



ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ ТА КРЕДИТ

В.П. Синчак*

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ПОБУДОВИ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

У період становлення та розвитку податкової системи особливої актуальності набувають питання теоретичного обґрунтування її суті та принципів побудови. Проблема ця ще більше актуалізується, коли питання стосується податкової підсистеми окремої галузі, до якої належить сільське господарство. Цей висновок ґрунтується на тій закономірності, що сільське господарство на всіх етапах розвитку податкової системи було одним із основних платників податків, починаючи з натуральних зборів та повинностей. Тому важливим напрямом при її подальшому реформуванні є дотримання тенденцій податкової гармонізації з національною податковою системою без негативного впливу на виробників сільськогосподарської продукції та забезпечення умов сприятливих для виконання податкових зобов'язань перед державою.

Треба зазначити, що вітчизняні науковці не опосередковано, а безпосередньо визнають існування такої підсистеми, але в їх наукових працях ще достатньо не обґрунтовано її суть та не уточнено інші категорії, які називаються поряд із податковою системою. Так, відомі вітчизняні науковці О.Д. Василик і К.В. Павлюк, аналізуючи механізм сплати фіксованого сільськогосподарського податку пишуть, що його запроваджено з метою спрощення системи оподаткування в галузі сільського господарства та механізму сплати сільськогосподарськими товаровиробниками податків¹. Тобто в даному випадку лише опосередковано визнається існування окремої системи оподаткування, але теоретично це положення не обґрунтовується.

Беручи до уваги зазначене вище, завданням даної статті є визначення поняття податкової системи в сільському господарстві, обґрунтування основних принципів її побудови та надання пропозицій щодо її удосконалення.

Досліджуючи зміст податкової системи в широкому її розумінні, зокрема як сукупність податків, зборів та інших платежів до бюджету і державних цільових фондів; принципів, форм, і методів їх установлення, зміни чи відміни; дій, які забезпечують їх сплату, контроль і

© Синчак В.П., 2005

* завідувач кафедри менеджменту, фінансів та кредиту Хмельницького університету управління та права, кандидат економічних наук, доцент

¹ Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України: Підручник. — К.: НІОС, 2002. — С. 252.



відповідальність за порушення податкового законодавства², зауважимо, що у цьому широкому визначенні автори намагаються дати загальне її поняття. Причому із цього визначення стає зрозумілим, що далі розширювати його не має сенсу. В іншому випадку його буде навіть важко сприйняти. Та й якщо в ньому врахувати особливості сільськогосподарської галузі, то такого ж визнання треба надавати й іншим сферам економіки. Але й не визнавати цих особливостей також не можливо, бо вони такі існують.

В доповнення до цього варто пригадати й те, що система (грец. *system* — складене з частин, з'єднання) — об'єктивна єдність закономірно пов'язаних між собою предметів... або ціле, складене з частин, упорядкованих за певними законами чи принципами³. Важливим також є визначення системи як сукупності принципів, покладених в основу певного вчення⁴.

Звідси стає зрозумілим, що зазначене не суперечить самій ідеї побудови підсистеми в загальнонаціональній податковій системі. Адже вона будується на тих самих принципах, що й національна податкова система.

Цей висновок знаходить своє підтвердження і в працях вітчизняного науковця Д.І. Деми, який зазначає, що принципи системи оподаткування є єдиними для всіх підприємств і підприємців, незалежно від відомчої підпорядкованості, форм власності та форм організації бізнесу⁵.

Причому перелік податків, зборів (обов'язкових платежів), порядок їх встановлення й надалі регулюється Законом України "Про систему оподаткування". Однак окремі закони передбачають особливості в нарахуванні та сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів). Та й у попередні періоди розвитку податкової системи нашої держави для сільськогосподарських підприємств встановлювався особливий порядок обчислення й сплати окремих податків (податок на прибуток підприємств, що сплачувався сільгоспвиробниками з реалізації несільськогосподарської продукції, строки сплати земельного податку тощо), або запроваджувались специфічні платежі, які сплачувались лише цими підприємствами (податок на фонд оплати праці колгоспників, подоходний податок із колгоспів).

Зазначене вище дозволяє зробити висновок про доцільність виокремлення окремої підсистеми в національній податковій системі, яка включала б окремі податки та збори, характерні для сільського господарства, передбачала загальні та спеціальні принципи оподаткування, що враховували б особливості побудови податкової системи в цій галузі.

З цієї точки зору доцільно розглянути основні принципи оподаткування характерні для податкової системи України, які затверджені в нашій державі законодавчо. Зазначимо, що в Законі України "Про систему оподаткування" окремі принципи побудови податкової системи України розташовані в порядку, який, на нашу думку, не зовсім відповідає їх важливості. Зокрема, всі дванадцять принципів побудови податкової системи України в Законі України "Про систему оподаткування" розташовані у зазначеному нижче порядку:

- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності;
- обов'язковість;
- рівнозначність і пропорційність;
- рівність, недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації;

² Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. — Тернопіль: Карт-бланш, 2004. — С. 50.

³ Українська Радянська енциклопедія. — К.: Головна редакція Української Радянської енциклопедії, 1963. — Т. 13. — С. 144.

⁴ Словник іншомовних слів / За ред. О.С. Мельничука. — К.: Головна редакція Укр. Рад. Енциклопедії АН УРСР, 1974. — С. 617.

⁵ Дема Д.І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у США і Україні. — Житомир: Полісся, 2001. — С. 144.



- соціальна справедливість;
- стабільність;
- економічна обґрунтованість;
- рівномірність сплати;
- компетентність;
- єдиний підхід;
- доступність.

Ціком очевидно, що такі принципи, як стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції, стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, мають право на своє існування як із позиції платника податку, так і з боку держави. Залишається лише більш конструктивно впроваджувати їх на практиці, оскільки вони мають безпосереднє відношення щодо збільшення виробництва продукції сільського господарства та її реалізації.

Однак не можна погодитись із тим, що в хронологічному порядку зазначені вище принципи мають бути розміщені першими. Адже для того, щоб вони спрацьовували, треба спочатку переконати суспільство в необхідності та доцільності сплачувати податки. Тобто на даному етапі мають проявляться принципи побудови податкової системи, які найсуттєвіше відповідають відповідному періоду її розвитку.

Відстоюючи ідею послідовної розбудови податкової системи, зазначимо, що досягти цієї мети можна за рахунок впровадження найважливіших на даному етапі принципів побудови податкової системи. До найважливіших із усіх них на початковому етапі розбудови податкової системи слід віднести принцип обов'язковості, з урахуванням принципів рівнозначності і пропорційності, соціальної справедливості, рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації та інших важливих принципів.

І лише після дотримання найважливіших принципів побудови податкової системи на початковому етапі, можна стверджувати про доцільність і необхідність принципів стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції, стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності.

Безперечно, що всі податкові принципи не можуть існувати ізольовано. Зовсім навпаки. Всі вони мають виявлятися більшою чи меншою мірою, в тому чи іншому періоді. Але послідовність їх дії буде простежуватись. Звідси і вимога щодо їх розміщення в списку: залежно від важливості кожного з них.

Виходячи із наведених вимог, спробуємо розмістити принципи побудови податкової системи України в логічному порядку, виходячи з їх важливості. Це дозволить ширше зрозуміти саму їх суть та встановити, у якому періоді розвитку податкової системи окремі з них проявляться більшою чи меншою мірою.

Отож, на нашу думку, найоптимальнішим розміщенням принципів побудови податкової системи в хронологічному порядку залежно від їх важливості може бути таким:

- обов'язковість;
- рівнозначність і пропорційність;
- соціальна справедливість;
- рівність, недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації;
- стабільність;
- єдиний підхід;
- доступність;
- компетентія;
- рівномірність сплати;
- стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції;
- стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності;



— економічна обґрунтованість.

Разом із цим звертає на себе увагу й те, що серед законодавчо встановлених податкових принципів відсутній ще один, який, на нашу думку, має не менш важливе значення. Йдеться про принцип прозорості податкової системи. Його впровадження, особливо для податкової системи сільського господарства, є одним із першочергових завдань при її реформуванні. За відсутності цього принципу суспільство по суті не має повної уяви, на які цілі витрачаються зібрані податковою службою податки. Причому сам збір цих податків також є не зовсім прозорим. Це призводить до значних переplat як фінансово спроможних платників, так і тих, які постійно мають борги. Проте це проблема досконало не розглядається. Однак за наявності податкового боргу в платника податку ця тема стає найактуальнішою та доступною для громадськості. Тому, на нашу думку, запропонований принцип сприятиме прозорості не лише роботи податкової служби, але й всієї податкової системи.

Принципового значення у цьому зв'язку набуває також розгляд такого важливого питання як застосування податкових термінів, якими науковці намагаються виділити специфічні особливості в оподаткуванні окремих платників, до яких безпосередньо належить й сільське господарство. Мабуть, із цих причин у літературних джерелах як альтернатива податковій системі найуживанішими стали терміни “спосіб оподаткування”, “метод оподаткування”⁶, “режим оподаткування”⁷, “схема оподаткування”⁸.

Проте, на нашу думку, ці терміни як із теоретико-методологічних, так і організаційних засад ще не знайшли свого належного осмислення та обґрунтування. В більшості випадків вони розглядаються у спрощеному вигляді як система заходів, спрямована на практичний аспект і дозволяють трактувати однобічно ці широкі поняття.

Таким чином, спеціальний податковий режим, створений у системі оподаткування сільського господарства, є особливим механізмом податкового регулювання. З допомогою законів держава надає податковому механізму юридичну форму і регулює його.

З наведеного вище стає очевидним і те, що в даному випадку податковий механізм можна розглядати як на рівні всієї податкової системи країни, так і в податковій системі сільського господарства. Тобто суть податкового механізму залишається незмінною й в податковій системі сільського господарства.

Деяко інший зміст має податковий режим, який, як зазначено вище, ототожнюють із системою оподаткування. На нашу думку, це поняття більшою мірою стосується всієї податкової політики країни та має більш загальне й ширше значення. Тобто в країні може бути податковий режим або безподатковий. Якщо ж його розглядати з позиції функціонування держави, то тут можна виділити дві його якісних характеристики: 1) країна зі сприятливим податковим режимом; 2) країна з несприятливим податковим режимом.

Беручи до уваги вищезазначене, вважаємо, що в податковій системі сільського господарства доцільно виділити дві основні підсистеми, які відобразять специфіку обчислення та сплати податків окремими категоріями платників. Першу підсистему доцільно залишити з існуючою назвою, як звичайну систему оподаткування, яка відповідає єдиним вимогам, що ставляться до всіх платників податків держави.

Для впорядкування термінології та надання відповідності податковим категоріям, на нашу думку, необхідно виділити іншу підсистему та ввести до податкового Кодексу України розділ “Альтернативні системи оподаткування”. В цій підсистемі потрібно виділити дві групи (може бути більше, на що звертають увагу вітчизняні науковці) альтернативних систем оподаткування. Зокрема, перша група включатиме спеціальну систему оподаткування (спеціальний режим у

⁶ Іванов Ю.Б. Альтернативні системи оподаткування. Монографія. — Харків: ХДЕУ — Торнадо, 2003. — С. 34.

⁷ Ріманов О.Ю. Функціонування спеціального режиму оподаткування в аграрному секторі // Фінанси України. — 2003. — № 12. — С. 63.

⁸ Гега П.Т. Правовий режим оподаткування в Україні. — К.: Юрінком, 1997. — С. 9.



даний час), у якій об'єднуючим податком буде фіксований сільськогосподарський податок та інші платежі, визначені податковими законами.

Тут треба зазначити, що автори проекту Концепції реформування податкової системи України пропонують й надалі продовжити дію спеціальної системи оподаткування за єдиним фіксованим податком суб'єктів сільськогосподарського виробництва та харчопереробної промисловості, якщо остання є підрозділом аграрного підприємства⁹. Тому пропонувані зміни матимуть своє як теоретичне, так і практичне значення.

До другої групи, яка матиме назву спрощеної системи оподаткування, увійде єдиний податок, який введено замість значної кількості традиційних загальнодержавних та місцевих податків і зборів, а також ряд інших платежів, що повинні сплачувати суб'єкти цієї групи. Важливим для цієї групи є те, що в перспективі її також передбачається зберегти з певними нововведеннями. Так розробники Концепції реформування податкової системи України основним завданням вважають закріплення легітимності спрощеної системи оподаткування малого бізнесу, зокрема:

- повного законодавчого відновлення дії цієї системи на території України;
- відмови від ідей її відміни або звуження сфери застосування при складанні нового державного бюджету;
- визначення заборон використання цієї системи оподаткування для окремих видів діяльності (фінансових послуг, грального та концертно-розважального бізнесу, мас-медіа тощо);
- встановлення бар'єрів на шляху переведу великих підприємств на цю схему оподаткування, коли відбувається їх дроблення на багато чисельну масу дрібних одиниць (наприклад, заборона застосування спрощеної системи оподаткування для юридичних осіб, одним із засновників яких є інша юридична особа та інше);
- розповсюдження права переходити на спрощену систему оподаткування для малих фермерських, присадибних (сімейних, індивідуальних) господарств аграрного комплексу;
- запровадження єдиного соціального внеску з доходів суб'єктів малого господарювання як частини єдиного податку, що сплачується ними та інше;
- запровадження зменшеної ставки єдиного соціального податку на фонд заробітної плати суб'єктів малого підприємництва¹⁰.

Причому як організаційно-фінансова категорія податкова система в сільському господарстві має ґрунтуватись на загально визнаних та особливо характерних для сільського господарства податкових принципах. По суті ці принципи можуть реалізовуватись і через єдиний та фіксований сільськогосподарський податки, який введено замість системоутворюючих податків, що привело до змін між податками та зборами, структурою податкових платежів, методами податкового обліку тощо.

Беручи за основу зазначене спробуємо дати визначення поняттю податкової системи в сільському господарстві.

Отже, на нашу думку, податкова система в сільському господарстві — це підсистема податкової системи держави, у якій нормативно визначено сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів), у побудові та порядку обчислення яких реалізуються взаємодоповнюючі принципи для досягнення поставленої мети.

Таким чином в податковій системі сільського господарства спостерігається тенденція до диференційованого оподаткування платників податків цієї галузі. За звичайною системою оподаткування мають можливість оподатковуватись платники, які не досягли обсягів валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, передбаченими податковими законами. Як відомо, в такому випадку такі суб'єкти втрачають право на сплату фіксованого сільськогосподарського податку та сплачують податки та збори, встановлені для всіх платників податків в Україні, які не використовують спеціальну

⁹ Концепція реформування податкової системи України: Проект // Урядовий кур'єр. — 2005. — 4 жовтня. — С. 12.

¹⁰ Там само.



та спрощену систему оподаткування. Причому, при реформуванні податкової системи України, як пропонується авторами зазначеної вище Концепції, для цієї та інших груп платників передбачається переглянути та оптимізувати склад податкових внесків, зборів, платежів і уточнити предмет (об'єкт) оподаткування. До складу предмету оподаткування мають включатись лише такі показники, які є універсальними для всіх платників на території України та встановлюють податкові вимоги, як правило, щодо всіх платників, а також, коли джерело сплати податку передбачає дохід у різних його видах. Причому в якості предмета оподаткування повинні використовуватись:

- 1) дохід платника податку;
- 2) предмети споживання;
- 3) предмети імпорту на території України;
- 4) природні ресурси (окрім земельних ділянок), що використовуються (або добуваються, ліквідуються, забруднюються тощо);
- 5) об'єкти землі, нерухомості, що перебувають у власності платника податку¹¹.

Іншу групу платників складатимуть сільськогосподарські товаровиробники, які відповідають встановленим вимогам та оподатковуватимуться за спеціальною системою оподаткування, яка передбачає сплату фіксованого сільськогосподарського податку. Зауважимо, що у цій групі платників, як і в попередній, крім уже названого, також передбачається застосування податку на додану вартість (ПДВ). Безперечно, що цей податок, на думку авторів вказаної Концепції, потребує динамічного зниження. По-перше, цей податок — єдиний непрямий податок у основних груп.

По-друге, він є ненадійним податком, особливо у кризові періоди.

По-третє, його використання супроводжується відомим зловживанням (контрабанда імпорту і фіктивний експорт).

По-четверте, відволікається з обігу оборотний капітал підприємств-експортерів.

По-п'яте, він спричиняє нерівномірний розподіл податкового навантаження й основними його платниками є найбільш вразливі групи населення.

Враховуючи далеко не всі зазначені недоліки ПДВ, і, особливо для сільського господарства, передбачається значення цього податку за 6 років зменшити до 12 %¹².

Третя група платників включатиме суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють її в сільському господарстві без створення, або зі створенням юридичної особи, зокрема, фермерські господарства та інші агроформування, що утворились після реформування колективних сільськогосподарських підприємств (КСП). Остання група платників оподатковуватиметься за спрощеною системою та сплачуватиме єдиний податок, який замінює ряд податків та зборів, характерних для звичайної системи оподаткування.

Узагальнюючи вище наведене, можна зробити висновок, що податкова система сільського господарства включає в себе податки та збори, перелік яких розподіляється по трьох групах залежно від певних критеріїв. Причому така особливість більшою мірою притаманна саме для сільського господарства. Тому цілком очевидно, що податкова система в сільському господарстві є особливою підсистемою в національній податковій системі. Це простежується й з точки зору податкових термінів, які використовуються при виокремленні цих особливостей. Проте, як видно з результатів дослідження, ці терміни потребують деяких уточнень. Тому запропоновані окремі з них матимуть певне теоретичне значення для подальших наукових розвідок.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою менеджменту, фінансів та кредиту
Хмельницького університету управління та права
(протокол № 2 від 12 жовтня 2005 року)*

¹¹ Там само.

¹² Там само.



Редакційна колегія наукового часопису Хмельницького університету управління та права “Університетські наукові записки” звертає увагу читачів та авторів наукових публікацій, що з технічних причин у “Віснику Хмельницького інституту регіонального управління та права” за 2004 рік у № 4 (12) допущено граматичну помилку в прізвищі автора статті “Удосконалення земельного оподаткування в Україні”, наведеної у Змісті (с. 5). Тому замість прізвище Соханюк О. С. необхідно читати Сохатюк О. С.

Редакційна колегія наукового часопису Хмельницького університету управління та права “Університетські наукові записки” звертає увагу читачів та авторів наукових публікацій, що з технічних причин у № 1-2 (13-14) за 2005 рік порушено послідовність нумерації посилань на літературні джерела в науковій статті В. П. Синчака “Становлення системи оподаткування в сільському господарстві: вітчизняний досвід”.

Тож на с. 344 замість слів: “¹⁵ Там само. — С. 63. необхідно читати: “¹⁵ Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. — К.: Вісник податкової служби України, 2002. — С. 63”. На цій самій сторінці, замість слів: “¹⁷ Там само. — С. 101”, слід читати: “¹⁷ Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен. — К.: Заповіт, 1995. — С. 101”.

На с. 345 замість слів: “¹⁸ Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен. — К.: Заповіт, 1995. — С. 101”, необхідно читати: “¹⁸ Суторміна В. М. та ін. Держава — податки — бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. — К.: Либідь, 1992. — С. 40-41. На цій самій сторінці замість слів: “¹⁹ Суторміна В. М. та ін. Держава — податки — бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. — К.: Либідь, 1992. — С. 40-41”, слід читати: “¹⁹ Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен. — К.: Заповіт, 1995. — С. 103”.