С. Прокопенко,
к. е. н., доцент, завідувач кафедри економіки та менеджменту,
Київський міжнародний університет*

ДИНАМІКА ЗМІН У СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ

Розглянуто динаміку змін у системі оподаткування агропромислового виробництва. Виявлено недоліки податкового регулювання, розроблено окремі пропозиції щодо його удосконалення. Обґрунтовано необхідність реформування податкової політики, яка має бути спрямована на створення конкурентоспроможного податкового режиму в Україні.

This article is about dynamic of changes in tax system of agro-industry. The disadvantages of tax system are identified, same suggestions for improving are made. It is proved the necessity of tax policy reforming. Such policy has to be aim at the creation of the competitive tax regime in Ukraine.

ВСТУП

Поглиблення економічної кризи в Україні, прагнення урядів, які постійно змінюються, подолати її шляхом дерегуляції і лібералізації економічних відносин, посилюючи податковий тиск, свідчить про відсутність у державі дієвих ринкових механізмів, спрямованих на вихід з кризи. Податкова реформа аграрного виробництва в Україні ґрунтувалася на ідеології, паралельній реалізації податкової політики: спершу — податкові канікули, потім — податкові пільги, далі застосування м'якого режиму оподаткування, в кінці — перехід на уніфіковану (стандартну) систему податків.

І якщо для держави важливим завданням є максимізація доходів бюджету, то платник податків зацікавлений в зниженні податкового навантаження. Вирішення подібного протиріччя покладено в основу оптимізації податкового вилучення і задоволення економічних інтересів держави і платників податків через систему оподаткування. Питанням податкового регулювання агропромислового виробництва присвячено праці М. Я. Дем'яненка, В. П. Синчака, А. Д. Тулуша тощо.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Метою статті є обґрунтування необхідності реформування податкової політики, яка має бути спрямована на створення конкурентоспроможності податкового режиму в Україні.

РЕЗУЛЬТАТИ

Встановлення податкових канікул або ж відстрочення їх сплати (в початковий період реформи), як показує світовий досвід, вважається найбільш вагомим важелем, що часто застосовувався на початку широкомасштабних структурних перетворень земельної власності. Слід при цьому звернути уваги на такі обставини. По-перше, застосування податкових канікул практикується, як правило, за таких перетворень земельної власності, коли вирішується завдання переходу на систему приватного землеволодіння. По-друге, надання права на податкові канікули не спричиняє фінансових втрат для бюджету. Річ у тому, що державна система землеволодіння з часом приводить до ситуації, коли нетто-бюджетний внесок галузі є негативним, а саме: дотації і субсидії сільському господарству, які надходять із

бюджету, зазвичай перевищують податкові надходження.

Стосовно сільськогосподарських підприємств (колгоспів і радгоспів, далі колективних сільськогосподарських підприємств) дореформеного періоду суть проблеми полягала в тому, що значна їх частка була збитковою. Наприклад, рівень рентабельності в сільськогосподарських підприємствах у 1991 р. становив в середньому 54,9 %. При цьому з 1995 по 2000 рік цей показник постійно знижувався. Так, за досліджуваний період такі цифри становили відповідно +10,6 до — 28,3. Ситуація з прибутковістю аграрних підприємств почала катастрофічно погіршуватися. У 1991 р. питома вага прибуткових підприємств становила 99 %, з 1995 по 2001 рр. цей показник дорівнював 34 %, хоча з 2001 по 2004 рр. дещо почав збільшуватися: відповідно за роками становив 56; 46; 49; 66,1% [1, с. 332].

За розрахунками українських вчених, у середньому за 1991—2001 рр. податкові надходження від сільського господарства становили 1,2 % загальних доходів державного бюджету, а частина недоотриманих коштів через надання йому податкових пільг досягла 16% [2, с.15]. На основі аналізу структури ВВП за видами економічної діяльності у 2001 р. сільське господарство разом з мисливством і рибальством забезпечило 26 % валового прибутку та поточного доходу при частці ВВП 15,2 %. Тобто віддача за показником валового прибутку перевищує вклад галузі у ВВП в 1,75 раза [3, с. 24].

У той же час фінансування сільського господарства в середньому за 1993 — 2003 рр. не перевищувало 2 % видатків державного бюджету і тільки у 2003 р. досягло законодавчо визначених 5 %. При цьому питома вага податкових надходжень від сільського господарства до державного бюджету 2003 р. становила 0,8 % [1, с. 135].

Таким чином, "нетто-внесок" сільського господарства в бюджет України був і залишався негативним у перехідний період.

Маємо зауважити, що фактично в усіх індустріально розвинених країнах оподаткування підприємств аграрного сектору відрізняється від загальних підходів. Галузь залишається стратегічно важливою і пріоритетною для їхніх національних економік, незважаючи на об'єктивну тенденцію до зменшення її частки у ВВП та кількості робочих місць [4, с. 28]. Таким чином, збереження, принаймні в перехідних умовах господарювання, особливого або спеціального режиму оподаткування аграрного вироб-

ництва економічно виправдане, а передчасне застосування однакових правил і ставок може призвести до кризи неплатежів, яка спостерігалась у період 1995—1999 років.

Для підприємств аграрної сфери передбачено три форми сплати податків: звичайна система оподаткування, спрощена система оподаткування та фіксований сільськогосподарський податок. Останній є однією із важливих форм державної підтримки сільськогосподарського виробництва. Результати аналізу свідчать про зниження податкового тиску, оскільки Законом України "Про фіксований сільськогосподарський податок" замість 12 податків і зборів було введено один (без ПДВ, акцизного збору та деяких інших податків та зборів) [5, с. 39].

Об'єктом оподаткування було визначено площі сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарським товаровиробникам у власність або наданих їм у користування, у тому числі на умовах оренди. Ставка зазначеного податку встановлюється з одного гектара сільськогосподарських угідь у відсотках до її грошової оцінки у таких розмірах: для ріллі, сіножатей та пасовищ — 0,5; для багаторічних насаджень — 0,3; для платників податку, які здійснюють сільськогосподарську діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, відповідно — 0,3 та 0,1; для земель водного фонду (з 1 січня 2003 р.) — 1,5 %.

За розрахунками Міністерства аграрної політики, запровадження фіксованого податку для сільськогосподарських товаровиробників забезпечує щороку зменшення суми податків на 1,4 млрд грн., або майже вдвічі, а сумарний рівень податків відносно виручки від реалізації сільськогосподарської продукції становить 7 %, тоді як у промисловості цей показник у 4—5 разів вищий [6].

Потрібно визнати, що науково-практична дискусія стосовно економічних наслідків запровадження фіксованого податку для сільськогосподарських товаровиробників і економіки в цілому, що набула особливої гостроти під час його введення, триває і донині.

До позитивних результатів, як правило, відносять: а) стабільність бази оподаткування; б) стимулювання ефективного використання сільськогосподарських угідь; в) зменшення податкового навантаження; г) заохочення до нагромадження капіталу та інвестування; г) відсутність мотивації до приховування результатів господарювання, а відтак і зменшення кількості боржників; д) спрощення податково-

Таблиця 1. Показники ефективності дотацій за рахунок коштів ПДВ усім категоріям господарств за продане переробним підприємствам м'ясо (в живій вазі)

Показники	1999 р.*	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005	2006	2007
Поголів'я великої рогатої худоби, тис. голів	10 266	9424	9421	9108	7712	6902,9	6514	6177,4	5683,2
Виробництво м'яса, тис. тонн	1 605	2607	2332	2517	2246	2222	2389	2550,9	2765,2
Рентабельність виробництва мяса великої рогатої худоби**, %	-57,9	-42,3	-21,7	-40,5	-44,3	-33,8	-25	-38,4	-41,0
Продано худоби та птиці, тис. тонн	2581	2608	2593	2567	2529	2422	2389	2551	2770
Вартість проданої худоби та птиці, млн грн.	947	1306	1785	1701	2001	2154	2239	2478	2646
Дотації за продане м'ясо, млн грн.	119	183	258	284	344	312	280	410	179
Дотації на 1 тонну м'яса, грн.	252	549	663	595	598	129	117	161	237
Питома вага дотацій у вартості проданого м'яса, %	12,1	13,6	14,4	16,7	17,2	6,0	12,5	16,5	6,8
Питома вага переробних підприємств у загальному обсязі реалізації м'яса господарствами, %	23	22	31	28	-	-	-	-	0,8

*Дотації запроваджено з липня 1999 р.

**Джерело. Розраховано за даними: Статистичні бюлетні Держкомстату України "Продаж продукції тваринництва на переробні підприємства за 2003—2006 рр.", "Надходження продукції тваринництва на переробні підприємства за 2007 р.", Сільське господарство України за 2003 рік: стат. щорічник. — К.: Держкомстат України, 2004. — С. 49, 83, 87—89, 101. Моніторинг економічного та соціального розвитку підприємств і організацій АПК за 2006 рік, Ч. III, С.185, Моніторинг виробничо-фінансової діяльності підприємств і організацій АПК за 2007 рік, Ч. II, с. 6, 24; Моніторинг економічного і соціального розвитку підприємств і організацій АПК за 2007 рік, Ч. I. С. 6.7,17; <http://www.ukrstat.gov.ua/> //Офіційний сайт Держкомстату України.

го обліку, звітності та прозорість справляння податків.

Недоліками фіксованого сільськогосподарського податку вважають те, що: а) він не враховує виробничих витрат і рівня прибутковості сільськогосподарських товаровиробників; б) обрахування ставок податку здійснюється на недосконалій базі грошової оцінки угідь через нерозвиненість ринку; в) істотно зменшено спрямування коштів до Пенсійного фонду (за 2007 р. сільськогосподарські товаровиробники сплатили до Пенсійного фонду з фіксованого податку 59,6 млн грн., а дотація пенсіонерам, які до виходу на пенсію працювали в сільському господарстві, сягнула понад 1,2 млрд грн.);

г) він ставить у нерівні умови платників податків, які мають у валовому виробництві різне співвідношення рослинницької і тваринницької продукції, та тих, які реформувались до Указу Президента України від 3 грудня 1999 р. № 1529, оскільки до них застосовуються підвищуючі коефіцієнти (якщо суми податків і зборів,

нарахованих у 1997 р., перевищували суму фіксованого податку в 3—4 рази — 1,5, а більш як у 4 рази — 2); д) не всі включені до його складу податки залежать від розміру сільськогосподарських угідь, чим порушується принцип справедливості; за збільшення кількості землекористувачів і власників землі, звідси і платників податків податку з 63 6398 одиниць у 2000 році до 69 637 у 2007 році зменшилась площа у землекористуванні відповідно з 29878 тис га до 21047 тис га, або майже на 30%.

Незважаючи на це, більшість економістів відзначає доцільність його введення на період трансформації економічної системи, яка супроводжувалась макроекономічною нестабільністю, недосконалою фінансово-кредитною політикою, монополізацією ринків, зниженням реальних доходів населення, позабалансовими операціями у сфері господарської діяльності, кризою неплатежів і майже суцільною збитковістю підприємств галузі. Тому логічним кроком стало продовження його дії до 31 грудня 2009 року [1, с. 126].

Таблиця 2. Показники ефективності дотацій за рахунок коштів ПДВ усім категоріям господарств за продане переробним підприємствам молоко

Показники	1999 р.*	2000 р.	2001 р.	2002 р.	2003 р.	2004 р.	2005 р.	2006 р.	2007 р.
Поголів'я корів тис. голів	5 431	4958	4908	4715	4283	3926	3635	3347	3096
Виробництво молока, тис. тонн	13 362	12658	13444	14142	13661	13710	13714	13286,9	12262,1
Рентабельність виробництва молока** %	-36,7	-0,6	0,8	-13,8	9,9	-0,4	12,2	-3,7	13,8
Продано молока та молочних продуктів, тис. тонн	2 746	3325	4 378	3937	4413	3611	2751	5607	6029
Вартість проданого молока та молокопродуктів, млн грн.	981	1830	2622	2107	2966	2533	2583	2454	2178
Дотації за продане молоко і молокопродукти, млн грн.	126	238	389	352	504	418	193	370	470
Дотації на 1 тунну молока, грн	46	71	89	89	120	116	70	66	78
Питома вага дотацій у вартості проданого молока, %	12,8	13,0	14,8	16,7	16,8	16,5	7,5	6,6	5,2
Питома вага переробних підприємств у загальному обсязі реалізації молока господарствами, %	64	66	72	74	79	-	18,8	-	16,8

* Дотації запроваджено з липня 1999 р.

** Джерело. Розраховано за даними: Статистичні бюлетні Держкомстату України "Продаж продукції тваринництва на переробні підприємства за 2003—2007 рр.", Сільське господарство України за 2003 рік: Стат. щорічник. — К.: Держкомстат України, 2004. — С. 49, 83, 87—89, 101; Моніторинг економічного та соціального розвитку підприємств і організацій АПК за 2006 рік, Ч. III, С. 185, Моніторинг виробничо-фінансової діяльності підприємств і організацій АПК за 2007 рік, Ч. II, с. 6, 24; Моніторинг економічного і соціального розвитку підприємств і організацій АПК за 2007 рік, Ч. I. С. 6.7, 17; <http://www.ukrstat.gov.ua/> Офіційний сайт Держкомстату України.

Поряд з цим, твердження вітчизняних економістів про те, що "завдяки фіксованому податку поступово зростали обсяги виробництва за одночасного збільшення податкових надходжень до Зведеного бюджету" себе з часом не виправдали.

Також з метою підтримання доходів аграріїв та більш повного завантаження потужностей агропереробних підприємств з 1998 р. застосовано особливий порядок нарахування і виплати ПДВ за продані молоко та м'ясо в живій масі. Із 1999 р. запроваджено аналогічний механізм використання коштів, які нараховуються сільськогосподарським товаровиробникам — платникам ПДВ щодо операцій з продажу товарів (робіт та послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини.

За рахунок коштів ПДВ у 1999—2007 рр. підтримка тваринницької галузі становила 5,4 млрд грн. (без коштів, спрямованих на селекцію у тваринництві), що перевищує суму видатків загального і спеціального фондів державного бюджету на всі програми і заходи в сільському господарстві за 2007 р. — від фундаментальних

досліджень у сфері аграрної науки до розвитку фізичної культури і спорту на селі. Ця підтримка становила 13,7 % вартості проданого усіма категоріями господарств переробним підприємствам м'яса і 15,1 % молока. Дотації на 1 тунну м'яса в живій масі і молока дорівнювали відповідно 237 і 78 грн. (табл. 1 і 2).

Якщо порівняти цю ситуацію з реаліями початку 90-х років пострадянської України, то неважко переконатися, що в цілому макроекономічний внесок сільського господарства у сферу публічних фінансів (у т.ч. бюджетної системи суспільства) є позитивним.

Перехід на м'який режим оподаткування — наступний етап податкової політики в сільському господарстві. Основні специфічні особливості цього етапу такі:

- розширення податкової бази і одночасне заперечення політики важкого податкового тягаря відносно доходів і активів фермерів;
- забезпечення податкової стабільності;
- продовження політики надання податкових переваг підприємствам, що забезпечують продовольчу незалежність (безпеку) країни;
- деяке продовження практики надання агропромисловим підприємствам кредитів;

— застосування практики передачі власності (участі власності) в заміні на наданий кредит [7, с. 360—361].

Якщо порівняти цю ситуацію з реаліями початку 90-х років пострадянської України, то неважко переконатися, що в цілому макроекономічний внесок сільського господарства у сферу публічних фінансів (у т.ч. бюджетної системи суспільства) є позитивним.

Перехід на м'який режим оподаткування — наступний етап податкової політики в сільському господарстві. Основні специфічні особливості цього етапу такі:

- розширення податкової бази і одночасне заперечення політики важкого податкового тягара відносно доходів і активів фермерів;
- забезпечення податкової стабільності;
- продовження політики надання податкових переваг підприємствам, що забезпечують продовольчу незалежність (безпеку) країни;
- деяке продовження практики надання агропромисловим підприємствам кредитів;
- застосування практики передачі власності (участі власності) в заміні на наданий кредит [7, с. 360—361].

Завдання даного етапу розвитку реформ припускає вирішення проблеми продовольчої економічної забезпеченості. Податкова система зі всіма важелями (в т.ч. пільги та ін.) має при цьому бути гранично простою і однаково застосовною відносно всіх аграрних підприємств без винятку. У зв'язку з цим на перший план повинні виступати земельний податок, плата за землю, механізми оренди і надання державних земель тощо. На цьому етапі здійснюється повний і всесторонній перехід селян на податкове підданство: система проста, але обов'язкова для всіх.

Відвикнувши від сплати (або певної сплати) податків на перших етапах реформи, селяни знову опиняться в руслі податкових зобов'язань. І проте саме на цьому етапі може виявитися неможливість продовження виконання податкових зобов'язань за схемою земельного податку. По-перше, з часом доходи і ефективність діяльності підприємств аграрної сфери диференціюються і встановлена фіксована плата за землю, що несе також податкове навантаження доходу, стане неістотною для одних і нестерпною для інших сільськогосподарських підприємств. По-друге, податок на землю є різновидом податку на майно і якщо привласнює функції перерозподілу доходів (у т.ч. ренти), то з часом, за тривалого застосування, починає негативно впливати на основи

приватної власності на землю. По-третє, податки платять від доходів, або ж за словами А. Сміта, згідно з можливостями і силами платників податків (відповідно до доходів аграрних підприємств). По-четверте, оподаткування землі з урахуванням кадастрової вартості (прибутковості) останньої на тривалий період часу означає, що суспільство відбирає ренту у землевласника. Стосовно ренти, то, ми вважаємо, що податкова система може претендувати тільки на частковий, при тому не вирішальний, перерозподіл на користь додаткового суспільного прибутку, що утворюється в сільському господарстві. Аналіз, проведений вченим А. Багратяном показав, що рента є нормальним додатковим прибутком приватного землевласника. Відсутність ренти робить безглуздим заняття сільськогосподарським виробництвом [8].

Таким чином, з часом стає очевидним, що фіксований сільськогосподарський податок не повністю відповідає вимогам розвитку сільського господарства. Цей різновид податку несе в собі дуже багато фіскального навантаження і не пов'язаний з ефективністю господарювання суб'єктів. З часом фіскальний сільськогосподарський податок стає перешкодою для розвитку інституту приватної земельної власності. Даний податок виникає завдяки приватній власності, але згодом повинен зникнути для розвитку основ останньої. Тривале функціонування фіскального сільськогосподарського податку не дозволяє землевласникові повністю привласнювати ренту. У випадках, коли величина податку фіксується на дуже низькому рівні, окрім фіскальних проблем сільське господарство починає невинувато привласнювати чистий продукт інших галузей економіки. Така макроекономічна податково-фінансова субсидія руйнує ефективність економіки в цілому і сільського господарства зокрема. В результаті відбувається економічно невинувато структурна перебудова сільського господарства (частково також всієї економіки), знижується ефективність (наприклад, врожайність або продуктивність окремих підгалузей сільського господарства).

Перехід на уніфіковану систему податків. В даний час назріла необхідність повної податкової реформи сільського господарства України. На думку Г. А. Багратяна [8, с. 363], слід переходити на оподаткування аграрних підприємств по наступній системі: єдиний прибутковий податок (або основний податок) плюс фіксований, вторинний податок на землю.

В сільському господарстві, коли підприємства аграрної сфери є основним товаровиробником, знівелюється межа між податком на прибуток і прибутковим податком. І це зрозуміло: у сімейному аграрному підприємстві селянин є як роботодавцем, так і найнятим працівником. Як правило, при цьому рента осідає в доході (заробітній платі). Разом з тим еволюція податкової системи в усьому світі показує, що поступова уніфікація податку на доходи і податку на прибуток є реальністю [7, с. 363]. Зрозуміло, оподаткування доходів сільськогосподарських підприємств — завдання не з легких. Воно припускає створення єдиного банку даних по всіх підприємствах аграрного виробництва. Дуже часто цю проблему можна вирішувати через створення кооперативів взаємодопомоги і оподаткування доходів таких асоціацій.

Автор притримується думки про те, що найбільш оптимальним є оподаткування сукупного доходу (або валового обороту) підприємств аграрної сфери. При цьому ставку податку доцільно встановлювати на рівні 3—5% доходу. У разі переходу до цієї системи протягом перших 5—10 років величину ставки можна було б встановлювати на рівні 1—3%. Важливо зазначити, що повинен оподатковуватися весь дохід (оборот) аграрного підприємства, включаючи споживання виготовленої продукції самими селянами. Слід було б встановлювати певну планку споживання продуктів і послуг власного виробництва, в рамках якого встановлюється мінімум не оподаткування відносно підприємств сільськогосподарського виробництва (залежно від природно-кліматичних умов ведення аграрних підприємств). Раніше наголошувалося, що рівень товарності підприємств аграрної сфери залишається дуже низьким. Абсолютно очевидно, що система оподаткування в найближчих 20—30 років повинна враховувати економічну необхідність підвищення товарності господарств. Звичайно, вирішення цієї проблеми є завданням не лише і не стільки системи оподаткування. Але ця підсистема управління аграрним сектором повинна активно сприяти вирішенню проблеми найближчими роками.

Фіксований сільськогосподарський податок, диференційований залежно від кадастрової оцінки, повинен просто виконувати функцію податку на майно. У той же час на необроблювані землі цей податок має бути набагато вищим. Тим самим він повинен реалізовувати таку якість податків як відсутність виключень і

конкуренції в споживанні державних (публічних) благ громадянами.

Зрозуміло, що впровадження цієї системи оподаткування нині селянам вигідно. Результати дослідження підприємств галузі сільського господарства протягом 2005—2007 рр. свідчать про те, що рентабельно працювали 68,1% господарюючих суб'єктів, а збитково — 39,1%. Тобто більше 39% аграрних підприємств могли в нинішній час не сплачувати даний податок. Разом з тим така непрямая податкова пільга не є суттєвою: в радянський період колгоспи та радгоспи не мали великих результатів ефективності господарювання (1990 року їх сукупний прибуток складав 96 млн руб., або 6,2% від усього прибутку господарств, поряд з цим в сільському господарстві вироблялося 20,1% ВВП).

Отже, податкову політику можна характеризувати як систему правил, відповідно до яких відбувається відрахування податків з учасників господарської діяльності (юридичних і фізичних осіб), резидентів і нерезидентів у бюджетну систему країни.

Її метою є забезпечення раціональних пропорцій між частиною сукупних первинних прибутків, що залишаються у розпорядженні юридичних і фізичних осіб.

Розробка податкової системи, яка б стимулювала виробництво, особливо за умов грошово-кредитної та банківської системи, є складним процесом.

Податкова політика має стати засобом створення сприятливих умов для вітчизняних товаровиробників. При цьому слід враховувати, що від моменту запровадження нової податкової системи, яка б включала зниження податкового навантаження до економічного зростання проходить 2—3 роки. Прямі податки, які перебувають у прямій залежності від обсягів доходів, є більш виправданими, ніж непрямі, які не залежать від обсягів доходів. Податкова система в Україні недосконала, вона не сприяє економічному зростанню, відродженню вітчизняного товаровиробника та випуску конкурентоспроможної продукції. Діюче податкове законодавство в Україні не несе на собі стимулюючої функції, а результатом його застосування є те, що майже половина, а в деякі періоди (1992—1993 рр.) більш як 2/3 податкових надходжень до бюджету склалися з податку на прибуток (доходи) юридичних осіб та податку на додану вартість (ПДВ), обсяг якого найчастіше перевищував обсяги надходжень до бюджету від податку на прибуток [9, с. 95].

Світовий досвід свідчить, що в передових країнах світу зниження надходжень від податку на прибуток підприємств (компаній, корпорацій) відбулося через зниження ставок оподаткування, і це привело до активізації інвестиційних процесів та позитивних економічних результатів діяльності підприємств. В Україні скорочення обсягів надходжень від податку на прибуток підприємств при незмінній ставці оподаткування сталося через зменшення обсягів виробництва, а це, в свою чергу, призвело до зменшення обсягів прибутку підприємств. Значний податковий тиск сприяв виникненню таких негативних явищ, як приховування прибутків, тінізація економіки, а це в кінцевому підсумку призвело до поширення непрямих податків.

Важлива роль в активізації інвестиційної діяльності засобами податкової політики належить загальному рівню оподаткування, ставкам окремих податків, які формують обсяги прибутків господарюючих суб'єктів та рівень цін у суспільстві. Податок на прибуток господарюючих суб'єктів та податок на доходи фізичних осіб є тими важливими податками, які безпосередньо впливають на активізацію або послаблення економічних процесів в державі. Адже підвищення і якісна зміна структури доходів населення і розширення варіантів їх використання впливають безпосередньо на участь населення у процесі капіталотворення. Через відповідну податкову політику може пригнічуватися схильність громадян до заощадження коштів (за умови високих ставок податку на доходи фізичних осіб) або, навпаки, активізувати її (якщо ставки низькі), перетворюючись при цьому на інвестиції. Склалось враження, що введення Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" із змінами та доповненнями [10, с. 181] призвело до поживлення інвестиційної активності, бо він саме ґрунтується на засадах світового податкового кодексу [11, с. 33—37]. Але цей закон недостатньо враховує умови перехідного періоду і більш придатний для розвинених країн. Недоліком закону є застосування єдиної 25-% ставки податку, незалежно від обсягів прибутку, тим більше що економіка України є надмонополізована і висококонцентрована. Введення єдиної ставки податку не стимулює розвиток малого підприємництва. З метою стимулювання розвитку малого і середнього підприємництва ставку податку потрібно диференціювати залежно від рівня доходу.

Для України особливо актуальним за ниніш-

ніх умов господарювання є питання диференціації ставок прибуткового податку, залежно від пріоритетності галузей економіки та окремих підприємств. У передових країнах спостерігається тенденція до ліквідації податкових знижок і застосування єдиної низької ставки оподаткування, що пояснюється необхідністю надання податковим системам нейтрального впливу на діяльність суб'єктів господарювання [12, с. 9].

Наступним важливим податком, який безпосередньо впливає на економічну діяльність, є податок з доходів фізичних осіб. В Україні законодавством було встановлено до 2004 року чотири ставки прибуткового податку з громадян [13, с. 7]. Оподаткування населення за верхніми ставками було досить проблематичним, оскільки за низької податкової ставки відбувається неадекватне забезпечення попиту, а тому існує проблема приховування високих прибутків та можливість зберігання коштів за межами України. Такі тенденції зменшують потенційну можливість до інвестування коштів громадян в економіку держави (через низький рівень заробітної плати та постійно зростаючі ціни), бо в останні роки схильність населення до заощаджень значно скоротилась, а більша частина доходів використовується на задоволення першочергових потреб. При збереженні існуючої тенденції до зниження реальних доходів та зростання цін частка доходів населення на забезпечення своєї життєдіяльності і надалі зростатиме, зменшуючи тим самим схильність громадян до заощаджень. Без докорінної зміни системи оплати праці, яка не може відбутись без модернізації та впровадження новітніх технологій, найближчим часом навряд чи вдасться підвищити інвестиційну активність завдяки фінансовим ресурсам, що утворились внаслідок заощадження коштів населення через механізм банків та фондового ринку.

Гострим залишається питання стосовно впливу непрямих податків на інвестиційну активність. У нинішніх умовах за відсутності "конкуренції та достатньої кількості на ринку товарів вітчизняного виробництва при розбалансованому фінансовому господарстві непрямі податки ведуть до загального зростання цін і є суттєвим чинником інфляції, бо в більшості випадків включаються в ціну товару як надбавка до неї (ПДВ, акцизи) або відносяться до витрат виробництва. Те, що в Україні переважають непрямі податки над прямими, можна пояснити такими причинами. По-перше, низьким рівнем у державі податкової культу-

ри, що призводить до можливості приховування прибутків та поширення тінізації економіки. По-друге, тим, що низький рівень доходів переважної більшості населення не дозволяє перемістити центр ваги на оподаткування доходів фізичних осіб, бо існує закономірність між рівнем доходів громадян та співвідношенням прямих і непрямих податків. Чим вищі доходи населення, тим більше поширені прямі податки, а отже, менш поширені непрямі, і навпаки [12, с. 11].

У розвинутих країнах ПДВ вводився поступово і суб'єкти господарювання пристосувалися до цього податку, а в Україні цей податок було введено одномоментно, що в умовах економічного спаду призвело до різкого зростання цін та згортання інвестиційної діяльності. В країнах, де діє цей податок, він нараховується лише на додану вартість товарів, робіт, послуг, а в Україні базою оподаткування виступає повна вартість товару з урахуванням всіх податків та зборів.

У країнах з ринковою економікою застосовують стандартну, підвищену, занижену та нульову ставки ПДВ. Для підвищення стимулюючої ролі ПДВ в Україні необхідно запровадити його з диференціацією ставок для чіткого отримання пріоритетів розвитку, а також для більш раціонального розподілу товарів за соціальними групами населення. Зниженню ціни товарів і послуг та підвищенню інвестиційної активності може сприяти поступова трансформація вартості товарів у бік зростання частки оплати праці та у бік скорочення частки внесків на обов'язкове соціальне страхування і до Пенсійного фонду з наступною переорієнтацією цих платежів з категорії непрямих у категорію прямих, що у перспективі дасть змогу перенести тягар окремих складових соціального забезпечення з бюджету на самих громадян.

На рівень інвестиційної активності прямо впливає комплекс податкових пільг для інвесторів. На результати прийняття рішень про інвестування суттєво впливає обсяг продукту, який передбачається одержати. Обсяг продукту безпосередньо залежить від ставки прибуткового податку, а тому найбільш поширені пільги застосовувались саме до оподаткування прибутку корпорацій. До основних пільг стосовно корпоративного податку відносять: прискорену амортизацію, інвестиційний податковий кредит, дослідницький податковий кредит, пільги на новостворені акціонерні товариства, пільги для стимулювання експорту, виключення з оподаткованого прибутку акціонерних

товариств частки, яка розподіляється серед акціонерів (дивіденди), звільнення від оподаткування частки прибутку, що виділяється на фінансування наукових, резервних, благодійних фондів.

Інвестиційний податковий кредит, який широко використовують у західних країнах, є ефективним засобом стимулювання оновлення основних фондів. За своєю суттю інвестиційний податковий кредит є фінансуванням приватного бізнесу, а за змістом — це податкова знижка. Інвестиційний податковий кредит розраховується у відсотках від вартості обладнання і віднімається від суми податку або доходу, що оподатковується.

У передових країнах світу з метою заохочення підприємців до фінансування власних наукових програм застосовується дослідницький податковий кредит, який дозволяє віднімати від податку на прибуток певну частину суми приросту власних витрат на НДДКР порівняно з аналогічними витратами у попередньому періоді.

В Україні законодавством не передбачено ні застосування інвестиційного податкового кредиту, ні дослідницького податкового кредиту. Чинна система пільг деформує бюджетну систему держави, робить її неефективною і корумпованою. Тільки у 2001 році згідно з прийнятими законами загальна сума фактично наданих платникам податків пільг збільшилася майже на 24%, внаслідок чого бюджет недоотримав 5,7 млрд грн.

Пільгова система ставить у нерівне становище товаровиробників, підриваючи цим основні засади ринкової економіки. Так, пільгами з ПДВ, які в кілька разів перевищують відповідні бюджетні надходження, користуються 12% зареєстрованих платників податків, з акцизного збору — 11,9, з плати за землю — 13,3, податку на прибуток — 5%.

ВИСНОВКИ

Ліквідація такої системи — нині найактуальніша проблема бюджетної сфери. Її розв'язання дасть реальну можливість, з одного боку, значно знизити податковий тиск на всіх платників податків, а з другого — зробити бюджетну систему України справедливою і прозорою, забезпечити відчутне зростання її надходжень. Можливість отримання податкових пільг повинна бути визначена окремим законодавчим актом для всіх господарюючих суб'єктів, а їх кількість має бути суттєво скорочена. Податкові пільги можуть надаватися лише з метою

стимулювання виробничої та інвестиційної діяльності лише на початку становлення підприємств або при реалізації ними інвестиційних проектів.

Таким чином, можна констатувати, що реформування податкової політики має бути спрямоване на створення конкурентоспроможного податкового режиму в Україні, який би забезпечував збереження власного капіталу в межах держави, активізацію використання вільних коштів юридичних і фізичних осіб України, а також забезпечення взаємовигідних умов для залучення іноземного капіталу. Рекомендації стосовно підвищення якісного рівня податкового режиму інвестиційної діяльності охоплюють два основних напрямки.

Перший напрямок передбачає питання створення нормальних умов для функціонування господарюючих суб'єктів і включає:

— забезпечення стабільності податкового законодавства;

— ліквідацію неоднозначності тлумачень окремих ситуацій різними нормативними актами;

— спрощення структури податків як в частині формування бази, так і самого порядку нарахувань;

— спрощення порядку створення суб'єктів підприємницької діяльності і ліквідацію бюрократичних перепон;

— обґрунтування надання податкових пільг (податкові канікули, ефективні податкові ставки);

— забезпечення регулювання сфери використання капіталу залежно від насиченості ринку певними товарами;

— залежно від економічної ситуації, яка склалася в Україні, регулювання співвідношення умов оподаткування вітчизняних і закордонних інвесторів;

— вдосконалення регулювання зовнішньоекономічної діяльності;

— створення інфраструктури для ефективної інвестиційної діяльності;

— створення стимулюючих умов у сфері кредитно-фінансового регулювання інвестиційної діяльності;

— вдосконалення земельного законодавства (визначення приватної власності на землю, купівля-продаж, оренда і плата за землю).

Другий напрямок стосується питань безпосереднього регулювання механізму обчислення податків і включає:

— приведення у відповідність вартості основних фондів, які використовуються, до дію-

чого рівня цін (індексація, облік інфляції);

— вдосконалення амортизаційної політики;

— вдосконалення методики дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей і незавершеного виробництва;

— вдосконалення регулювання орендних відносин;

— вдосконалення обліку і звітності.

Реалізація вказаних напрямків податкової реформи сприятиме створенню умов для здійснення інвестиційної діяльності і виробничих процесів в цілому.

Література:

1. Страны и регионы 2006: Статистический справочник Всемирного банка. — М., 2007. — 642 с.

2. Прокопенко Н. С. Налоговое регулирование мотивации труда работников сельского хозяйства // Экономика: проблемы теории та практики: Зб. наук. праць. — Вип. 229: В 4 т. — Т. II. — Дніпропетровськ: ДНУ, 2007. — С. 395—403.

3. Журавлева Т. А. Налоговое регулирование экономики России. — Орел: Труд, 2001. — 187 с.

4. Матеріали для учасників форуму "Влада і бізнес — партнери". — К., 2008. — 40 с.

5. Березин М. Ю. Налогообложение недвижимости. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 368 с.

6. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе. — М.: Нугешинвест. Слово, 1994. — 687 с.

7. [Електронний ресурс] http://www.nbu.gov.ua/infan/argiv5/argiv5.16|C5-C_05_16_5.htm.

8. Болдырев Г. И. Подоходный налог на Западе и в России — Ленинград, 1924. — 168 с.

9. Пономарев А. И. Маркетинг в налогообложении // Финансы и кредит. — 2006. — № 5. — С. 49—53.

10. Риккардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения. Избранное / Риккардо Д. — М.: Эксмо, 2007. — 960 с.

11. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов. — Книга первая. — М.: "Ось — 89", 1997. — 960 с.

12. Аникин А. В. Юность науки. Жизнь и идеи мыслителей-экономистов до Маркса 4-е. — М.: Политиздат, 1985. — 367 с.

13. Антология экономической классики: в 2-х томах. Т. 1 / В. Пети "Трактат о наогах и сборах". — М.: Экнов-Ключ, 1993. — 475 с.

Стаття надійшла до редакції 25.06.2009 р.