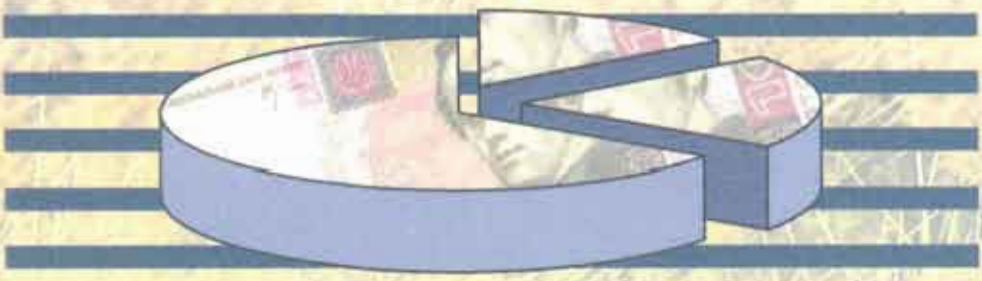
В. П. СИНЧАК

СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ ТА ПРАКТИКА



SYSTEM OF TAXATION IN AGRICULTURE OF UKRAINE: THEORY, METHODOLOGY AND PRACTICE

V. P. Synchak

СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ ТА ПРАКТИКА

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР
"ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ"
ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА

В. П. СИНЧАК

СИСТЕМА ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ: ТЕОРІЯ, МЕТОДОЛОГІЯ ТА ПРАКТИКА

монографія

КИЇВ — ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ, 2008

MINISTRY OF EDUCATION AND SCIENCE OF UKRAINE
ACADEMY OF AGRICULTURAL SCIENCES OF UKRAINE
NATIONAL SCIENTIFIC CENTRE
"INSTITUTE OF AGRARIAN ECONOMY"
KHMELNYTSKY UNIVERSITY OF MANAGEMENT AND LAW

V. P. SYNCHAK

SYSTEM OF TAXATION IN AGRICULTURE OF UKRAINE: THEORY, METHODOLOGY AND PRACTICE

monograph

KYIV – KHMELNYTSKY, 2008

УДК 336.221.4 ISBN 978-966-8823-17-6
ББК 65.26
С 38 Синчак В. П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика: Монографія. – Хмельницький: Вид-во ХУУП, 2008. – 476с.

РЕКОМЕНДОВАНО ДО ДРУКУ
Вченою радою Хмельницького університету управління та права
(Протокол № 6 від 26 лютого 2008 р.)

АВТОР:
Синчак Віктор Петрович – завідувач кафедри менеджменту, фінансів та кредиту; професор Хмельницького університету управління та права; кандидат економічних наук, доцент.

НАУКОВИЙ КОНСУЛЬТАНТ:
Дем'яненко Микола Якович – доктор економічних наук, професор, академік УААН, заступник директора ННЦ "Інститут аграрної економіки УААН".

РЕЦЕНЗЕНТИ:
Полозенко Дмитро Васильович – доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України, академік АЕНУ, завідувач відділом Науково-дослідного фінансового інституту при Міністерстві фінансів України.
Тарангул Людмила Леонідівна – доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи Національного університету Державної податкової служби України.
Варналій Захарій Степанович – доктор економічних наук, професор, заслужений діяч науки і техніки України, начальник Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету Державної податкової служби України.

Монографія є однією з перших наукових праць, в якій різнобічно досліджуються теоретико-методологічні засади системи оподаткування у сільському господарстві України, обґрунтовується її сутність і зміст як соціально-економічне поняття з точки зору системного підходу, систематизуються основні податкові принципи та наводиться їх авторська класифікація. У монографії розглянуто особливості формування наукової думки в оподаткуванні у різних економічних школах, здійснено ретроспективний аналіз становлення системи оподаткування у сільському господарстві України, проведено її оцінку у контексті чинних податків і зборів, окреслено основні напрями її удосконалення, обґрунтовано доцільність застосування альтернативних систем оподаткування у сільському господарстві.

Книга розрахована на наукових та науково-педагогічних працівників, докторантів, аспірантів, магістрантів, студентів економічних спеціальностей, службових осіб державних податкових адміністрацій та інспекцій і широкий читацький загал.

УДК 336.221.4
ББК 65.26
ISBN 978-966-8823-17-6
© Синчак В. П., 2008

UDK 336.221.4
BBK 65.26
S 38 Synchak V. P. System of taxation in agriculture of Ukraine: theory, methodology and practice: Monograph. – Khmelnytsky: Publisher KUML, 2008. – 476 pages.

RECOMMENDED FOR THE PRESS
by the Scientific Rada of Khmelnytsky University of Management and Law (KUML)
(Minutes № 6 from the 26th of February, 2008)

THE AUTHOR:
Synchak Viktor Petrovych – head of the chair of management, finance and credit; professor of Khmelnytsky University of Management and Law; candidate of economic sciences, assistant professor.

SCIENTIFIC CONSULTANT:
Demyanenko Mykola Yakovych – doctor of economic sciences, professor, academician of Ukrainian Academy of Agricultural Sciences (UAAS), deputy principal of National Scientific Centre (NSC) "Institute of agrarian economy UAAS".

REVIEWERS:
Polozenko Dmytro Vasylyovych – doctor of economic sciences, professor, Honored economist of Ukraine, academician of Academy of Economic Sciences of Ukraine (AESU), head of the department of Scientific Research Institute of Finance under Ministry of Finance of Ukraine.
Tarangul Ljudmyla Leonidivna – doctor of economic sciences, professor, vice rector of scientific of National University of State Tax Service of Ukraine.
Varnaliy Zakhariy Stepanovych – doctor of economic sciences, professor, Honored science and technology worker of Ukraine, head of the Research center of taxation problems of National University of State Tax Service of Ukraine.

The monograph is one of the first scientific works in which theoretic and methodologic concepts of taxation system in agriculture of Ukraine have been thoroughly researched. The essence and contents of the terms "taxation system in agriculture" as a socio-economic conception from the point of view of systematic approach have been grounded. The main taxation principles have been systematized and the author's classification of these principles has been introduced. Peculiarities of formation of scientific thought in taxation, expressed by various economic schools have been considered. A retrospective analysis of taxation system development in agriculture of Ukraine has been realized. Evaluation of taxation system in the context of taxes and duties in force has been done. The main trends towards improvement of this system have been outlined. The expediency of application of alternative taxation systems in agriculture has been grounded.

The book is intended for the scientific and pedagogical readers, postgraduate students, people working for degree of doctor of sciences, students working for Master's degree, students of economic professions, employees of state taxation administration and inspectorate as well as the public readership.

UDK 336.221.4
BBK 65.26
ISBN 978-966-8823-17-6

© Synchak V. P., 2008

ЗМІСТ

ВСТУП 10

РОЗДІЛ 1.ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ 14

1.1. Гетерогенний зміст податків і зборів 14

1.2. Основні концепції побудови та систематизації податкових принципів 31

1.3. Теоретична суть системи оподаткування у сільському господарстві 49

РОЗДІЛ 2. ОБ'ЄКТИВНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ НАУКОВОЇ ДУМКИ В ОПОДАТКУВАННІ 69

2.1. Формування наукових ідей про податки в меркантилістів та фізіократів 69

2.2. Креативність податкових положень класиків політичної економії 91

2.3. Ґенеза податкових інструментів у державному регулюванні економіки 112

2.4. Неокласичний вплив на побудову теоретичних концепцій в оподаткуванні 135

РОЗДІЛ 3. СТАНОВЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ 159

3.1. Ретроспектива податків на перших етапах їх становлення 159

3.2. Особливості оподаткування сільгоспвиробників за Радянської доби 178

3.3. Податкова основа у механізмі поставок сільгосппродукції державі 199

3.4. Зміна парадигми оподаткування сільгоспвиробників в умовах переходу до ринкових відносин 218

РОЗДІЛ 4. ОЦІНКА СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ 243
4.1. Передумови та наслідки запровадження фіксованого сільськогосподарського податку 243
4.2. Критерії оцінки платників та методика нарахування ФСП 266
4.3. Трансформація податку на додану вартість в аграрних підприємствах 285
4.4. Тенденції змін у відшкодуванні ПДВ сільгоспвиробникам 306
4.5. Спрощена система оподаткування малого підприємництва у сільському господарстві 328

РОЗДІЛ 5. МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ 347
5.1. Об'єктивна необхідність та доцільність дотримання податкових принципів як домінанти системи оподаткування 347
5.2. Концептуальні засади удосконалення основних елементів системи оподаткування у сільському господарстві 371
5.3. Основні шляхи підвищення ролі альтернативних систем оподаткування у сільському господарстві 381

ВИСНОВКИ 424
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ 430
ДОДАТКИ 461

CONTENTS

INTRODUCTION 10

CHAPTER 1. THEORETICAL AND METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF TAXATION SYSTEM IN AGRICULTURE 14
1.1. Heterogeneous contents of taxes and duties 14
1.2. Main concepts of construction and systematization of taxation principles 31
1.3. Theoretical essence of the taxation system in agriculture 49

CHAPTER 2. OBJECTIVE BASES OF SCIENTIFIC THOUGHT IN TAXATION 69
2.1. Formation of scientific ideas about taxation in mercantilists and physiocrats 69
2.2. Tax regulations creativity in works of classics of political economy 91
2.3. Genesis of tax apparatus in government regulation of economy 112
2.4. Neoclassic influence on the construction of theoretical conceptions in taxation 135

CHAPTER 3. FORMATION OF TAXATION SYSTEM IN THE AGRICULTURE OF UKRAINE 159
3.1. Retrospection of taxes on the first phases of their formation 159
3.2. Peculiarities of taxation of agricultural workers during the Soviet age 178
3.3. Tax basis in the mechanism of supply of agricultural production to the state 199
3.4. Change of the paradigm of agricultural worker's taxation under transfer to market relations 218

CHAPTER 4. EVALUATION OF TAXATION SYSTEM IN THE AGRICULTURE OF UKRAINE 243
4.1. *Preconditions and results of fixed agricultural tax levy* 243
4.2. Criteria of taxpayers evaluation and the methodology of assessment of FAT (fixed agricultural tax) 266
4.3. Transformation of Value Added Tax in agrarian enterprises 285
4.4. Tendencies of changes in the VAT reimbursement for agricultural workers 306
4.5. *Simplified taxation system of small-scale enterprises in agriculture* 328

CHAPTER 5. METHODOLOGICAL QUESTIONS AND APPROACHES OF IMPROVEMENT OF TAXATION SYSTEM IN THE AGRICULTURE OF UKRAINE 347
5.1. Objective necessity and expediency of tax principles compliance as the dominants of taxation system 347
5.2. Conceptual principles of improvement of core elements of taxation system in the agriculture 371
5.3. Basic ways for increase of roles of alternative taxation systems in the agriculture 381

CONCLUSION 424
BIBLIOGRAPHY 430
APPENDIX 461

Присвячую всім, хто в різні періоди мого життя підставляв мені плече допомоги, чим і сприяв написанню цієї книги.

ВСТУП

В умовах економічних перетворень, що відбуваються в Україні на початку XXI століття, суттєво активізуються дослідження науковців у сфері оподаткування, змінюються їхні підходи до визначення методів реалізації податкової політики через податкову систему на державному і регіональному рівнях у період формування ринкових відносин, концептуально переосмислюються здобутки західної наукової думки та позитивні надбання дослідників з країн пострадянського простору. Водночас, поряд із різними напрямами пошукової роботи вітчизняних економістів у їхніх працях простежується спільний інтерес до розв'язання важливих теоретичних та прикладних аспектів за допомогою певних податкових принципів, які реалізуються через сукупність податків і зборів, що утворюють загальнодержавну систему оподаткування. Останнє не заперечує виокремлення у ній окремої підсистеми, властивої для сільського господарства. Однак її формування та визнання – це складний і неоднозначний процес, який характеризується, з одного боку, зменшенням кількості платежів для аграрних підприємств, а з іншого – їхнім збільшенням та безперспективними інсайтними змінами податків і зборів у сільському господарстві, складністю їх адміністрування, нерівномірністю податкового навантаження серед аграрних підприємств сільськогосподарської галузі з різною спеціалізацією, що стає причиною порушення основних податкових принципів, законодавчо затверджених у нашій державі. За таких специфічних особливостей, властивих для системи оподаткування у сільському господарстві, нового обґрунтування вимагають як сама дефініція і методологічні засади, покладені в основу побудови зазначеної фінансової категорії, так і практична реалізація її складових.

У зв'язку з цим виникає необхідність окремого дослідження системи оподаткування у сільському господарстві, починаючи із формування її

елементів, що обґрунтовувались ще за часів меркантилізму і фізіократії та викликали подальші теоретизування в наступних економічних школах, які ставали підґрунтям для нових наукових пошуків і мали своє практичне застосування у розвинутих країнах світу. Тож, зі зміною у нашій країні парадигматичних тенденцій, які поширювались і розвивались в умовах командно-адміністративної економіки усупереч західній теорії оподаткування, у сучасній вітчизняній науковій літературі з'являються фундаментальні праці, в яких їх автори безпосередньо зосереджують увагу на загальнодержавній податковій системі, і лише побіжно виділяють специфічність окремих податків, характерних для сільського господарства. Разом із цим деякими дослідниками не враховується особливість формування фінансових ресурсів у галузі і необхідність їх розподілу та перерозподілу у найзручніший період часу для сільгоспвиробників, неспроможність належним чином виконувати свої зобов'язання перед бюджетами та державними цільовими фондами на рівні з іншими податкоплатниками національної економіки через незалежні від них причини, чим значно применшується роль сільського господарства у формуванні доходів держави та спотворюється думка у суспільстві про низький рівень податкової культури аграріїв.

Позитивні зрушення в дослідженнях вітчизняних економістів та розробка нових теоретичних концепцій, які сприяють розумінню сутності основних фінансових категорій, формують бачення перспектив розвитку загальнодержавної податкової системи на науково обґрунтованій теорії, безумовно, створюють підґрунтя для подальших наукових розвідок. Тож система оподаткування у сільському господарстві має формуватись і розвиватись відповідно до загальних тенденцій у теоретичних дослідженнях, оскільки попередні намагання розв'язати складні практичні завдання щодо впровадження її елементів у період реформування сільськогосподарських підприємств без наукового обґрунтування, як показує вітчизняний досвід, не дали очікуваних результатів. Тому, віддаючи належне українським та зарубіжним ученим, які своїми публікаціями створили методологічну основу для проведення досліджень теоретичних та практичних аспектів системи оподаткування у сільському господарстві, необхідно наголосити на тому, що визначення основних шляхів її вдосконалення можливе з урахуванням як набутого досвіду на різних етапах становлення і розвитку, так і виваженого поєднання його з теорією оподаткування.

У сукупності вищенаведені обґрунтування обумовлюють актуальність даної теми та необхідність її монографічного дослідження.

Беручи до уваги вищезазначене, виходячи з актуальності та недостатнього ступеня дослідження означеної теми, в монографії поставлено такі завдання:

- узагальнити основні теоретичні концепції в оподаткуванні, започатковані представниками провідних економічних шкіл і продовжені вітчизняними та зарубіжними вченими різних поколінь;

- здійснити ретроспективний моніторинг становлення системи оподаткування у сільському господарстві в контексті вітчизняного досвіду та виявити об'єктивний та суб'єктивний вплив у діалектиці її розвитку;

- провести оцінку основних податків, зборів (обов'язкових платежів), які відповідно до чинного законодавства сплачують сільськогосподарські товаровиробники в умовах реформування та післяреформений періоди;

- виявити тенденції змін у відшкодуванні податку на додану вартість сільськогосподарським підприємствам;

- з'ясувати необхідність продовження спеціального податкового режиму в непрямому оподаткуванні;

- обґрунтувати доцільність застосування у сільському господарстві альтернативних систем оподаткування;

- виокремити домінантні принципи системи оподаткування у сільському господарстві.

З'ясувати ці питання можливо передусім унаслідок глибокого аналізу еволюції податків та форм їх сплати у сільському господарстві, теоретичного обґрунтування та визначення основних податкових принципів, на яких, власне, й має будуватись загальнонаціональна система оподаткування та створена у ній підсистема, що забезпечується гармонійним поєднанням їхніх елементів, які не вступають у суперечність між собою, а лише доповнюють один одного і знаходяться у постійному взаємозв'язку. Така послідовність методологічного дослідження сприяє науковому пізнанню та сприйняттю нової, не відомої до цього часу категорії, яка є не лише предметом гіпотетичної уяви, а закономірністю прагматичної цінності.

Не менш важливим аспектом наукового дослідження системи оподаткування у сільському господарстві є оцінка її елементів, які еволюціонували або радикально змінювались у залежності від податкової політики держави та суттєво впливали на економічну поведінку сільськогосподарських товаровиробників, зачіпали інтереси і потреби сільського населення. Проведений аналіз чинного порядку нарахування й сплати податків до державного та місцевих бюджетів, одержання бюджетного відшкодування, спрямування сільськогосподарським підприємствам через податковий механізм коштів для придбання матеріально-технічних ресурсів і підтримки галузі тваринництва дозволяє з'ясувати причини багатьох проблем в оподаткуванні сільгоспвиробників, що пов'язані не лише з методологічними та методичними вадами системи оподаткування, але й недосконалістю законодавства, нормативних актів, які не враховують особливостей аграрного виробництва при розподілі та перерозподілі фінансових ресурсів. Зазначене має безпосередній вплив на необґрунтоване відволікання обігових коштів, оскільки, з одного боку, держава намагається створити сприятливі податкові умови для аграріїв, а з іншого, через недосконалі механізми повернення коштів у господарства та застосування фінансових штрафів ще й погіршує їх. Тому у цьому плані важливим аспектом монографічного дослідження є обґрунтування напрямів удосконалення системи оподаткування у сільському господарстві та формування її основних елементів на середньостроковий період.

Безперечно, незважаючи на всі намагання автора довести дану працю до остаточної досконалості, окремі її положення все ж таки мають полемічний характер і потребуватимуть з часом певних коригувань, оскільки у ній вперше

зроблено спробу виокремити та обґрунтувати доцільність функціонування окремої підсистеми в загальнодержавній системі оподаткування. Остаточний висновок з даного питання залежить від результатів подібних досліджень можливих інших підсистем та їх співставлення у контексті розвитку загальнодержавної системи оподаткування. Тому автор заздалегідь висловлює подяку всім, хто висловить свої зауваження та надасть конструктивні пропозиції щодо поліпшення змісту цієї праці.

Автор висловлює слова щирої вдячності відповідальному редактору цього видання та своєму науковому консультанту – доктору економічних наук, професору, академіку Української академії аграрних наук, заступнику директора – завідувачу відділення фінансів, обліку і інвестицій ННЦ "Інституту аграрної економіки УААН" Миколі Яковичу Дем'яненку за цінні поради й творче сприяння у написанні рукопису до друку; складає окрему подяку рецензентам за об'єктивну оцінку прорецензованої праці; директору ННЦ "Інституту аграрної економіки УААН", доктору економічних наук, професору, академіку Української академії аграрних наук, заслуженому діячу науки і техніки України Петру Трохимовичу Саблуку; ректору Хмельницького університету управління та права, доктору наук з державного управління, професору, академіку Української академії наук з державного управління Віталію Миколайовичу Олуйку за сприяння у підготовці та виданні даної книги; своїм колегам з кафедр: менеджменту, фінансів та кредиту, державного та місцевого самоврядування, економічної теорії та підприємництва за активну участь в обговоренні результатів монографічного дослідження на засіданні кафедри менеджменту, фінансів та кредиту Хмельницького університету управління та права і під час проведення міжкафедрального круглого столу та висловлені при цьому цінні поради й пропозиції щодо змісту та оформлення монографії.

РОЗДІЛ 1.
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

1.1. Гетерогенний зміст податків і зборів

Еволюція податків унаслідок розвитку економічних процесів як у країнах з розвинутим ринковим середовищем, так і з адміністративно-командними системами управління призвела до збільшення їх кількості та ускладнення податкового механізму. Усі ці процеси випливають із об'єктивних обставин, пов'язаних, насамперед, зі змінами форм власності, збільшенням нових видів діяльності господарюючих суб'єктів, винайдення платниками більш досконалих видів ухилень від оподаткування, розширенням функцій держави та інших важливих і впливових чинників, характерних майже для всіх країн з виділенням у кожній з них своїх специфічних особливостей.

Безумовно, що для всіх суспільно-економічних формацій податки виконували завдання, покладені на них державою. Змінювались лише форми їхньої сплати. Це, насамперед, пов'язано із системою господарських відносин, притаманних кожному суспільному ладу. Так, для рабовласницького і феодального устроїв, що характеризувались натуральними відносинами, сплата податків проводилася у відповідній формі. Із переходом до капіталістичної формації починають домінувати товарно-грошові відносини, що й зумовлює появу грошових розрахунків з державою.

Отже, з виникненням і розвитком держави змінюються й форми сплати податків, які удосконалювались з її формуванням та зростанням свідомості у суспільстві, а відтак вони й ставали продуктом свого часу у кожній суспільно-економічній формації. Безперечно, що перехід від натуральної сплати податку до грошової або одночасне поєднання у системі оподаткування сільського господарства цих двох форм є, скоріше за все, явищем вимушеним, ніж закономірним. Як справедливо зазначає російський економіст, професор Д. Г. Черник, "розвиток і зміни форм державного устрою завжди супроводжуються перетвореннями податкової системи" [290, с. 3].

Однак на початку свого виникнення податки стягувались з платників, що функціонували в сільському господарстві, переважно у вигляді натуральних зборів. Причому натуральні податки і збори характерні для усіх часів, як для рабовласницьких, феодальних і капіталістичних формацій, так і для соціалістичного періоду.

Серед аргументів, які вказують на існування натуральних податків у ранні часи їх виникнення, слід виділити дослідження деяких науковців, включаючи знахідки археологів. Так, при проведенні розкопок в 1948 р. Південно-Туркменською археологічною експедицією в середині городища Нова Ніса знайдено сім черепків клиновидної форми, на яких були нанесені невідомі позначки. Після їх розшифрування з'ясувалось, що кожний із черепків є не що інше як розписка рахівників про надходження натурального податку. У кожній із розписок зазначалась кількість бочок вина, зданого виноградарем у вигляді податку, а також вказувалась невнесена частина, яку необхідно було ще внести [295, с. 21-45].

У продовження до наведеного зауважимо, що у свій час відомий російський економіст А. А. Соколов, обґрунтовуючи теоретичну суть податку зазначав: "У даний час грошові податки стають майже єдиною формою оподаткування, але на більш ранніх стадіях господарського розвитку натуральні збори і повинності скрізь відігравали важливу роль" [537, с. 12]. Причому, посилаючись на господарську розруху і громадянську війну, що мали місце у той період в колишньому Радянському Союзі, вчений допускав можливість повернення до натурального обкладання, яке, на його думку, тимчасово могло знову запровадитись під впливом різкого порушення функціонування грошової системи [537, с. 12]. Майже аналогічної думки у той час дотримувався інший російський науковець Ф. Фотієв, який, доводячи доцільність запровадження єдиного натурального податку на 1922-23 бюджетний рік, стверджував, що в нормальних умовах грошові податки мають беззаперечну перевагу перед натуральними, але коли гроші втрачають свою ціну і стають лише умовною одиницею обміну, це лише приводить до ще більшого їх знецінення [588, с. 11].

Поряд з цим доцільно відмітити, що єдиний сільськогосподарський податок, який запроваджувався (1923 р.) у роки нової економічної політики (НЕП), міг стягуватись як сільськогосподарською продукцією, так і грошима. Таку ж форму сплати до 2004 р. було передбачено й для платників фіксованого сільськогосподарського податку, введеного на всій території України з 1999 р.

Продовжуючи дослідження в цьому напрямку, треба наголосити, що незважаючи на тривалий період існування натуральних податків у системі оподаткування сільського господарства, серед науковців до цього часу немає однозначності щодо визначення його поняття. І це при тому, що така форма сплати для сільгоспвиробників існувала не один рік. У найбільш загальному вигляді під натуральним податком вітчизняні економісти розуміють податок, який держава стягує продуктами сільськогосподарського виробництва [144, с. 336].

Принципово погоджуючись із зазначеним визначенням, все ж таки потрібно наголосити, що його зміст відповідає суті натурального податку, але лише тоді, коли він сплачується у вигляді сільськогосподарської продукції. Однак із теорії та практики оподаткування відомо, що податки сплачувались не лише продуктами сільськогосподарського виробництва. Тут мова йде про перелік послуг, які аж ніяк не можна до них віднести. Серед них послуги з оранки присадибних ділянок, транспортування вантажів, культивації та інші види послуг, що надавались сільським пенсіонерам сільгоспвиробниками і зараховувались останнім в сплату фіксованого сільськогосподарського податку у 1999-2003 рр.

Причому, на ранніх етапах становлення системи оподаткування у сільському господарстві та й в інших періодах її функціонування, існували деякі види натуральних форм оподаткування, до яких слід віднести і різного роду повинності, зокрема, особисті. У свій час з цього приводу П. Шевельє писав, що селяни України та сусідніх територій, як і в Польщі, подібно до рабів, зобов'язані працювати по три-чотири дні в тиждень на панів із використанням власних коней або без їх застосування [86, с. 215].

Зауважимо, що особисті повинності, які поєднувались із грошовою сплатою податку, функціонували й у деяких інших країнах, зокрема західних. Причому в окремих з них запроваджувались такі збори, що в сучасному розумінні сприймаються не лише неоднозначно, але й викликають певною мірою захоплення, на зразок того: "Яким потрібно було бути свідомим податкоплатником, щоб їх сплачувати". Так, у XVIII ст. в Англії було введено так званий тижневий обід (weekly meal) – дивний збір, коли кожний підданий був зобов'язаний один раз у тиждень не обідати, а збережені таким чином гроші жертвувати державі [467, с. 73].

Серед інших форм оподаткування слід виділити трудові та гужові повинності (перевезення фуражу, продовольства і боєприпасів для армії і флоту, заготівля лісу, будівництво заводів тощо), які було встановлено для сільського населення до і після Жовтневої революції 1917 р. Як відомо, пізніше ці повинності трансформувались у два окремих податки, за якими сільське населення зобов'язане було брати участь у встановленому переліку робіт (заготівля, навантаження та розвантаження різних видів палива) та перевезення вантажів за наявності коней у господарстві селянина [99, с. 13; 575, с. 141-142, 427]. У період колективізації сільського господарства (1929-1933 рр.) тягар з перевезення фуражу при сівбі та інших видах робіт припадав на колгоспників, які вимушені були використовувати для цього своїх корів без будь-якої компенсації та надання кормів [115, с. 298].

Та й у наш час навіть ті податки, що в обов'язковому порядку повинні були сплачуватись грішми, не завжди перераховувались до бюджету у цій формі. Йдеться про взаємозаліки з державним та місцевими бюджетами за податковим боргом сільгоспвиробників, з однієї сторони, та заборгованістю держави перед цими платниками за виконані ними роботи з соціальної сфери (ремонт доріг у сільській місцевості, будівництво дитячих дошкільних закладів, шкіл тощо) з іншого боку. Тобто, у системі оподаткування сільського господарства в період недостатності грошових ресурсів держава вдавалась до взаємозаліків взаємних заборгованостей. Механізм їх проведення був складним. Однак він в обов'язковому порядку передбачав, що платник податку (боржник перед бюджетом) у рахунок заборгованості з податків, зборів (обов'язкових платежів) мав поставляти готову продукцію або товари (роботи, послуги) третій стороні, як правило, бюджетній установі. Причому, не завжди ці товари чи продукція відносились до продуктів сільськогосподарського виробництва.

Беручи до уваги зазначене вище, вважаємо, що дефініція натурального податку потребує деякого уточнення. На нашу думку, під натуральним податком необхідно розуміти такий вид розрахунків з державою, який здійснюється

податкоплатниками або стягується уповноваженими державними органами виконавчої влади у будь-якій формі, крім грошової.

З огляду на зазначене, все ж таки слід погодитись із тим, що соціально-економічна природа податків найкраще проявляється з розвитком грошових відносин. Однак через їх порушення або занепад в окремих періодах суспільно-економічних формацій держава могла покривати свої видатки в інших формах, зокрема, поставками сільськогосподарської продукції, запроваджувала різні відробітки примусового характеру тощо. Звичайно, всі вони мали вартісну оцінку, проте не всі повинності відповідали економічній суті податку. Йдеться про обов'язкову військову службу. З цього приводу дуже вдале обґрунтування зробив відомий російський економіст А. А. Соколов, який (вказуючи на ринкову оцінку податків) зауважував, що натуральну військову повинність не можна вважати податком, оскільки вона, у відомих випадках, може вимагати від військовозобов'язаного пожертвувати своїм життям, яке не має і не може мати ринкової ціни [537, с.12].

Безперечно, податки як атрибут держави супроводжують всю історію людської цивілізації. Їх розвиток та існування розпочинається з виникнення держави, якій для здійснення та виконання своїх функцій необхідні відповідні кошти. У свій час П. Прудон дуже вдало зауважив, що питання про податок є питанням про державу [449, с. 33]. Подібної думки дотримувались і марксисти, які стверджували, що саме в податках втілене економічно виражене існування держави [251, с. 308].

Звісно, в залежності від масштабів передбачуваних витрат, які має здійснити держава при виконанні притаманних їй функцій, встановлюється кількість та величина податків. Тому з часу свого виникнення вони неодноразово змінювались, переходили з однієї форми в іншу, але не втрачали своєї суті та призначення.

У фінансовій науці розрізняють два системних підходи до теоретико-організаційного обґрунтування дефініції "податок". За першим його розглядають з точки зору обов'язковості, за другим – як громадянський обов'язок. Перший напрям фінансової думки обґрунтовується Е. Саксом ("послух і примус є необхідними елементами податкової теорії") і розглядається в теоретичному аспекті як обмін обов'язкових платежів державі на суспільні блага, що в науковій літературі називають „податком за Пігу". Його суть полягає в тому, що будь-який податок, окрім чисто фіскальної функції, має ще й зовнішні для фіску соціально-економічні ефекти, які держава може використовувати для регулювання економічних і соціальних процесів, незважаючи на погляди і побажання податкоплатників [199, с. 4].

Треба зазначити, що ідеї обов'язковості податків і податкових платежів знаходять своє обґрунтування у працях економістів-сучасників. Так, обґрунтовуючи початкову форму оподаткування, російський економіст, професор Д. Г. Черник зазначає, що й жертвоприношення не грунтувались на добровільних засадах, а були неписаним законом і таким чином ставали примусовими виплатою чи збором [290, с. 4], які приносились в жертву храмам, що виконували важливі функції в організації суспільного життя. Це й було

основною вимогою щодо пожертвувань, які починали набирати системного характеру та ставали ознакою податків та зборів.

Подібної думки, з точки зору примусового характеру пожертвувань, дотримувався у свій час й інший російський економіст, професор А. А. Соколов. З цього приводу він писав, що на практиці ця різниця не завжди буває в достатній мірі помітна, оскільки так звані добровільні пожертвування є тільки псевдодобровільними, а в дійсності мають в собі всі риси примусових зборів [537, с. 12].

Однак, на думку вітчизняного економіста, професора А. М. Соколовської, констатація примусового характеру відносин між державою і платниками не дає повного уявлення про сутність податків [543, с. 14]. Для того щоб її зрозуміти, необхідно визначитись, заради чого здійснюється елемент примусу. Зрозуміло, що він буде проявлятись у більшій чи меншій мірі і залежатиме від багатьох чинників. Причому на ці чинники може впливати як сама держава, так і платник податку. Тому елементи примусу необхідно розглядати з декількох сторін. З одного боку, елемент примусу може проявлятись у більшій мірі внаслідок збільшення переліку функцій, які виконує держава, величини коштів, необхідних для її фінансового забезпечення, механізму оподаткування, строків сплати податку тощо. Тобто, в даному випадку держава через законодавство примушує регулярно сплачувати податок. Враховуючи, що податок має безеквівалентний характер, то й елемент примусу в ньому буде присутній з часу його запровадження.

З іншого боку, на величину примусу може мати вплив і стан громадянського обов'язку та податкова культура платника податку. Причому обов'язок платити податок стає деякою антиметафізичною чесністю, на противагу якій логічно постає "нечесність" податкоплатника з високою податковою культурою. Тому згідно другого напряму фіскальної теорії податок сплачується відповідно до громадянського обов'язку (так званий "податок Кларка", що походить від імені американського економіста Едварда Кларка) та залежить від свідомості, на яку має вплив характер державної діяльності. Очевидно, що усвідомлення необхідності дотримуватись законів щодо сплати податків як плати за суспільні блага буде зменшувати примусовий характер, який залежатиме від індивідуальної ціни податку, суб'єктивно встановленої платником. Тож, за визначенням Дж. Стігліца, під індивідуальною ціною податку необхідно розуміти додаткову плату, яку індивід змушений внести (у вигляді додаткових податкових платежів) за кожну надану одиницю товару суспільного споживання [552, с. 178]. І, навпаки, чим нижча свідомість платника та індивідуальна ціна податку, тим більшою буде протидія, а відтак і елемент примусу з боку держави.

Тут доцільно зауважити, що серед платників також немає однозначності щодо притаманності податкам єдиного елемента – примусу або добровільності. Це добре видно за даними табл. 1.1. Так, платники Волочиського (50,0 %), Красилівського (40,0 %) та Теофіпольського (52.5 %) районів Хмельницької області схильні до думки, що у більшості випадків місцеві податки та збори, які мають безпосереднє відношення до фінансування їх територій, належать

до примусових платежів. 1
респондентів вбачає в місце
надаються місцевою владою.

Таблиця 1.1

Розподіл відповідей респондентів на запитання: "Чи вважаєте Ви, що місцеві податки та збори (встановлені в районі) сьогодні розглядаються як":

Варіанти відповідей	У % до респондентів, опитаних у Волочиському районі	У % до респондентів, опитаних у Красилівському районі	У % до респондентів, опитаних у Теофіпольському районі
Примусові платежі	50,0	40,0	52,5
Періодичні, встановлені законом внески громадян	35,0	37,5	35,0
Плата за послуги, що надаються місцевою владою	15,0	22,5	12,5
Разом	100,0	100,0	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Отже, дані таблиці 1.1 дають підстави для висновку, що більшість респондентів все ж таки вбачають у податках елемент примусу, а не добровільну сплату коштів за надані суспільні послуги. Безумовно, у даному випадку на такі відповіді має вплив не лише рівень податкової культури громадян України, але й діяльність органів виконавчої влади, яка має належним чином виконувати передбачені для неї функції. І чим якісніше вона їх виконуватиме, тим більше мешканців відповідної території віддаватиме перевагу добровільній сплаті податків, яка сприятиме збільшенню чисельності податкоплатників з високим громадським обов'язком. Останнє ще більше переконує у тому, наскільки важливою є оцінка суспільством дій, які мають проводитись державними органами. Хоча цілком очевидно, що вона у більшості випадків суб'єктивна, але не врахувати її не можливо, бо саме від неї залежить індивідуальна, а відтак і загальна величина податку, яку погоджуються сплачувати суб'єкти податкових відносин.

Звісно, що для сприйняття населенням нового податку або збільшеної норми оподаткування, з платниками має проводитись відповідна робота органами виконавчої влади та дотримуватись прозорість у витрачанні бюджетних коштів. Адже запровадити нові джерела фінансування державних видатків, крім уже діючих, звичних у суспільстві, практично дуже важко. Тому правий був відомий російський економіст М. Тургенєв (1789-1871), який писав: "Давно запроваджені податки, до яких народ звик, безперечно є менш шкідливими, ніж ті, які вводяться вперше. Дотримуючись цього правила, краще намагатись збільшувати старі податки, ніж запроваджувати нові" [565, с. 120].

Цілком зрозуміло, що запровадити нові або відмовитись від уже функціонуючих у демократичному суспільстві податків не завжди вдається. Звичайно, можна змінити порядок і методи їх залучення або стягнення до бюджетів усіх рівнів, але якщо це приведе до збільшення податкового тягаря,

то переконати суспільство у необхідності їх сплати буде нелегко. Мабуть, з цих причин вітчизняні економісти-сучасники (І. О. Лютий, Л. М. Демиденко, та Ю. Л. Субботович), зважаючи на таку ситуацію, застерігають, що при запровадженні нових видів оподаткування необхідні дуже вагома аргументація для суспільства та широке громадське обговорення через різні засоби інформації із залученням державних установ, громадських організацій, профспілок, представників центральної і місцевої влади [242, с. 3-12]. Та й відмовитись від окремих податкових платежів, мабуть, є ще більш не здійсненим бажанням для окремих платників та тих, хто проголошує подібні ідеї. Хоча такі намагання не відкидаються й у даний час, що особливо простежується у період проведення передвиборних компаній окремими кандидатами в народні депутати. Однак все й надалі залишається лише спробами, оскільки винайти альтернативні податковим доходам фінансові джерела в даний час практично неможливо. Це зумовлено, насамперед, тим, що сьогодні в Україні та більшості економічно розвинених країн на частку податків припадає від 70 до 90 відсотків усіх бюджетних надходжень [320, с. 6]. Водночас за останні 130 років значно змінилась їхня структура у відношенні до ВВП. Так, якщо за період 1870-1913 рр. в європейських країнах зростання частки податків складало лише 0,8 процентного пункту, то у наступних роках відповідно: 8,6; 9,8; 7,2; 5,0 (табл. 1.2). У цілому ж за 1870-2000 рр. у цій групі країн відхилення становили 31,7 процентних пунктів.

Причому така тенденція у змінах величини податків спостерігається і в країнах інших континентів, що підтверджує висновок про їхню домінуючу роль у формуванні доходів бюджетів. Безперечно, держава може використовувати і неподаткові доходи для покриття своїх витрат, але вони матимуть обмежений характер.

Про неоднозначне ставлення платників до запровадження податків свідчить і світовий досвід. Зокрема, в окремих зарубіжних країнах доходило навіть до висунення платниками антиподаткових гасел: "Ніяких податків без народного представництва" [294, с. 59]. Однак, хоча ці гасла залишались лише гаслами, можна припустити, що саме завдяки їм встановлення податків у демократичних країнах, включаючи й Україну, відбувається за присутності народних обранців – парламентарів.

Не менш радикально були налаштовані платники до запровадження податків у країнах Європи та США, що ставало навіть причиною народних рухів. Зокрема, введений в Англії закон про гербовий збір у другій половині XVIII ст. привів до незадоволення учасників демократичних товариств у США, яка в цей час була колонією Великої Британії. У кінцевому результаті це стало поштовхом для "синів волі" розгромити установи зі збору мита і, тим самим, фактично зупинити дію зазначеного закону [470, с. 35]. Майже в цей період (1773 р.) у самих Сполучених Штатах Америки проти податкового гніту виступили жителі одного з великих міст цієї країни - Бостона. Дане протистояння увійшло в історію як Бостонське розпивання чаю, яке закінчилось тим, що розгніване населення викинуло в море вантаж з чаєм, який прибув до країни морським транспортом [294, с. 59].

Таблиця 1.2

Масштаб змін частки податків від ВВП у деяких країнах світу (процентні пункти)

Країни	Роки					
	1870-1913	1913-1937	1937-1965	1965-1980	1980-2000	1870-2000
Країни Європи						
Великобританія	2,5	11,4	7,8	4,8	2,5	29,5
Німеччина	1,8	12,7	15,7	1,5	4,7	36,4
Ірландія	2,2	14,5	-1,4	6,5	0,1	21,9
Іспанія	0,9	1,6	2,8	8,2	12,4	25,9
Італія	2,2	16,4	-5,9	4,9	11,9	29,8
Норвегія	3,4	3,2	18,7	13,1	-2,5	35,9
Франція	-1,6	6,8	14,0	6,1	4,9	30,2
Швеція	-2,8	1,8	26,5	12,5	5,8	43,8
У середньому	1,1	8,6	9,8	7,2	5,0	31,7
Країни інших континентів						
Австралія	-1,1	-1,8	7,4	5,2	3,1	12,8
Канада	1,4	17,1	3,3	6,6	5,0	33,4
США	-0,4	12,7	5,3	2,0	1,9	21,5
У середньому	-0,03	9,3	5,3	4,6	3,3	22,6
У середньому по всіх країнах	0,8	8,8	8,6	6,5	4,5	29,2

Примітка. Складено та розраховано автором за даними [5, с. 666].

Ще більш повчальним уроком щодо запровадження податків став період, коли урядом Маргарет Тетчер (1990 р.) було введено подушний муніципальний податок у Великій Британії. Все це стало причиною незадоволення населення цієї країни, що призвело до масових виступів і безпорядків. Тому достатньо обгрунтований висновок з цих подій роблять вітчизняні вчені – автори колективної монографії "Держава – Податки – Бізнес" В. М. Сутормінa, В. М. Федосов та В. Л. Андрущенко, які зазначають, що фіскальні заходи без урахування суспільних настроїв малоперспективні [557, с. 55].

Отже, можна зробити висновок, що діючі податки країни мають забезпечувати оптимальний рівень між державними доходами і видатками. Адже за допомогою податкових важелів держава здатна втручатись у процеси виробництва, обміну та споживання, стимулюючи або дестимулюючи їх розвиток. Тому слушною з цього приводу є думка відомого російського науковця А. О. Ісаєва, який писав, що, встановлюючи податки, держава повинна прагнути тільки до того, щоб не погіршувати платнику спосіб життя, який вже став для нього звичним [154, с. 27-28].

Подальший розвиток та зростання ролі держави у суспільстві вимагає нових і додаткових витрат. Джерелом їх покриття й надалі залишаються податки, на які держава, як зазначає німецький науковець Уве Шультц у передмові до книги "Все розпочиналось з десятини: цей багатоликий податковий світ", спирається так, як у свій час феодалізм спирався на божу благодать [85, с. 34-35]. Очевидно, що наведенні твердження, відносно необхідності податків як однієї з умов розвитку держави найхарактерніше

вказують на їх суть та призначення в минулому і не втрачають своєї актуальності в сучасних умовах.

Слід зазначити, що питання соціально-економічного змісту податку, яке на початку становлення системи оподаткування розглядалось переважно у практичному аспекті, знаходить своє подальше обґрунтування з теоретичної точки зору. Свої праці податкам присвятили провідні зарубіжні вчені, які цілком справедливо вважаються найавторитетнішими корифеями економічної та, зокрема фінансової науки. Однак не набула свого належного розвитку в класичному її розумінні податкова теорія в країнах колишнього Радянського Союзу. Фактично таке поняття як "теорія податків" після реформування податкової системи в 1930 р. майже не вживалось серед фінансистів. Та й у тих податках, які справлялись навіть у 80-тих роках XX ст. на території СРСР, як стверджують сучасні російські науковці, можна було спостерігати практику оподаткування, характерну для податкової системи 20-х років [102, с. 13].

Із минулого нашої країни відомо, що за часів Радянського Союзу основними вважались податки з доходів фізичних осіб та з колгоспів, з обороту, а в державних підприємствах обов'язковою залишалась централізована форма вилучення прибутку. Причому вона не мала нічого спільного із сучасною суттю оподаткування, оскільки ці платежі встановлювались міністерствами і відомствами за власними методиками, які вони самі ж розробляли і могли довільно змінювати [274, с. 57].

Окрім того, важливим є той факт, що в окремих періодах становлення системи оподаткування за радянської доби була спроба навіть відмовитись від застосування податків. Тож, як пише російський економіст, професор В. Г. Панскоь, що у 1960 р. Верховною Радою СРСР був прийнятий Закон про поступову відміну податків. Цим документом ставилось завдання побудувати першу в світі країну без податків, яке почало впроваджуватись у життя. Звичайно, що ні про які серйозні теоретичні дослідження в галузі оподаткування в цих умовах не могло бути й мови [337, с. 19].

Очевидно, що з наведених причин сучасним науковцям доводиться розглядати науку про податки до утворення Радянського Союзу і після його розпаду. Саме до цих періодів відноситься основний масив праць, присвячених оподаткуванню. Тоді як в період командно-адміністративної системи управління державою наука про податки суттєво не збагатилась, незважаючи на те, що примусова форма вилучення коштів до бюджетів все ж таки існувала. Та й чи могла вона взагалі окремо розвиватись, коли її не сприймало у той час суспільство. Це вже пізніше стало зрозумілим для багатьох вітчизняних науковців, що постулати податкової теорії можуть успішно розвиватись у демократичному суспільстві, хоча формування доходів держави є необхідною умовою для задоволення потреб будь-якого цивілізованого суспільства. Проте в колишніх соціалістичних республіках цей процес змальовувався дещо по-іншому, а самі податки розглядались як добровільні платежі підприємств.

Тут необхідно зазначити, що значний внесок у розвиток теорії податків, як зазначено вище, зробив у свій час російський фінансист М. І. Тургенєв, який у своїй праці "Досвід теорії податків" безпосередньо пов'язує їх появу з державою.

Причому, на його думку, податки є обов'язковою умовою існування будь-якої країни. Звертає на себе увагу той факт, що його висновки мають досить категоричний характер. Але саме ця категоричність робить їх ще переконливішими і цінніщими. Особливо це стосується скасування податків, оскільки така думка простежується й у даний час, зокрема щодо ПДВ. Тому правий був М. І. Тургенєв, який з цього приводу писав: "Вимагати сьогодні відміни податків означало б вимагати знищення самого суспільства" [565, с. 11].

Можна припустити, що така позиція науковця щодо доцільності існування податків не була позбавлена реалій. Це особливо добре простежується у його підході до визначення змісту й необхідності самого податку, який розглядався ним як засіб для досягнення мети суспільства або держави, тобто тієї мети, яку люди собі передбачали при своєму об'єднанні в суспільство. Тому, відстоюючи дану позицію, М. І. Тургенєв пише: "Люди, об'єднавшись у суспільство та вручивши верховну владу уряду, разом із нею вручили йому право вимагати податків" [565, с. 11-12].

Слід зазначити, що через податки реалізує свої функції не лише держава, але й окремі індивіди. Адже податки зачіпають інтереси всіх суб'єктів: від виробника до споживача. Це найуразливіша ланка системи економічних відносин як на макрорівні, так і на рівні кожної особи. Проводячи деякі порівняння з живим організмом, можна стверджувати, що коли економіка країни – це тіло, фінанси – кров цього тіла, то податки – це центральна нервова система організму, яка однаково подразнюється в усіх його частинках. Причому, за твердженням вітчизняного фінансиста, професора О. Д. Василика, між людським і економічним організмом є одна спільність: нормальна температура в них однакова, але якщо температура висока (а таким показником може бути частка податків у доходах населення), то загибель організму неминуча [57, с. 67].

Із наведеного вище очевидно, що формування та визначення економічної природи й суті податків пройшло в фінансовій науці складний шлях. Одна із проблем їх правильного розуміння полягає в тому, що ця категорія є не лише економічною, але й правовою, соціальною та філософською. Причому, на кожному етапі розвитку суспільства дефініція категорії "податок" майже постійно уточнюється та доповнюється додатковими характеристиками. Спочатку податки розглядаються як подарунок урядові [59, с. 203-204] та частина багатства, яку громадяни дають на загальні потреби [605, с.8]. Подібна назва податку існувала в середньовічній Англії. Тут податок розглядався як подарунок, дар ("gift"). Потім податки стають формою виконання прохання уряду, надання допомоги, пожертвою (беневоленцією) урядові [59, с. 204; 3, с. 9]. Так, у Німеччині назва податку пов'язувалась з проханням з боку держави сплатити податки ("big beten" – просити). Слід зазначити, що поземельний податок, який існував у цій країні, аж до СС ст. мав назву "Land – bete". У німецькій мові так і залишилась назва податку ("Steuer" – підтримка, лепта) [95, с. 10].

Пізніше податки розглядалися як виконання обов'язку щодо їх сплати, врешті-решт – примусовим платежем (малеволенцією) [3, с. 9-10] і насамкінець – обов'язковим внеском [308, с. 4], визначеним урядом чи встановленим парламентом за допомогою відповідного закону [59, с. 204].

Сама назва податків неодноразово змінювалась залежно від економічних й соціальних умов, завдань і призначень, яким вони мали відповідати. У тій же Англії податок одержує назву "duty", що означає борг, обов'язок. Деякі податки Англії зберегли таку назву до теперішнього часу. Сучасний англійський термін "tax" (податок) походить з визначення ставки оподаткування чи встановлення частки податку, такси оподаткування.

Як відомо, в Україні у даний час цей запозичений термін також застосовується при розрахунках за лісові ресурси. Зокрема, обчислення плати за деревину, що визначається від одного щільного метра кубічного лісової породи, проводиться за таксами (ставками), затвердженими Кабінетом Міністрів України.

Зазначимо, що у російській мові, і, відповідно, в податковій системі Росії, назва податку певний час мала назву "подати" (рос.). Причому за своєю суттю він мав аналогічне значення, що й в Україні, змінивши пізніше цю назву на "подать", а вже потім на "налог".

Серед російських фінансистів, яким належить авторське впровадження терміну "налог", вважаються А. Я. Полєнов і О. В. Наришкін. Саме цими авторами вперше обґрунтовано дане поняття. Однак, уточнюючи те, кому із названих авторів слід віддати перевагу у винайденні зазначеного терміна, доцільно звернутись до їх наукових пошуків і прослідкувати хронологію результатів дослідження кожного із них. Зокрема, в науковій праці, присвяченій податковим проблемам – "Про кріпосний стан селян в Росії", написаній у 1766 р., але опублікованій через 100 років, А. Я. Полєнов вперше застосував термін "налог" [462, с. 59-61]. Оскільки ця робота була опублікована лише через 100 років після її написання, то протягом цього періоду публікується також наукова стаття "Економія" російського фінансиста О. В. Наришкіна, у якій термін "налог" вживається вже у сучасному розумінні. Хоча, як зазначає російський економіст-сучасник, професор Б. М. Сабанті, з достовірністю стверджувати авторство О. В. Наришкіна практично неможливо. На його думку, опублікована ним праця містила переклади з французької енциклопедії [462, с. 61].

Однак праця О. В. Наришкіна "Економія", опублікована в 1767 р., зацікавлює. Адже в ній робиться спроба розмежувати два різних, на думку даного економіста, поняття, таких як "подать" і "налог". Тобто, науковець цілком свідомо допускав їх одночасне існування.

Для обґрунтування своєї ідеї щодо доцільності одночасного застосування вказаних двох категорій О. В. Наришкін зазначав, що "народні платежі" мають двоякий характер. Вони можуть сплачуватись або з майна, або з людських душ. Причому як у першому, так і в другому випадку вони мають назву "налога" або "подати". Але коли народ встановлює сам суму, яку він хоче платити, – цей платіж матиме назву "подати". Якщо ж народ погоджується на всі накладені на нього платежі, то вони матимуть назву "налогов" [462, с. 61-62].

Слід зазначити, що розвиток такої назви податку, обґрунтованої російськими науковцями, мав безпосередній вплив і на формування цього поняття у вітчизняній системі оподаткування. Причому, сучасна назва податку в українській мові має спільний корінь із дієсловом "подати", яке відповідає його визнанню як "допомога" [95, с. 10]. Хоча з позиції законодавства дана

категорія має характер обов'язковості та є примусовим платежем державі.

Аналіз вітчизняної економічної літератури [344, с. 11] і наукових праць з оподаткування, а також податкового законодавства України дозволяє зробити висновок, що в сучасній термінології застосовуються різні терміни, які вживаються при розрахунках з державою – плата, відрахування, податок, збір і внески. Безперечно, що з теоретичної точки зору ці поняття мають важливе значення, однак під кутом зору практичного застосування їх роль дещо зменшується. З цього приводу Й. Ланг – директор Інституту податкового права Кельнського університету, зауважує, що багато податкових консультантів і службовців у своїй практиці не займаються питаннями змісту сутності податку... і взагалі обходяться без поняття "податок" [103, с. 35].

Зрозуміло, що для платника суттєвої різниці також немає щодо того, як називатимуться витрати, які в нього утворюються при розрахунках з державою. Так чи інакше, як пишуть вітчизняні економісти-сучасники, для нього це все – витрати [344, с. 10]. Проте це лише на перший погляд вони є узагальнюючими витратами. Тобто в загальному розумінні платежі, які платник сплачує державі, мають загальну назву витрат. Але при проведенні з нею розрахунків платник має розділити їхню загальну суму по платежах і перерахувати їх окремо в одному випадку до бюджету, а в іншому – до державних цільових фондів. Такий розподіл має проводитись відповідно до податкового законодавства або нормативних актів контролюючих органів. Лише в одному випадку це робить сам платник, а в іншому – його здійснюють органи Державного казначейства. Зазначене в повній мірі відноситься до фіксованого сільськогосподарського податку, що сплачується сільгоспвиробниками України з 1999 р. У цьому зв'язку не важко припустити, які наслідки були б для платника, який всі податки перерахував би не до місцевого бюджету, а до Пенсійного фонду України, назвавши їх зборами чи обов'язковими платежами.

З цієї ж позиції стає цілком зрозуміло, що й для держави це має суттєве значення. Лише в одному періоді, як справедливо зазначають вітчизняні економісти у підручнику "Податкова система України" за редакцією професора В. М. Федосова, віднесення цього платежу до певного централізованого фонду обмежує державу у використанні коштів – в одних випадках вони мають цільове призначення, а в інших – ні [344, с. 10]. Але таке обмеження необхідно розглядати як тимчасове явище. Тут все залежатиме від того, через скільки часу контролюючі органи зможуть повернути кошти з централізованого цільового фонду до місцевого бюджету, в нашому випадку.

Безперечно, що таке обмеження у використанні бюджетних коштів не дозволяє уряду вчасно профінансувати соціальні та інші потреби суспільства. Однак через певний час держава ще матиме додаткові фінансові ресурси. Вони надійдуть до Державного або місцевого бюджету у вигляді штрафних санкцій, застосованих до платника податку, який своєчасно не перерахував кошти до бюджету.

З наведеного вище стає очевидно, що для платника податку й для держави існує суттєва різниця у тому, яку назву має той чи інший платіж. Причому, як для першого, так і для другої відчувається певна незручність при різних тлумаченнях цих понять. Лише для одного суб'єкта ця незручність ще й стає

додатковим податковим тягарем у вигляді штрафних санкцій. Інша ж сторона, навпаки, хоча і не одержує своєчасно належні їй кошти, але все ж таки має можливість одержати компенсацію за тимчасовий розрив у надходженні фінансових ресурсів. Тому термінологічна плутанина, як слушно зауважують вітчизняні економісти, професор Федосов В. М. і Льовочкін С. В., знаходить своє відображення в механізмі справляння податків і обов'язкових платежів, чого вже ніяк не можна віднести до другорядного або несуттєвого [574, с. 45].

З наведеного логічно випливає висновок, що назви платежів державі потребують свого впорядкування. На нашу думку, всі платежі державі було б доцільно розділити на дві групи в залежності від їх назви. У першу групу необхідно включити ті платежі, що зараховуються до державного та місцевих бюджетів, назвавши їх податками. Очевидно, що податок – це атрибут держави, який дає її фінансову можливість виконувати покладені не неї функції. Мабуть, з цих міркувань у багатьох визначеннях податку простежується його законність, примусовість, індивідуальна безвідплатність та безповоротність [574, с. 44].

Другу групу доцільно сформувати із податкових зборів, які зараховуватимуться до централізованих цільових фондів. Цілком очевидно, що такий розподіл платежів державі матиме як теоретичне, так і практичне значення. За умови прийняття такої класифікаційної ознаки, що не відкидає загальновизнаної класифікації, потребує уточнення поняття як податку, так і податкового збору. Адже у даний час в законодавстві України, зокрема у Законі України " Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 р. № 77/97 [381] (Закон № 77/97), під одним визначенням подано податок і збір (обов'язковий платіж).

Однак з такою однозначністю цих категорій погодитись важко. Та й більшість учених, як наголошував український економіст, професор О. Д. Василик, стверджує, що податок – це примусова плата і безпосереднього зв'язку між сплаченими податками та одержаними послугами немає [59, с. 204]. Причому, окремі автори [308, с. 7; 537, с. 11; 94, с. 35-40], даючи визначення податку, вбачають у ньому примусовий збір або примусове вилучення певної частини доходу платника без відповідного еквівалента обміну. Тобто в цих поглядах домінує елемент примусу, що підтверджує фіскальність податку.

Зазначимо, що така фіскальність тривалий період превалює у системі оподаткування України. Відповідно це проявляється й у відношенні платників до сплати податків. Адже ніхто не може сьогодні стверджувати, що податки сплачуються добровільно і в повному обсязі, без елементів примусу, особливо коли це стосується приватних підприємств. До елементів примусу слід віднести, в першу чергу, фінансово-адміністративну та й кримінальну відповідальність за приховування чи заниження податків. Гіпотетично можна припустити, що зі скасуванням фінансово-адміністративної й кримінальної відповідальності сплата податків може деякий період сплачуватись інертно. Але через певний проміжок часу добровільна сплата податків буде мати суто умовний характер. У цьому випадку кожен платник таку добровільність буде розуміти по-своєму, тобто діятиме за принципом: "Сплачую стільки, скільки вважаю за потрібне". Причому ця величина у кожного платника буде різною, навіть у тих, які матимуть однакові об'єкти оподаткування.

Дуже вдало, з точки зору примусової сплати податків, зауважує В. Андрущенко у своїй праці "Фінансова думка заходу в XX столітті (2000 р.)". На його думку, податки демократичні за процедурою установлення, але примусові за формою стягнення [7, с. 151]. Досліджуючи теорію фіскального обміну, В. Андрущенко робить категоричний висновок, що примус залишається кардинальним моментом у понятті податку, ігнорувати імперативний характер, одвічно притаманний оподаткуванню, абсолютно нереально [7, с. 78]. Хоча пізніше у наступних своїх працях він погоджується з тим, що визначення податку як примусового платежу відпадає само собою, оскільки у даний час його суть уже не відповідає сучасним реаліям. З цього приводу В. Л. Андрущенко та Ю. І. Ляшенко пишуть: "Пояснення податку як вульгарного силування чи грубого примусу – данина далекому минулому, оскільки технології справляння податків приведено відповідно до прав і свобод громадян" [8, с. 39].

Однак і добровільна сплата податків може існувати частково та більшою мірою з теоретичної точки зору, ніж з практичної. Тому обмежуватись у пошуках оптимальної сплати податків, виходячи із елементів примусу, недоцільно. Кожен повинен сплачувати свою справедливу частку, яка була б ним визначена без заниження і приховування об'єкта оподаткування або самої суми податку. Досягти цього можна тоді, коли існує система, за якої платнику стає невигідно приховувати податки. Серед таких чинників можливі і заохочувальні пільгові умови, які давали б право платнику залишати частину податку на проведення реконструкцій і модернізацію виробництва. Але механізм витрачання коштів на ці заходи має бути прозорим і підконтрольним бюджету. Для цього платник сплачує в установлений строк всю суму податку з прибутку, яка резервується на окремому бюджетному рахунку. І лише при документальному підтвердженні проведених робіт або наявності відповідних договорів на їх виконання органи державного казначейства перераховують кошти за призначенням.

Тобто має існувати гнучка система, яка межує із заохоченням бізнесу і відповідальністю за несплату податків. Таким чином, поряд з фіскальним характером оподаткування має проявлятись економічна його суть.

Продовжуючи дослідження в цьому напрямі, слід зазначити, що з об'єднанням поняття податку і збору до державного цільового фонду складається враження про суперечливе їх визначення, виходячи із їх змісту та призначення. Як уже зазначалось, податок носить характер примусового вилучення без надання платнику відповідного еквівалента та не має цільового призначення. У цьому, за припущенням вітчизняного науковця А. Крисоватого, полягає істотна відмінність податків від таких платежів, як плата, відрахування, збори та внески [198, с. 9].

Однак з досвіду інших країн, зокрема ще з часів Стародавнього Риму відомі випадки, коли громадяни, сплачуючи податки, разом з тим безпосередньо користувались доходами від уряду у вигляді військової здобичі [565, с. 11]. Щодо сучасної системи оподаткування у сільському господарстві важливим, на нашу думку, є цільове використання податку на додану вартість (ПДВ), яке запроваджено Указом Президента України "Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників" від 2 грудня 1998 р., а пізніше

продовжено іншими законодавчими актами [423]. Згідно з цими документами податок залишається у розпорядженні сільськогосподарських підприємств і спрямовується на підтримку власного виробництва та придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення.

Безумовно, що й у даний час протягом свого життя платник податку одержує певні державні послуги. Вони можуть проявлятись у вигляді одержання безоплатної освіти, медичного обслуговування, наявності внутрішнього спокою, зовнішньої безпеки, правосуддя та інших формах. Цілком очевидно, що їх необхідно віднести до неподільних послуг. З цієї точки зору серед представників економічної науки (Ж.-Б. Сей, Д. Міль, К. Віксель, П. Самуельсон, Ф. Нітті й ін.) сформувалась думка про те, що податки – це плата за надані державою неподільні суспільні послуги [59, с. 204; 58, с. 17]. Причому серед сучасних вітчизняних апологетів даної теорії держава продовжує розглядатись як основний виробник і продавець послуг населенню, а податок виступає формою оплати за них. Тому, як пишуть українські економісти, професор І. В. Багрова та В. П. Багров: "В умовах ринкового механізму господарювання кожний учасник виробничого процесу має продати свій продукт... У свою чергу, податкоплатник – це покупець продукту фірми, яка називається державою" [19, с. 23].

Тут варто наголосити, що величина суспільних послуг багато в чому залежить від соціального становища платника податку у суспільстві. Так, за підрахунками російського соціолога В. Сисоєва, прості громадяни колишнього Радянського Союзу одержували цих послуг біля 50 відсотків від сукупного доходу, до якого включалась заробітна плата і вартість благ із суспільних фондів споживання (безоплатна освіта, медицина тощо). Проте зовсім інший цей відсоток одержуваних благ із суспільних фондів споживання у громадян, які були наближені до органів влади. Зокрема, у тодішніх членів Політбюро ЦК Комуністичної партії Радянського Союзу, за його ж даними, заробітна плата становила лише два-три відсотки від їхнього сукупного доходу, який складав 30-40 тис. крб. в місяць. На частку ж послуг, які отримувала ця категорія громадян із суспільних фондів, припадало понад 90 % від одержаного ними доходу [534, с. 73].

Однак з переходом нашої країни до ринкових відносин значно зростає роль і значення податків як інструментів у державному регулюванні економіки, заохочення і розвитку пріоритетних галузей народного господарства, проведення політики в розвитку наукомістких виробництв та ліквідації збиткових підприємств. У цих умовах ідея про повернення податків через суспільні фонди втрачає свою актуальність. З цього приводу дуже слушно зауважує російський науковець А. Н. Люсов, який констатує: "Зараз дотримуються тільки однієї точки зору – податки для бюджету і позабюджетних фондів" [240, с. 61].

Слід зазначити, що науковці країн Заходу, даючи визначення податку, як правило, не використовують термінів, що притаманні марксистській методології, а навпаки, дещо спрощують його. Узагальнюючи призначення та суть податків, що випливає із літературних джерел західних економістів,

В. Андрущенко зазначає, що в їх розумінні податки – це обов'язкові платежі державі, основний канал державних доходів, що використовуються для фінансування суспільних благ і послуг; засіб фінансової політики для впливу на аллокацію ресурсів, розподіл багатства, суспільний вибір, стабільність економіки на макрорівні; інструмент фіскальної політики щодо рівня зайнятості, цін та економічного росту [7, с. 151].

Відповідно до наведених критеріїв, необхідних для обґрунтування поняття податку і збору, спробуємо узагальнити визначення, яке, на нашу думку, найсуттєвіше відповідає їхньому соціально-економічному змісту і призначенню.

Таким чином, під податком необхідно розуміти обов'язковий платіж державі, який сплачується платниками та податковими агентами до відповідних бюджетів, або стягується уповноваженими державними органами у відповідності до законодавства для фінансування видатків держави на безеквівалентній основі.

Отже, в запропонованому визначенні вбачається обов'язкова сплата податку. Причому у разі несвоєчасної його сплати, він може бути стягнутим уповноваженими державними органами відповідно до діючих законів. У даному контексті увага акцентується саме на *цивілізований* спосіб сплати та стягнення податків. Останнє якраз і відрізняє їх від різних видів нелегальних платежів, що можуть існувати без законних підстав. Це має принципове значення, оскільки визнання податку, є, насамперед, результатом роботи органів виконавчої та законодавчої гілок влади, які зуміли обґрунтувати його необхідність і запровадити в країні.

Тут доцільно зауважити, що в Україні тривалий час існує проблема з нелегальними платежами, які стягуються поза межами податкових законів. Так, за міркуваннями вітчизняних науковців, в окремих сферах послуг вони складають 24 % витрат населення [608, с. 285]. Безумовно, що їх величина має негативний вплив на надходження коштів до бюджетів. Адже, сплачуючи їх, платник зменшує *власні фінансові ресурси*, що й спонукає його до приховування податкової бази та ухиляння від сплати податків. Причому, ухилитись від законодавчо встановленого податку особі набагато легше, та в окремих випадках (в умовах рекетирства) навіть безпечніше, ніж від "збирача незаконних платежів".

Повертаючись до наведеного нами визначення, зауважимо, що в *іншій* його частині вбачається соціально-економічна природа податку. По-перше, в ньому зазначено, що зібрані кошти від виконання податкоплатниками своїх обов'язків зі сплати призначені для покриття видатків держави. Загальновідомо, що ці видатки мають як соціальний напрям (видатки на освіту, науку, охорону здоров'я тощо), так і економічний (інвестування, субсидії і т. ін.). Це дозволяє усвідомити, що податки є не лише основним джерелом доходів бюджетів, а й сприяють економічній перебудові виробництва, надаючи пріоритетність у розвитку галузей, які працюють на задоволення суспільства.

По-друге, із цієї ж частини визначення стає зрозумілим і те, що сплата податків відбувається на безеквівалентній основі. Тут не потрібно будувати

ілюзій, що одержані платником неподільні послуги еквівалентні по відношенню до сплачених податків. Разом з тим означене визначення податку дозволяє зрозуміти платнику, що оскільки сплата відбувається на безеквівалентній основі, то тим більшим є його фіскальний обов'язок. І чим буде більша фіскальна свідомість платника податку, тим менше буде примусовості в його сплаті. Хоча повністю її відкинути неможливо.

Зовсім іншого змісту і суті набувають податкові збори у держані цільові фонди, до яких платник перераховує частину свого доходу. Так, сплачуючи кошти до державних централізованих фондів, платник має надію, що в майбутньому він зможе отримати від держави певну частину соціальних виплат або еквівалентну внесеній сумі чи навіть у більшому розмірі. Причому всі ці виплати, у більшості випадків, одержуються в грошовій формі. Звісно, що за такої ситуації у платника виникає певна зацікавленість у проведенні повних розрахунків за обсягами сплати з державними цільовими соціальними фондами. Це мотивується ще й тим, що за чинного порядку використання централізованих коштів окремі платежі, зокрема, збір до Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності може безпосередньо використовуватись підприємством без його попереднього перерахування до зазначеного фонду [95, с. 9].

Отже, на відміну від податку, який рухається в одному напрямку від платника, збір до цільового централізованого фонду характеризується ще й зворотнім рухом. Це й відрізняє податок від платежу до державного цільового фонду.

Тому, на нашу думку, під податковим збором необхідно розуміти платіж в обов'язковій або добровільній формі, що сплачується платниками до державних цільових фондів для фінансування витрат цільового (соціального) призначення на еквівалентній чи частково еквівалентній основі.

Таким чином, із зазначеного можна зробити висновок, що податковий збір до державного цільового фонду хоча й містить елемент примусу, але в ньому поряд із обов'язком у більшій мірі, ніж в податку, проявляється добровільна форма сплати. Іншими словами це означає, що протягом своєї трудової діяльності платник здійснює добровільні пожертвування, які у свій час він зможе використати для своїх соціальних потреб. Проте навіть за часів працездатності він також матиме можливість одержати певні виплати з соціальних фондів (допомога по тимчасовій непрацездатності, безробіттю, різні види допомоги на народження, виховання дітей і т. ін.). Це дозволяє зробити висновок, що, сплативши податковий збір до соціального фонду, податкоплатник має право на одержання грошової компенсації від держави за певних обставин. Тобто, в даному випадку останній безпосередньо, а не опосередковано зацікавлений у величині допомоги із соціальних фондів.

Важливо підкреслити ще один аспект добровільної сплати коштів до державних цільових фондів. Як відомо, одним із джерел їх надходження є благодійні внески підприємств, організацій, населення, зарубіжних фірм, громадських об'єднань та інших надходжень, отримання яких не суперечить законодавству [20, с. 126, 132, 138, 142]. Беручи до уваги зазначене вище, необхідно визнати, що це суттєво відрізняє податковий збір від податку.

Залишається лише на практиці забезпечити дотримання принципу добровільної сплати коштів до соціальних фондів. За його реалізації у виграші залишається як держава, так і суспільство в цілому. Зокрема, у першої відпадає необхідність в збільшенні числа службовців, які мають проводити адміністрування податкових зборів до державних цільових фондів, а суспільство зможе вчасно отримати кошти для соціальних потреб.

1.2. Основні концепції побудови та систематизації податкових принципів

В умовах глибоких економічних перетворень, які відбуваються сьогодні в сільському господарстві, одним із головних завдань є встановлення оптимальної системи оподаткування, яка враховувала б його особливості, була спрямована на підвищення рівня сплати нарахованих податків, передбачала спеціальне оподаткування для суб'єктів цієї галузі. З урахуванням наведеного стає очевидним, що реалізація цих положень можлива при дотриманні законодавчо встановлених і особливих податкових принципів. В їх основу мають бути покладені наукові концепції оподаткування, розроблені у свій час ще Адамом Смітом (1723-1790), які, на думку деяких вітчизняних економістів-сучасників, вважаються загальноприйнятими [78, с. 3] і не підлягають сумніву. Безперечно, вони є загальновизнаними, а окремі з них мають практичне застосування у багатьох країнах з ринковою економікою. Зрозуміло, що в умовах розвитку системи оподаткування нашої держави можна лише провести порівняння щодо їх дотримання чи не дотримання. Причому, такого порівняння не менше потребує й система оподаткування у сільському господарстві, яка торкається інтересів найбільш уразливих платників податків, до яких належить сільське господарство. Звідси випливає припущення, що перспективною може вважатись та система оподаткування, в якій у найбільшій мірі дотримуються загальні принципи оподаткування, включаючи й ті, що розроблені класиком політичної економії. Зауважимо, що у загальному вигляді під принципами оподаткування нами пропонується розуміти узагальнені і систематичні погляди та ідеї, пов'язані з оподаткуванням, що підтримуються й іншими науковцями, зокрема зарубіжними [111, с. 165].

Слід зазначити, що з часу виникнення та формування податків світова та вітчизняна фінансові науки запропонували ряд податкових наукових концепцій для створення сучасних систем оподаткування. Закономірно, що дана фінансова категорія має грунтуватись на певних системоутворюючих принципах, між якими існує відповідність та взаємоузгодженність. Реалізувати кожний із них можна за рахунок відповідних податків, які здатні поєднуватись між собою, доповнюватись та не перешкоджати функціонуванню системи оподаткування.

Однак від часу формулювання податкових принципів тим чи іншим автором і до їх сприйняття пройшло не одне десятиліття, перш ніж вони були впроваджені у практиці. Їх розробка базувалась на індивідуалістичній теорії держави та податків, якою передбачалось за допомогою останніх задовольняти потреби першої. Так, уже в період меркантилізму Томас Гоббс (1588-1679) у своєму політико-

філософському трактаті "Левіафан" (1651) сформулював деякі положення, які обґрунтовували необхідність сплати податків державі. Зокрема, розглядаючи первісне суспільство як "війну всіх проти всіх", Т. Гоббс доводив, що для усунення такого явища люди створили державну владу, представники якої мають утримуватись із загального фонду – фіску (від латинського "fiscus" – скарбниця – В. С.), а тому податки є ціною суспільного спокою [244, с. 128]. Це було одним із важливих положень, яке пізніше, на нашу думку, стало основою нині діючого принципу обов'язковості. Причому, у XVIII ст. американський політичний діяч та економіст-публіцист Бенджамін Франклін (1706-1790), відомий як автор багатьох економічних афоризмів, сформулював цей принцип ще більш категоричніше: "Платити податки і вмерти повинен кожний" [59, с. 200].

До важливих зрушень у встановленні податкових принципів, особливо тих, що стосуються соціальної справедливості, слід віднести й період розвитку ідей Пьєра Лепезана де Буагільбера (1646-1714), думки якого через п'ятдесят років постали перед представниками фізіократів, а ще пізніше перед класиками політичної економії. У першу чергу це стосувалось величини податкового тягаря, який на той час був особливо характерним для найбідніших верств населення. Зважаючи на означену проблему та дотримуючись у своїх підходах до проблем оподаткування ідеалів справедливості, оголосивши при цьому себе адвокатом сільського господарства, П. Буагільбер зумів без будь-яких прикрас охарактеризувати обтяжливість, яку зазнавало в той час сільське населення країни [453, с. 30], а тому, на його думку, податками необхідно обкладати не бідних, а багатих [244, с. 118]. Власне, цей крок можна вважати одним із перших на шляху дотримання справедливості у сплаті податків всіма членами суспільства, незалежно від соціального стану кожного платника.

Схожі ідеї щодо встановлення соціальної справедливості в оподаткуванні знайшли свій подальший розвиток у Себастьяна Вобана (1633-1707), який вважав дуже шкідливим для країни таке положення, коли нижчі верстви населення надмірно обтяжені податками, а вищі – оподатковуються лише частково [244, с. 120]. Неважко передбачити, що даний автор невипадково вбачав у пропорційному оподаткуванні один із шляхів вирішення зазначеної проблеми, що пізніше знайшло своє відображення у теорії "рівності жертв" Дж. С. Мілля.

Однак у порівнянні з попередніми авторами більш системно до встановлення податкових принципів підійшов Вільям Петті (1623-1689), що особливо характерно простежується у його намаганні акцентувати увагу на проблемі вдосконалення податкової роботи з мобілізації коштів до державної скарбниці в опублікованій ним науковій праці "Трактат про податки" (1662). Останнє дає підстави сучасним науковцям вбачати у цьому науковий підхід (зроблений вперше – В. С.) до організації процесу оподаткування та управління ним, який пропонується розглядати як наукове становлення основ податкового адміністрування [173, с. 31-36]. Принципово погоджуючись із такою точкою зору, доцільно звернутись до тих причин, які, на думку В. Петті, призводять до невдоволення податкоплатників зі сплатою податків. Саме з такої позиції вчений формулює свої важливі висновки, які, напевно, і стали в майбутньому основою для систематизації основних положень в теорії податків. Тому, виходячи із змісту

концепції науковця, спробуємо згрупувати основні з них та узагальнити їх на зразок сучасних принципів оподаткування, а саме: [10, с. 22-27]

1. Населення вважає, що правитель вимагає більше (податків – В. С.), ніж йому необхідно. (Податки повинні дорівнювати необхідним витратами правителя, а не бути довільними – В. С.).

2. Який би не був великий податок, але якщо він розподілений пропорційно на всіх, то ніхто через нього не втрачає будь-якого багатства. (Податки повинні платити всі – В. С.).

3. Більше всього людей дратує те, коли їх оподатковують більшим податком, ніж їхніх сусідів. (Податковий тягар повинен бути розподілений справедливо – В. С.).

4. Люди ремствують, коли зібрані гроші (податки – В. С.) витрачаються безглуздо. (Кошти, зібрані від податків, повинні витрачатись прозоро і за призначенням – В. С.).

5. Фантазії, яким піддані вульгарні уми, викликають бажання не платити (податки – В. С.), що змушує правителя застосовувати сурові заходи. Однак, якщо вони застосовані до якого-небудь бідняка, хоча і впертого та завзятого, обтяженого до того ж дружиною й дітьми, то це дозволяє окремим легковірним людям вбачати у цьому утиск. Останнє викликає роздратування і в інших справах та приводить до додаткового невдоволення, яке вже й так є (через самі податки – В. С.). (Штрафні санкції за несплату податків мають бути диференційованими в залежності від вини платника податку – В. С.).

6. Не знаючи величини багатства населення та його промислів, правитель не може передбачати, яку суму податку можна вимагати для сплати і в який період року йому найкраще це робити. (Податок має бути чітко визначеним, виходячи з величини достовірного об'єкта оподаткування та сплачуватись у зручний час для платника – В. С.).

7. Недостатність коштів – причина незадовільної сплати податків... Так, фермер, через поспіх, змушений продавати зерно за зниженими цінами, а правитель, з аналогічних причин, вимушений переплачувати за свій провіант (запас продовольства для армії – В. С.), тоді як сплата натурою зменшила б втрати бідних людей. (Податки мають сплачуватись у тій формі, яка є найбільш прийнятною та відповідає стану економічних відносин у країні – В. С.).

8. Якщо в країні є надлишок грошей, то для неї та суспільства було б вигідно, щоб він знаходився у королівських скарбницях. Загалом це можна порівняти із випадком, за якого сплата належних податків, у разі прийняття такого порядку, здійснювалася б будь-якими речами, яких податкоплатникам легше всього позбутись. (Надлишок грошей в країні доцільно вилучати за допомогою податків – В. С.).

9. Надмірний податок є обтяжливим та нестерпним, який призводить до нестатків та обмежує використання навіть предметів першої необхідності. Причому, він діє так несподівано, що деякі найуразливіші верстви населення не можуть забезпечити себе коштами, щоб підтримати своє існування. (Податок має бути помірним і необтяжливим для платників та не спричиняти злидні – В. С.).

Отже, не зважаючи на те, що зазначені положення сформульовані вченим ще за часів меркантилізму, вони є актуальними та сприймаються теперішніми

поколіннями науковців. Їх сучасна інтерпретація вказує, що вже у той період вони могли мати назву принципів, але якраз останнього їм і не вистачало. Цьому передували об'єктивні обставини. Адже їх опублікування припадає на ті роки, коли фінансова наука ще остаточно не сформувалась як така, а робила лише перші кроки на етапі свого визнання та виокремлення в окрему галузь знань. Та й для їхнього сприйняття необхідно було мати відповідну систему оподаткування, яка могла б реалізувати їх на практиці. Однак до цього не була готова ще й сама держава, яка у більшій мірі віддавала перевагу практиці сплати податків, а не їхній теорії. Мабуть, все це разом і стало причиною того, що заслуга В. Петті у розробці податкових принципів стала *менш помітною*, ніж науковців наступних поколінь.

З точки зору запровадження та *систематизації податкових максимумів* заслуговують на увагу підходи фізіократів, які також виділили основні положення, що мали важливе значення й певний вплив на їх побудову та теоретизування науковців у майбутньому. Це особливо добре видно із памфлетів, написаних у XVIII ст. представниками *фізіократичної школи*, зокрема, за участю Франсуа Кене (1694-1774) і Віктора Мірабо (1715-1789). Так, В. Мірабо, будучи прихильником встановлення *єдиного податку* та *критиком* відкупної системи, характерної для Франції на той час, вважав, що будь-яке оподаткування має відповідати трьом основним принципам: 1) оподаткування має грунтуватись безпосередньо на джерелі доходів; 2) оподаткування повинно бути у відомому і постійному співвідношенні із *цими доходами*; 3) оподаткування не повинно допускати великих витрат на збір податків [45, с. 94]. Отже, у наведених принципах уже простежується певна їх *систематизація*, зокрема, визначеність, зрозумілість і дешевий збір податків.

Певні ідеї і, особливо ті, що стосувались справедливості в оподаткуванні землеробів та землевласників у сільському господарстві, також висувались іншими представниками фізіократії. Особливо характерно це проявилось у працях Ф. Кене. Безперечно, що окремі його положення можуть бути класифікованими як правила або принципи. Серед них можна виділити такі: 1) податки не повинні обтяжувати собою багатство землероба, яке призначене для обробітку землі; 2) податки встановлюються для того, щоб уряд мав необхідні кошти і витрачав їх для захисту держави; 3) надмірна чисельність агентів, які здійснюють збір податків, є більш обтяжливою для нації, ніж самі податки; 4) будь-яке визначення величини податків має базуватись на оцінці доходів власників (землевласників – В. С.), яка повинна проводитись, виходячи з цін на продукти харчування; 5) норму оподаткування необхідно залишати незмінною, оскільки це найбільш правильний спосіб збільшити доходи правителя [168, с. 223, 224, 234, 239, 267]. Цілком очевидно, що за своєю суттю наведені висновки у більшій мірі відповідають інтересам *платника*, у тому числі сільськогосподарського товаровиробника. Наведене дає підстави для висновку, що саме такий підхід започаткував визнання особливих принципів оподаткування, характерних для окремих груп податкоплатників.

Проте найбільш змістовними щодо *принципу соціальної справедливості* в оподаткуванні стали вчення французьких просвітителів і філософів, зокрема Жана-Жака Руссо (1712-1778), який вбачав у *приватній власності* основну

причину соціальної нерівності, і Поля Анрі Гольбаха (1723-1789), що в цей час вже перебував під впливом фізіократів з економічних питань. Так, на думку першого, податки на предмети розкоші повинні вгамовувати жадібність багатих людей та перешкоджати зростанню кількості ледарів у містах, а відтак – припинити спустошення села [83, с. 199]. У проводження цього П. А. Гольбах виділяє шість основних положень, які можна класифікувати як принципи оподаткування, з яких перших три, на нашу думку, найбільше відповідають принципу соціальної справедливості [83, с. 147-148]:

– принцип універсальності податку, тобто його мають сплачувати усі піддані;

податок має бути пропорційний можливостям громадянина;

– непрямі податки не повинні розповсюджуватись на предмети першої необхідності.

– необхідно бути дуже обережним при оподаткуванні торгівлі;

– ніколи не потрібно встановлювати податок на предмети вивозу за кордон;

– для полегшення землеробам сплати податку бажано брати його не грошима, а натурою.

Отже, із наведених правил і принципів можна зробити деякі узагальнення. Як видно з наведеного вище, кожний із науковців ще до А. Сміта формулював свої власні наукові положення, які могли би бути покладені в основу побудови будь-якої системи оподаткування. Однак їх недоліком було те, що вони ще не були впорядковані та систематизовані в залежності від їх важливості або за будь-якою іншою ознакою. У цілому це й стало причиною того, що найбільший внесок у наукове пізнання цієї проблеми вдалось зробити А. Сміту.

Тому дуже правильний висновок у зв'язку з цим робить російський науковець В. М. Пушкарьова, яка пише: "Заслуга А. Сміта полягає не у пріоритетному відкритті даних принципів, а в яскравому і точному формулюванні та обґрунтуванні їх, а також у тому, що їх висунув саме він, Адам Сміт, біля ніг якого протягом багатьох десятиліть сиділи економісти й політичні діячі, жадібно ловлячи кожне слово вчителя..." [450, с. 77].

Тож, починаючи з чотирьох принципів, сформульованих А. Смітом, які нами вже аналізувались раніше [482, с. 36-44], науковці й далі намагаються довести існування інших, не відкидаючи вчення класика політичної економії. Та й чи можливо їх відкинути, коли саме життя доводить їх теоретико-практичну цінність. Тут лише зауважимо, що у цьому найбільш переконався відомий російський економіст М. І. Тургенєв (1789-1871), який (як писав І. Блюмін у передмові до його праці "Досвід теорії податків" (1818)) до кінця свого життя зберіг вірність теоретичним ідеалам Адама Сміта [565, с. 4]. Зазначений вплив простежується у наведеному його науковому творі, в якому він спробував обґрунтувати чотири положення класика політичної економії, назвавши їх чотирма правилами, які доповнені авторським п'ятим [565, с. 18-26]:

– перше правило – рівний розподіл податків: "Податки повинні бути розподілені між всіма громадянами в однаковій розмірності; пожертви кожного на загальну справу мають відповідати його можливостям, тобто доходу";

– друге правило – визначеність податків: "Сума податку, час і спосіб платежу мають бути визначені, відомі платнику і незалежні від волі збирачів";

– третє правило – збір податків у зручний час: "Податок з поземельного доходу або з будинків, який вимагається в той час, коли ці доходи будуть одержані, є податком, що сплачується у найбільш зручний час";

– четверте правило – дешевий збір податків: "Кількість пожертвувань, які здійснює народ, повинно, наскільки це можливо, дорівнювати доходу, який одержує від того уряд";

– п'яте правило – загальне правило при стягненні податків: "Податок повинен завжди стягуватись з доходу, зокрема з чистого доходу, а не з самого капіталу, щоб джерела державних доходів не вичерпувались.

Як видно зі змісту наведених правил, вони суттєво не відрізнялись від податкових принципів А. Сміта. Однак, на відміну від засновника класичної політекономії, російський науковець є більш категоричним у своїх висновках. Особливо це добре простежується в обгрунтуванні суті першого податкового правила, яке стосується рівномірності розподілу податків. Застерігаючи від можливого його порушення, М. І. Тургенєв пише: "Від нерівного розподілу податків між громадянами породжується ненависть одного класу народу до іншого, що стає причиною ненависті до самого уряду. Французька революція є жахливим прикладом того та іншого" [565, с. 21]. Звісно, така категоричність, яка підтверджена історичною практикою, надає даному податковому принципу ще більшої вагомості та вказує на його теоретико-практичну цінність. Можна припустити, що це і стало одним із головних аргументів класика, вчення якого в майбутньому зробило такий вплив на відомого російського економіста.

Звертає на себе увагу й те, що податкові принципи А. Сміта, які знаходили в подальшому своїх послідовників у не одному поколінні науковців, були спрямовані на захист прав податкоплатників. З цих причин за ними утвердились відповідні назви "велика хартія свобод платника", "декларація прав платника", "максимуми оподаткування" [450, с. 76], що вказували на пріоритет інтересів платника, відстоюючи його позицію щодо зменшення податкового навантаження, а відтак і відкидали будь-яке втручання держави у господарські процеси.

Звісно, що за таких умов сприйняття податкових максимумів класика як вченими, так і практиками, напевно, нелегко було щось подібне винайти та запропонувати для впровадження. Особливо якщо врахувати те, що всі ці нові розробки могли бути спрямовані на противагу встановленим принципам самого А. Сміта, які вже на той час були у центрі уваги компетентної аудиторії не лише на його батьківщині, але й далеко за її межами. Тим більшої вагомості у цьому зв'язку набувають наукові ідеї видатного фінансиста Адольфа Вагнера (1835-1917), представника німецької економічної школи XIX ст., який запропонував науковому світу нові підходи до принципів оподаткування, доповнивши тим самим класичні, й збільшив їх кількість до лев'яти [541, с. 55] (окремі автори у своїх працях називають десять [58, с. 16]) та об'єднав їх у 4 групи: [145, с. 17]

1. Фінансові принципи оподаткування (фінансово-політичні [572, с. 157] або фінансово-технічні, як зазначено у працях окремих авторів [537, с. 61]):

а) достатність оподаткування;

б) *еластичність, тобто здатність адаптуватися до державних потреб.*

2. Економічні принципи оподаткування:

а) правильний вибір об'єкта оподаткування;

б) оптимальна комбінація різних податків у таку систему, яка б враховувала наслідки й умови їх зміни.

3. *Етичні принципи оподаткування (іншими словами соціальні* [572, с. 157] або принципи справедливості [537, с. 61]), до яких належать:

а) всезагальність оподаткування;

б) рівномірність оподаткування.

4. Принципи податкового управління (загальноприйнята назва):

а) визначеність податку;

б) зручність сплати податку;

в) максимальне зменшення витрат на стягнення податків.

Слід зазначити, що на відміну від А. Сміта, який віддавав пріоритет платнику податку, захищаючи у своїх принципах його права, А. Вагнер на *перший план поставив інтереси держави, обґрунтовуючи свій вибір теорією* суспільних потреб (Social, public needs). Безумовно, *її основоположні ідеї не* могли не сприйматись, оскільки вони зачіпали інтереси кожного члена суспільства. Адже на основі цих положень було створено теоретичний взаємозв'язок податкових доходів з видатками держави, що вказувало на *регулюючу роль податків у суспільному житті. Це знайшло своє відображення* і у формулюванні фінансової *групи принципів оподаткування, яка була* поставлена ним на перше місце. З цього часу, як пише російський науковець В. М. Пушкарьова, принципи оподаткування стали представляти собою систему, яка враховувала як інтереси податкоплатника, так і держави з *пріоритетом останньої* [450, с. 76].

Особливістю формування фінансових принципів оподаткування А. Вагнера порівняно з класичними було й те, що німецький учений взагалі не вніс до першої їхньої групи положення про соціальну справедливість, якій науковцями того часу традиційно відводилось основне місце у цьому переліку. *Звісно, він не відкидав цього важливого максимуму, але на відміну від А. Сміта змістив його у третю групу. Такий підхід до групування податкових принципів* вказує на те, що науковець свідомо очікував його дотримання за рахунок певної їхньої субординації. Пояснити її можна передусім дією на початковому етапі першої групи податкових положень. Завдяки їм передбачалось створити блага для всіх членів суспільства за рахунок формування державних фондів *фінансових ресурсів, які вже потім могли розподілятись серед громадян.* Унаслідок цього значно підсилювалась регулююча функція податків, оскільки кожний платник мав бути зацікавленим у сплаті податків. Останнє відповідало теорії суспільних благ і не могло не сприйматись у суспільстві.

Однак, з іншого боку, це вказувало на те, що за такої організації системи оподаткування перевага надавалась фіскальній функції, яка, до того ж, простежувалась і в другій групі податкових принципів. Адже з її змісту було також очевидно, що система оподаткування має формуватись із певною

комбінацією податків та бути пристосованою до будь-яких змін. До них слід віднести й збільшення їхньої суми, що дозволяє вбачати у такому формулюванні фіскальний підхід до формування державних доходів.

Отже, світова фінансова наука в особі двох європейських учених зробила неоціненний внесок у формулювання податкових принципів. Причому, заслуга науковців полягає в тому, що вони концептуально та методично правильно підійшли до їх побудови. Теоретично, наведені положення починали формуватись від платника податку, захищаючи спочатку його інтереси, але й не заперечували права держави на свою частку, що простежувалось уже у першому податковому принципі А. Сміта, хоча пріоритет у них й надалі надавався податкоплатнику. І лише після того, коли суспільство усвідомило роль держави, що підкріплювалось теорією колективних потреб, стало можливим виокремити її домінуючу роль у цьому процесі. Саме останнє й дозволило А. Вагнеру сформулювати свої групи принципів оподаткування, які не відкинули тих, що були розроблені класиком політичної економії. Зовсім навпаки, він зумів їх не лише розширити, але й вкласти у них більш прагматичний зміст, який в однаковій мірі поєднував інтереси платника та держави, чого не зробив до цього жоден науковець.

У доповнення до наведеного варто додати, що у подальшому пошук оптимальних принципів оподаткування продовжувався науковцями не одного покоління. Особливо добре це спостерігалось у другій половині XX ст. Адже саме у цей час стали змінюватися пріоритети в регулюванні ринкової економіки, досить суттєве місце в яких відводилось податковим інструментам.

Тому спроби винайти оптимальну систему оподаткування дозволили сформулювати деякі групи наукових принципів, які стали все більше вживатись у наукових колах. Серед них доцільно виділити наступні: простота алгоритмів розрахунку окремих податків; відсутність дублювання; простота й економічність системи стягнення податків; стабільність; законодавче регламентування; пропорційність податкових зборів тій вигоді, яку в обмін може надати держава; рівність за доходами та правом громадян на оподаткування рівним податком; прийнятний розмір загального податкового тягаря; справедливість по горизонталі; справедливість по вертикалі; [99, с. 18], зрозумілість; зручність; обов'язковість; однократність; гнучкість й адаптивність [559, с. 347]; чіткість, прозорість і незмінність; забезпечення мінімальних витрат на стягнення податків [111, с. 166].

Поряд із таким значним їхнім переліком, який пропонується й сучасними науковцями, звертають на себе увагу концептуальні підходи до формування принципів оподаткування окремих зарубіжних економістів. Так, відомі апологети кейнсіанства П. Самуельсон і В. Нордхаус [466, с. 73] пропонують систематизувати їх за двома основними групами, виділивши у кожній з них по одному найбільш важливому принципу, а саме: перший – громадяни повинні сплачувати податки пропорційно до благ, які вони одержують від діяльності держави (підхід з позиції вигоди); другий – податки повинні залежати від розміру доходу та рівня добробуту податкоплатника (підхід з точки зору можливості платити).

Безумовно, такий підхід щодо уніфікації податкових принципів заслуговує уваги. Адже за такої багаточисельної їхньої кількості, яка почала формуватись ще з часів класика політичної економії, а пізніше значно доповнилась науковцями в інші періоди розвитку системи оподаткування, виникає необхідність їх впорядкування та віднесення до класифікаційних груп, які найбільше їм відповідають.

Тут доцільно зауважити, що подібне групування підтримується й деякими сучасними дослідниками з країн ближнього зарубіжжя, а також окремими вітчизняними економістами. Зокрема, російський науковець А. В. Бризгалін, пропонує виділяти три групи податкових принципів: організаційні, економічні та юридичні [46, с. 33-35].

Зазначену точку зору поділяють і вітчизняні економісти Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий та О. М. Десятнюк, які пишуть: "Сьогодні система принципів оподаткування настільки розширена, що їх можна згрупувати за певними ознаками і особливостями встановлення" [156, с. 110]. На основі трьох зазначених груп дані автори формують власний їхній перелік, віднісши до них такі: 1) економічні принципи (нейтральності (рівного податкового тягаря); господарської незалежності; справедливості; помірності; урахування інтересів; економічності); 2) юридичні принципи (встановлення податків законами; пріоритету податкового законодавства над неподатковим; заперечення зворотної сили податкового закону; принцип законодавчого врегулювання найважливіших елементів податку; сполучення інтересів держави і суб'єктів податкових відносин); 3) організаційні принципи (єдності податкової системи; рухомості (динамічності) оподаткування; стабільності податкової системи; множинності податків; вичерпного переліку податків).

До того ж зазначимо, що у науковій літературі економічного спрямування деякими практикуючими зарубіжними фахівцями спільно з вітчизняними фінансистами запропоновано власні ознаки групування принципів оподаткування. На нашу думку, заслуговує на увагу класифікація, якої дотримуються експерт Німецької консультаційної групи з питань економіки при Уряді України Ю. Конрад та вітчизняний економіст І. Луніна. Вони доводять, що сформульовані 4 групи принципів оподаткування: 1) фіскально-бюджетні; 2) політико-економічні; 3) соціально-етичні; 4) принципи, що стосуються правової і технічної сторін оподаткування, можуть бути використані як критерії оцінки діючої податкової системи України... [180, с. 30]. У даному підході приваблює те, що вказані автори також підтримують ідею систематизації принципів оподаткування за чотирма ознаками, запропонованими у свій час ще А. Вагнером, але з урахуванням сучасних особливостей. Причому, за своїм змістом ця група принципів передбачає реалізацію загального характеру оподаткування й не суперечить класичним податковим максимумам.

Загалом, з такою точкою зору можна погодитись. Адже в наведеній класифікації податкових принципів автори врахували науковий досвід, а також вимоги, які ставляться до побудови сучасної та ефективної системи оподаткування.

Слід зазначити, що наведена систематизація знаходить своїх прихильників і у працях інших відомих українських науковців-сучасників. Зокрема, як зазначає професор П. В. Мельник, дана класифікація є більш обґрунтованою..., вона найкраще відповідає фундаментальним ознакам, розробленим класиками оподаткування..., враховує сучасну теорію та практику оподаткування [262, с. 131].

Принципово погоджуючись із такою позицією науковців, вважаємо, що назва четвертої групи наведеної класифікації, все ж таки, потребує деякого уточнення. Більше всього, на нашу думку, цій вимозі відповідало б консолідуюче поняття – організаційні принципи оподаткування, оскільки правова сторона оподаткування має дотримуватись у всіх них. Адже кожна із цих груп у своїй основі повинна базуватись на нормах права. Якщо ж цю властивість надати лише одній класифікаційній групі, то тоді буде складно віднести до інших будь-який податковий принцип. Зокрема, у даний час важко навіть уявити, яким чином можна сформулювати фіскально-бюджетні принципи без дотримання у них правової основи оподаткування. Зазначене стосується й інших груп. Тому підтримуємо позицію професора П. В. Мельника, який, як зазначено вище, погоджується з такою систематизацією, але, на відміну від Ю. Конрада та І. Луніної, пропонує останню групу принципів оподаткування визначити як організаційну [262, с. 131].

Характеризуючи кожну з наведених груп, слід виділити специфічні особливості принципів оподаткування [262, с. 132], які притаманні для кожної групи та відрізняють їх за певними ознаками. Хоча в цілому усі вони взаємопов'язані та доповнюють одна одну. Так, до фіскально-бюджетної групи відносять принципи достатності, еластичності, здатності до збільшення, рухомість, вичерпний перелік загальнодержавних та місцевих податків.

Цілком очевидно, що зазначена група у більшій мірі передбачає дотримання інтересів держави під кутом зору формування та використання її доходів. З точки зору платника найбільш прийнятними є політико-економічні принципи, до яких належать спрямованість на економічне зростання, економічну нейтральність, економічну ефективність, стабільність, гнучкість та системність. Звісно, що кожний із наведених принципів є особливо важливим при побудові податкових відносин податкоплатника з державою з дотриманням гнучких критеріїв, які, на думку вітчизняного фінансиста А. І. Крисоватого передбачають необхідність зміни прийомів при певних соціально-економічних змінах у суспільстві, методів та форм державного регулювання економіки, зокрема і у сфері податків [197, с. 66].

Що стосується групи соціально-етичних принципів оподаткування, то цілком логічно, що до неї включають загальний характер, соціальну справедливість, відносну рівність зобов'язань, платоспроможність, рівномірність. Найбільш дискусійним у даному переліку, на нашу думку, є положення, яке стосується соціальної справедливості, дотриматись якого практично неможливо, оскільки, як писав у свій час російський економіст А. А. Соколов, від даного принципу оподаткування доводиться деколи відмовлятись під тиском фіскальної необхідності [537, с. 61].

Суттєвий вплив на систему оподаткування має організаційна група податкових принципів, зокрема, наочність, визначеність, зручність

(адміністративна і для платника), практичність і організаційна простота, контрольованість, максимальне зменшення витрат стягнення, чисельність, єдність. Причому, в їх дотриманні зацікавлені в однаковій мірі як платники податків, так і держава.

Свою систематизацію принципів оптимального оподаткування пропонує український економіст О. Р. Квасовський [166, с. 105], який виділяє три підходи до їх розроблення – державницький, підприємницький та конвергентний (бінарний). У принципі, не заперечуючи проти такої класифікації, оскільки вона найбільше характеризує основні концептуальні підходи до побудови податкових принципів їхніми авторами у минулому, а також вказує на породження подібних обґрунтувань у даний час, все ж таки, вважаємо, що деякі назви груп потребують окремих уточнень. У певній мірі це стосується першого, а також другого підходів. Адже у сучасних умовах дуже важко погодитись з тим, щоб державницький підхід не передбачав або не поєднував інтереси підприємців та суспільства в цілому. Мабуть, тоді це вже буде не державний, а підхід державників, які у більшій мірі захищають інтереси бюджету, ніж опікуються проблемами платників податків (підприємців). Тому, на нашу думку, найкраще дану групу можна охарактеризувати з позиції фіскально-бюджетного підходу, що відповідає пріоритету у формулюванні принципів оподаткування та не змінює поняття державницької позиції. Причому, як наведено вище, така точка зору, яка до того є більш обґрунтованою, підтримується й іншими дослідниками.

Поряд з цим потребує уточнень і назва другої групи підходів до побудови принципів системи оподаткування. З її змісту очевидно, що вона не враховує інтересів фізичних осіб – платників податків, які не належать до громадян-підприємців. Хоча цілком зрозуміло, що принцип соціальної справедливості та й інші, які наведено у даному переліку, в однаковій мірі мають стосуватись і цієї категорії суб'єктів податкових відносин.

Узагальнюючи наведені вище точки зору науковців, вважаємо, що дану систематизацію принципів оподаткування доцільно об'єднати в одну групу, виділивши її як першу класифікаційну ознаку, яка започаткована класиками політичної економії, а пізніше продовжена німецькою школою економістів та підтримується сучасними науковцями. Найбільше, на нашу думку, її відповідала б назва: "Принципи оподаткування за пріоритетами реалізації податкової політики". У цій групі, як нам вважається, пропонуємо виділити три основні підходи до формування податкових принципів, а відтак і їх підгрупи: 1) фіскально-бюджетні; 2) приватнопідприємницькі; 3) конвергентні (бінарні).

Згрупувавши принципи оподаткування за даною ознакою, можна стверджувати, що загалом вони утвердились і мають сталий характер (з урахуванням окремих особливостей). Беззаперечним є й те, що більшість з них ґрунтуються на результатах наукових досліджень Адама Сміта. Саме йому належать сформульовані та обґрунтовані в кінці XVIII ст. чотири податкові принципи, на основі яких ведуться постійні наукові полеміки. З цих причин науковці, які досліджують основи побудови системи оподаткування, незважаючи на свої наукові здобутки або їх відсутність, посилаються на той

чи інший податковий принцип А. Сміта, підтверджуючи цим самим загальновизнану теоретико-практичну цінність положень засновника класичної наукової школи. При всій своїй важливості принципи А. Сміта – загальність, справедливість, визначеність, зручність податків, як цілком слушно зауважують автори монографії "Сучасна теорія та практика оподаткування", завдячуючи їх простоті і зрозумілості, не потребують ніяких інших пояснень і ілюстрацій, крім тих, які містяться в них самих, вони стали "аксіомами" податкової політики [213, с. 66].

Визначаючи можливі принципи, які можуть реалізовуватись через податки у нашій державі, а відтак і у сільському господарстві, пропонуємо наступну їхню групу сформулювати за такою ознакою, зокрема: "У залежності від побудови системи оподаткування". Вважаємо, що до цієї групи доцільно включити такі підгрупи податкових принципів: 1) загальні (сформульовані корифеями фінансової науки, починаючи з часів А. Сміта); 2) національні (законодавчо затверджені в країні та передбачені для національної системи оподаткування); 3) особливі (сформульовані в країні, зокрема для системи оподаткування у сільському господарстві та окремих платників податків з метою врахування особливостей галузі, їхньої діяльності тощо (рис. 1.1).

Рис. 1.1. Класифікаційні ознаки принципів оподаткування.
Примітка. Розроблено автором.

Звісно, що перша підгрупа принципів оподаткування найчастіше називається науковцями і пропонується ними для практичного впровадження й має застосування у багатьох країнах з розвинутою ринковою економікою. В їх основу покладено загальновідомі положення – фіскальна достатність та еластичність; економічна ефективність; адміністративна простота; справедливість [541, с. 34], рівність можливостей, визначеність [558, с. 143], зручність та дешевизна стягування податків [57, с. 67].

Отже, до першої підгрупи мають увійти загальні принципи оподаткування, розроблені А. Смітом та його послідовниками. Безперечно, що цей звід податкових постулатів є найбільш обґрунтованим і сприймається як з теоретичної, так і з практичної точки зору. Причому, вони, на нашу думку, представлені у тій послідовності, яка найбільше відповідає ступеню їх важливості. Звісно, що до таких демократичних за змістом положень

національній системі оподаткування ще належить прийти. Певні кроки у даному напрямку вже зроблені. Проте через поспіх у їх досягненні допускається багато помилок, які в кінцевому підсумку не сприяють практичній реалізації класичних максимумів.

Таким чином, одним із важливих чинників, який зумовлює доцільність більш змістовного дослідження окремих, законодавчо встановлених, принципів у системі оподаткування України, є необхідність їх систематизації. Тому іншу їх підгрупу складатимуть ті, які затверджені в нашій країні Законом № 77/97 [381]. У найбільш загальному вигляді їм пропонується дати назву національних.

Однак, на відміну від принципів оподаткування, розроблених класиком політичної економії, за українським законодавством значно збільшено їх кількість (у даний час 12). Саме вони й складають окрему підгрупу податкових принципів, на яких повинна будуватись загальнодержавна, а відтак і система оподаткування у сільському господарстві. Це обґрунтування знаходить своє підтвердження і в працях вітчизняного науковця Д. І. Деми, який зазначає, що принципи оподаткування є єдиними для всіх підприємств і підприємців, незалежно від відомчої підпорядкованості, форм власності та форм організації бізнесу [122, с. 144]. Причому, дана підгрупа повинна бути по можливості максимально наближеною до загальних принципів оподаткування. Як відомо, їх кількість, назва й зміст приймається законодавчим органом країни і вони в сукупності є обов'язковими для дотримання як органами влади, так і всіма суб'єктами податкових відносин. Звичайно, принципи можуть змінюватись за структурою та змістом у залежності від економічної політики держави. Відрізнятиме цю підгрупу податкових принципів від класичних те, що вони можуть бути характерними для однієї чи декількох країн, економіки яких розвиваються в альтернативному напрямку та взаємопов'язані. Останнє особливо важливо в умовах інтеграції економіки нашої держави до країн Європейського Союзу та СНД.

Тут доцільно зауважити, що система оподаткування будь-якої країни має свої особливості, оскільки її побудова здійснювалась під впливом певних економічних і соціальних умов. Тому в різних країнах сукупність податкових принципів і податків також суттєво відрізняється за своєю структурою, кількістю, способами їх стягнення, податковими ставками, фіскальними повноваженнями різних рівнів влади, податковою базою та переліком пільг [296, с. 5]. Усе це в сукупності невипадково дозволяє окремим дослідникам стверджувати, що діючі у світі податкові системи є суто національними [175, с. 7].

Наведене в повній мірі стосується й нашої країни. Відправною точкою ренесансної ідеології системи оподаткування України став 1991 р., коли вона почала набирати сучасних рис, притаманних країнам з ринкової економікою. У першу чергу це стосувалось принципів оподаткування, які законодавчо закріплювались в нашій державі та були апробовані протягом десятиліть у багатьох країнах світу. Причому, багато в чому вони, як за змістом, так і за суттю, відповідали класичним, сформульованими у свій час А. Смітом. По суті, з їх прийняттям у нашій державі була спроба заснувати справедливу, стабільну та ефективну систему оподаткування. Залишалось лише на практиці

реалізувати задумане та дотриматись цих важливих положень. Мабуть, за такої ситуації не було б потреби у даний час виділяти в окрему підгрупу національні принципи оподаткування, що встановлювались в Україні законодавчо.

Однак, з досвіду нашої країни відомо, що, починаючи з періоду здобуття нею незалежності та з прийняттям у трьох нових редакціях Закону України "Про систему оподаткування" (з наступними змінами) від 25 червня 1991 р. [436]; від 2 лютого 1994 р. [380] та 18 лютого 1997 р. [381], суттєво змінювались, як за кількістю, так і за змістом законодавчо встановлені принципи побудови системи оподаткування (рис. 1.2). Тому, на нашу думку, важливим у стратегічному плані для перехідного періоду України була не відміна раніше діючих податків та їх заміна на нові, а необхідність умілого поєднання податкових принципів попередньої системи оподаткування з сучасною, що відповідають вимогам ринкової економіки. Саме останні мають важливіше значення для створення ефективної системи оподаткування, ніж назва податку.

Рис. 1.2 Ретроспективне становлення національних принципів оподаткування в Україні.

Примітка. Розроблено автором.

Тому принципи побудови системи оподаткування, як справедливо зазначає вітчизняний економіст, професор А. М. Поддєрьогін, значною мірою визначають податкову концепцію держави, її податкову політику [353, с. 4]. З

їх суті очевидним є те, що не всі вони можуть існувати ізольовано. Навпаки, деякі з них навіть неможливо розглядати окремо або відносити до іншої групи, оскільки вони взаємопов'язані з попередньою. Звідси очевидним є те, що у Законі №77/97 [381] їх доцільно розмістити у тій послідовності, яка найбільше відповідає важливості кожного з них, як це характерно для податкових принципів А. Сміта. Загалом, порівнюючи їх із постулатами класика, можна зробити деякі узагальнення.

По-перше, враховуючи розбіжність, яка простежується у кількості національних принципів оподаткування, затверджених законодавчо в Україні, зі сформульованими класиком політичної економії, слід визнати, що в цілому вони мають певну відповідність. Зазначене дає підстави для твердження, що в нашій державі процес становлення принципів оподаткування відбувся. І головне, що в цьому процесі було обрано правильний науковий підхід до їх формулювання.

По-друге, розробляючи податкові принципи, їх авторам необхідно пам'ятати, що ефективність функціонування системи оподаткування залежить не від їх кількості, а від того, наскільки вони дотримуються, починаючи із встановлення податків, зборів (обов'язкових платежів) та завершуючи цей процес оподаткуванням платників. Напевне, останнього найбільше не вистачало вітчизняній системі оподаткування. Особливо це стосується принципу стабільності, який у нашій країні порушувався найбільше.

Існуюча ситуація з національними податковими принципами викликає певну полеміку серед вітчизняних науковців. Зокрема, відомий український фінансист, професор А. М. Поддєрьогін взагалі веде мову про скорочення їх кількості, пропонуючи визначити найважливіші з них для побудови дієздатної системи, змінивши черговість постановки окремих принципів залежно від їх важливості [353, с. 4]. Більш виважену позицію в даному питанні займає український вчений, професор А. М. Соколовська. З цього приводу вона пише: "Доцільно переглянути визначені у ст. 3 (Закону України "Про систему оподаткування" – В. С.) принципи побудови системи оподаткування в Україні на предмет їх відповідності науковим принципам оподаткування, сформульованим корифеями західної фінансової науки" [539, с. 57].

У принципі не заперечуючи проти таких підходів вітчизняних економістів до формування податкових принципів та дотримуючись при цьому ідеї послідовної розбудови вітчизняної системи оподаткування, вважаємо, що досягти зазначеної вище мети можна за рахунок дотримання на першому етапі її побудови найнеобхідніших з них. Окрім цього, відстоюючи ідею послідовної розбудови вітчизняної системи оподаткування та дотримання в ній вже діючих податкових принципів, вважаємо за доцільне доповнити їхній перелік принципом прозорості. Адже за його відсутності у даний час громадськість не має достовірної інформації про механізм залучення коштів до бюджетів та державних цільових фондів, їх витрачання, податкових боргів у розрізі платників і сум переплат. Це особливо стосується останнього, оскільки про таке явище українське суспільство достеменно дізналось лише під час виборів Президента України в 2004 р., коли перевиконання Державного бюджету за

цей же рік сталось за рахунок сплати податків, які мали бути сплаченими в наступних звітних податкових періодах [170].

Вважаємо, що запропонований принцип, за його дотримання, дозволить захистити платника від необґрунтованої переплати коштів до бюджетів. Перевагою стане й те, що такі дані будуть відомі не лише обмеженій кількості осіб платника податку, але й іншим працівникам, громадськості, які й зможуть втрутитись і запобігти нелегітимному вилученню обігових коштів.

Поряд з цим, необхідно зазначити, що над розробленням та обґрунтуванням доцільності застосування найефективніших груп податкових принципів в Україні й нині працюють відомі фахівці, включаючи й іноземних радників при органах законодавчої та виконавчої влади. Співзвучним з цієї точки зору є звід принципів, який пропонується колишнім радником Верховної Ради України Н. Л. Стюбеном для функціонування ефективної податкової системи. Серед них західний фінансист виділяє основні вимоги до принципів, а відтак і до самої податкової системи, яка повинна: 1) забезпечувати надходження податків до бюджету; 2) бути нейтральною; 3) сприяти розширенню податкової бази; 4) залишатись справедливою; 5) не бути дискримінаційною у відношенні до одних платників податків та надавати переваги іншим; 6) бути прогресивною; 7) сприяти інвестиціям, економічному розвитку, конкурентоспроможності та працезайнятості; 8) бути стабільною та прогнозованою; 9) передбачати, щоб різні податкові закони були взаємоузгодженими; 10) бути якомога простішою та зрозумілою; 11) дотримуватись справедливого та чесного адміністрування податків [555, с. 6-10]. Однак, назвавши основні з них, даний автор доходить до висновку, що не всі принципи на практиці можуть бути реалізованими. З цього приводу він пише: "У світі, на жаль, не існує жодної податкової системи, яка б відповідала всім наведеним вище вимогам..." [555, с. 10].

Безсумнівно, у різних країнах дотримання цих та інших принципів оподаткування залежить від багатьох чинників, починаючи від економічної ситуації, і, закінчуючи податковою політикою, яку проводить держава. З даних причин вони суттєво відрізняються як за кількістю, так і за змістом у національних системах оподаткування кожної з наведених нижче країн. Так, у США ефективно діють принципи вигоди і платоспроможності, які передбачають достатнє охоплення юридичних і фізичних осіб, рівність оподаткування, доступність широким колам суспільства для розуміння податкової системи [122, с. 145.].

Дещо інше спостерігається у системі оподаткування Німеччини. У цій країні, поряд з іншими податковими принципами, особлива увага приділяється рівномірності оподаткування [300, с. 9].

Однією із характерних рис, зокрема системи оподаткування Швеції, є її соціальне спрямування, стабільність та передбачуваність (незмінність на протязі багатьох років загальних правил справляння податків), що проявляється у стабільності механізму оподаткування, який дотримується навіть за прийняття нового законодавства. Так, передбачений Законом "Про державний податок на доходи" порядок обчислення оподатковуваного доходу, що

функціонував у 90-х роках XX ст. базувався на Законі "Про комунальний податок", який був прийнятий ще у 1928 р. Він включав цілу підсистему місцевих і регіональних податкових відносин фірм і населення, передбачав оподаткування всіх одержуваних ними грошових надходжень не лише в готівковій та безготівковій формах, але й у натуральній, зокрема: від комерційної діяльності, служби, капіталу будь-якого тимчасового зайняття, земельної власності та іншої нерухомості [456, с. 58-60]. Однак, навіть за такої, здавалося б справедливої системи оподаткування, що функціонує у цій країні, з точки зору соціального захисту населення, не всі її сприймають однозначно. Так, як свідчать результати опитування американських дослідників, майже сто відсотків американців вважають, що вони не змогли б жити та працювати за шведської податкової системи [175, с. 7].

Як уже зазначено вище, третю підгрупу податкових принципів (особливих) нами пропонується сформулювати з тих, що найбільше враховують специфіку функціонування окремих платників податків та особливості формування у них фінансових ресурсів для виконання податкових зобов'язань перед державою. У першу чергу до них необхідно віднести і суб'єкти, які здійснюють свою діяльність у сільському господарстві.

Слід зазначити, що останніми роками спостерігається особливо помітне пожвавлення до цієї групи податкових принципів з боку вітчизняних економістів-сучасників і фінансистів-аграрників, а також російських науковців. Спроба їх наукової систематизації найбільш характерно проявляється у працях М. Я. Дем'яненка [118, с. 40-42], В. С. Загорського та І. Г. Благун [146, с. 96], М. Й. Хорунжого [591, с. 190], С. Н. Корюнова [186, с. 27], І. С. Кононова та Н. С. Родіонової [179, с. 6-7], С. В. Баруліна і Г. В. Жирової [25, с. 34], які, на нашу думку, безпосередньо та опосередковано доводять доцільність виокремлення в окрему підгрупу особливих принципів оподаткування. У найбільш загальному вигляді наведені ними положення відображають досить прагматичні вимоги щодо її побудови, серед яких: висока розвиненість регулюючої функції; динамізм, "чутливість" до змін у формуванні доходів; зручність способу, дати, механізму справляння податків для їхніх платників; нейтральність системи оподаткування щодо різних сфер економічної діяльності та форм господарювання; чітке визначення об'єктів оподаткування, посилення оподаткування бартерних операцій; вирівнювання економічних умов господарювання для всіх сільськогосподарських товаровиробників, що мають різні за родючістю земельні угіддя та працюють у різних природно-кліматичних умовах по відношенню до ринків збуту й постачання; вилучення частини підприємницького прибутку для фінансування загальнодержавних потреб, у якому сільське господарство повинно брати участь на рівні з усіма іншими галузями національної економіки; сприяння регулюванню темпів і напрямів розвитку галузі; збереження стабільного загального рівня платежів до бюджету по відношенню до виручки та прибутку сільськогосподарських товаровиробників; дотримання механізму стягнення податків, який враховував би особливості відтворення у сільському господарстві та рух грошових потоків; заміна єдиним податком сукупності інших загальнодержавних податків;

співіснування єдиного податку з частиною інших загальновстановлених платежів; максимальне врахування можливих особливостей господарювання платників єдиного податку за рахунок використання різних коригувальних коефіцієнтів та встановлення безпосереднього переліку інших податків; спрощення обліку та податкової звітності; запровадження принципу обов'язковості при переведенні на спеціальний режим оподаткування та ін.

Безумовно, таке теоретичне розмаїття наукових думок, ідей і підходів до формулювання податкових принципів свідчить про намагання кожного із авторів виділити найхарактерніші особливості, які ще не враховані розробниками податкових законів, та запропонувати їх для оптимальної системи оподаткування. Самоочевидним є те, що сформована таким чином підгрупа податкових принципів зможе реалізовуватись через окрему підсистему – систему оподаткування у сільському господарстві. Головною метою цієї підгрупи є специфічний характер її дії. Тобто, податкові принципи даної групи максимально мають враховувати особливості сільського господарства, а відтак – передбачати сприятливі умови для оподаткування податкоплатників цієї галузі та вміло поєднувати їхні інтереси з потребами держави. Йдеться не про встановлення чергової преференції, а саму основу, на якій має базуватись система податків, передбачена для сільгоспвиробників. Тому бажано, щоб будь-який податковий принцип, який передбачається сформулювати для цієї підгрупи, мав специфічний зміст, за яким його можна було б класифікувати за такою ознакою.

Поряд із цим, розробляючи особливі принципи оподаткування (як і для інших підгруп), необхідно пам'ятати, що не від їхньої кількості залежить ефективність системи оподаткування у сільському господарстві, а від того, наскільки вони дотримуються. Причому значна кількість лише спотворюватиме основне їхнє призначення і перетворить їх у правила (порядок) оподаткування, які розробляються відповідно до перших. Тобто, принципи оподаткування є набагато ширшим поняттям і можуть передбачати багато різних особливостей, які необхідно враховувати вже у податковому механізмі. Водночас, кожне правило є продовженням принципу оподаткування. Адже завдяки першим вдається більш його деталізувати, визначити суть і зміст, передбачити напрям дії, встановити, у якому елементі системи оподаткування він проявиться найкраще. Причому, до виконання даного завдання необхідно підходити виважено, враховуючи інтереси всіх зацікавлених сторін, як платників податків, так і бюджетів.

Повчальним з цього приводу є досвід нашої країни у спробі вирішити одну із важливих проблем, зокрема, зменшення податкового тягаря у вузькому аспекті, відкидаючи при цьому комплексний підхід. Так, списуючи податкову заборгованість згідно з Законом України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181-III [429] (Закон № 2181), яка виникла станом на 1 грудня 1999 р. та розстрочуючи ту, що утворилась у період з 1 січня 2000 р. до 1 січня 2001 р., ініціатори цього заходу одночасно не передбачили негативного впливу на платників податків з високою податковою культурою, які

добросовісно виконали свої зобов'язання ще задовго до його проведення. Тож, не зловживаючи правом (під "зловживанням правом" (abus de droit) пропонується розуміти результат юридичних побудов, які здійснюються з метою повного або часткового звільнення від податку [603, с. 35]), та, виконуючи чесно обов'язки зі сплати податків, останні були поставлені у не зовсім коректні умови. Окрім того, сплачені ними суми не давали їм ніяких стимулів (задоволень), крім розчарувань, оскільки їх конкурентам (які могли навіть зловживати таким правом) зазначена заборгованість списувалась. Отже, у виграші залишились платники податків, які могли недобросовісно ставитись до розрахунків з бюджетом, та ті, хто дійсно не міг їх сплатити з об'єктивних причин. Можна лише здогадуватись, яким чином це вплинуло на подальшу сплату податків добросовісною категорією податкоплатників, які на практиці відчули *несправедливий розподіл податкового тягаря* та *порушення* засадних основ оподаткування.

Виходячи з вищенаведеного та враховуючи наукові підходи до *встановлення особливих податкових принципів для системи оподаткування* у сільському господарстві, вважаємо, що до їх переліку доцільно включити ще один. Тут мається на увазі принцип збалансованості фіскальної і регулюючої функції. Таке поєднання двох важливих функцій податків в одному принципі, за умови його дотримання, сприятиме врахуванню інтересів бюджетів та платників податків. Звичайно, аподиктичний пріоритет першої з них в умовах недостатності фінансових ресурсів у бюджеті й надалі домінуватиме. Однак ми повинні визнати, що подібного потребує й інша сторона, яка очікує від держави гнучкого підходу до регулювання її діяльності з використанням різних податкових інструментів. І лише за умови збалансування названих функцій, а відтак інтересів бюджету й податкоплатника, на практиці можна буде сприяти ефективності функціонування оптимальної системи оподаткування як національної, так і у сільському господарстві.

Таким чином запропонована систематизація податкових принципів за двома найхарактернішими ознаками матиме як теоретичне, так і практичне значення. Адже наведені підгрупи податкових принципів сприятимуть їх впорядкуванню та у найбільшій мірі відповідатимуть призначенню, яке в них закладено їхніми розробниками. Причому, їх кількість у кожній групі має бути оптимальною, а кожен з них змістовним за своєю суттю. Вважаємо, що таке їх групування дозволить: 1) порівняти діючі принципи оподаткування з класичними; 2) виключити можливість їх дублювання; 3) виділити специфічні риси, характерні для України в цілому й галузі сільського господарства зокрема; 4) запровадити на практиці найефективніші з них.

1.3. Теоретична суть системи оподаткування у сільському господарстві

Науковий аналіз розвитку системи оподаткування у сільському господарстві вимагає пізнання внутрішньої її побудови та відносин, що регулюють сукупність податків і зборів, забезпечують зв'язок з національною

податковою системою, створюють умови для їх сплати, сприяють контролю й застосуванню примусових заходів відповідальності за порушення податкового законодавства. Зважаючи на позитивні та негативні періоди існування для сільського господарства, в усі часи актуальною залишалась проблема вибору оптимальної системи оподаткування сільгоспвиробників, що має свої особливості, є досить складною через її багатоаспектність, складність взаємозв'язків і взаємозалежностей елементів самої системи. Проведений аналіз етапів її становлення дозволяє зробити висновок про доцільність виокремлення в національній системі оподаткування підсистеми особливої галузі, до якої належить сільське господарство. Цей висновок ґрунтується на тій закономірності, що сільське господарство на всіх етапах розвитку системи оподаткування було одним із основних платників податків, починаючи з натуральних зборів та повинностей, мало властиві йому об`єкти оподаткування та особливий порядок сплати. Тому важливим напрямом її подальшого розвитку є дотримання тенденцій податкової гармонізації з національною системою оподаткування, до якої науковцями ставиться ціла низка вимог.

Майже в кожній із запропонованих авторами вимозі до системи оподаткування у ній вбачається інструмент соціально-економічної політики, яка має стимулювати господарську і підприємницьку ініціативу [335, с. 9], бути стабільною протягом мінімум трьох-п'яти років [583, с. 181], поліпшувати фінансовий стан підприємств [140, с. 85], знаходити шляхи підвищення податкових доходів держави, ґрунтуватись на загальноприйнятих принципах економічної теорії про рівність, справедливість і ефективність оподаткування [198, с. 30]. Однак для реалізації цих положень необхідне наукове обґрунтування побудови системи оподаткування. Ряд учених-економістів нашої країни [213, с. 69; 201, с. 51-52] зазначають, що науковий підхід до її побудови передбачає: системність, встановлення визначальної бази цієї системи, створення правової основи, визначення принципів, на яких має будуватись податкова система, та основних критеріїв оцінки її ефективності [262, с. 122] через виявлення передбачуваних або реальних наслідків податкового впливу на підприємців [99, с. 22].

Не заперечуючи, в принципі, зазначені підходи до побудови системи оподаткування, слід відмітити, що з практичної та теоретичної точок зору неможливо побудувати досконалу систему оподаткування, яка задовольняла б одночасно як платників, так і державу. Особливо, коли взяти до уваги те, що в Україні лише станом на 1 жовтня 2003 р. було зареєстровано 683,9 тис. юридичних осіб – платників податків [314]. Очевидно, що врахувати інтереси такої кількості платників дуже важко. Тому, на нашу думку, необхідно досягати оптимуму в поєднанні цих інтересів, що також, як стверджують окремі автори, є однією із найскладніших економічних проблем [243, с. 13]. Це має особливо важливе значення при оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників. Адже вже не один рік серед науковців ведеться полеміка щодо врахування у системі оподаткування особливостей в обкладанні аграрного сектора. Разом з тим світовий досвід та вітчизняна практика переконують у доцільності визнання існування таких особливостей. Та й чи може бути досконалою система оподаткування для сільського господарства, якщо не враховувати специфічних умов, характерних для цієї галузі.

Поряд з цим необхідно зазначити, що у сучасній економічній літературі ще не вироблено єдиного методологічного підходу до трактування сутності поняття "система оподаткування". Більше того, деякими дослідниками [328, с. 42] ця дефініція ототожнюється з поняттям податкової системи, що, на нашу думку, не є адекватним.

В інших літературних джерелах економічного спрямування [344, с. 42; 108, с. 3], в яких розглядаються теоретичні основи податкової системи, навпаки, дана категорія подається у вузькому значені, як сукупність податків та зборів, що у більшій мірі відповідає системі оподаткування. У цілому, проведений аналіз деяких наукових праць [213; 541; 262] та окремих публікацій вітчизняних економістів у фахових виданнях [258] свідчить про необхідність уточнення цих двох різних термінів. Адже кожен із них має своє призначення та посідає певне місце у сфері оподаткування. Зауважимо, що найбільш поширеним в економічній літературі є визначення, коли під податковою системою розуміють сукупність установлених у країні податків [344, с. 42], зборів (інших обов'язкових платежів) до бюджетів різних рівнів та державних цільових фондів [108, с. 3].

Однак з таким спрощеним визначенням податкової системи в даний час погодитись важко, оскільки це поняття є набагато ширшим. Мабуть, з цих причин деякі українські дослідники невипадково звертають увагу на значну кількість визначень податкової системи, які, на їхню думку, різняться за ступенем відображення фінансових відносин, що є причиною недостатньо глибокого їх аналізу і, навіть, породжує суперечливі та помилкові висновки [258, с. 78]. Тому ми поділяємо точку зору науковців, зокрема, вітчизняних економістів – професора А. М. Соколовської [541, с. 27-33], а також В. М. Мельник [258, с. 79], які пропонують розглядати податкову систему як багатоперспективну з декількох точок зору (хоча далі їхні підходи до її побудови також суттєво відрізняються, за винятком першої підсистеми). По-перше, як систему нормативно-правових актів, перш за все – податкових законів і підзаконних актів з питань оподаткування, що регулюють відносини між різними суб'єктами податкового процесу. Звісно, що у цьому випадку даними авторами надається перевага правовому регулюванню, що й складає окрему підсистему у податковій системі держави.

По-друге, на другому рівні (господарської практики професором А. М. Соколовською) податкову систему пропонується розглядати як сукупність взаємопов'язаних, взаємоузгоджених податків, побудовану відповідно до наукових принципів оподаткування [541, с. 29]. Особливістю цієї підсистеми є те, що вона формується на основі певних загальнообов'язкових платежів, які є елементами податкової системи держави.

У свою чергу, В. М. Мельник включає до даного рівня підсистему податкових органів у широкому розумінні та передбачає в ній не лише податкову службу, але й інші державні органи виконавчої влади, на які, відповідно до законодавства, покладено обов'язки з контролю за нарахуванням, сплатою й стягненням податків і зборів. Поряд з цим науковець пропонує й третю підсистему – підсистему застосування податкового законодавства (адміністрування податків), що являє

собою управлінську діяльність з організації процесу оподаткування відповідно до законодавчих і нормативних актів держави [258, с. 78-79].

Із наведеного вище науковці роблять узагальнення складових податкової системи, під якою професором А. М. Соколовською пропонується розуміти: "Складну систему з багаторівневою структурою, що на глибинному рівні дослідження становить сукупність податкових відносин, регламентовану нормами фінансового права, закріпленими в податкових законах та інших нормативно-правових актах з питань оподаткування" [541, с. 33]. Тоді як, на думку В. М. Мельник, найбільш даному поняттю відповідає дещо інше визначення: "Податкова система – система, що складається з таких елементів: податкових органів, податкового законодавства та практики його застосування, сукупності податків, зборів, мита та інших платежів, які стягуються у встановленому порядку [258, с. 78-79].

Безсумнівно, така структуризація податкової системи вказує безпосередньо на основні її елементи, які характерні лише для цієї фінансової категорії, хоча окремі з них відносяться до системи оподаткування. Однак саме на цьому варто зосередити увагу, оскільки це якраз і є тією причиною, що не сприяє розмежуванню дефініцій "система оподаткування" та "податкова система". Погоджуючись із зазначеним підходом авторів, ми теж вважаємо, що податкова система за своєю суттю є поняттям більш ширшим, оскільки включає в себе не лише сукупність податків та зборів, але й визначає інші її складові.

Водночас зазначені визначення податкової системи держави вказують на її загальну побудову та формують уявлення не лише про її основні елементи, але й відображають тісний зв'язок між ними, який відбувається через певні податкові відносини, що регулюються нормами права. Причому, кожна підсистема пов'язана з іншою, доповнює та створює умови для існування наступної, і навпаки. Адже не можна достатньо ефективно застосовувати податкове законодавство, якщо не функціонують нормально попередні підсистеми. Це аксіома, з якою неможливо не рахуватись. І це потрібно визнати.

Наступна група вітчизняних науковців, зокрема А. І. Крисоватий та О. М. Десятнюк, пропонують розглядати податкову систему ще в більш глобальному розумінні цього поняття, 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 відповідальність за порушення податкового законодавства [201, с. 50]. Майже подібної думки дотримувався відомий вітчизняний фінансист, професор О. Д. Василик, який, окрім сукупності встановлених законодавством держави податків, зборів, відрахувань й інших платежів до бюджетів, виділяв у цьому понятті й фінансові інститути, а також всю інфраструктуру, пов'язану з обрахуванням, обліком, контролем і своєчасною сплатою обов'язкових платежів [58, с. 26]. Тут доцільно зауважити, що дані визначення відображають майже весь податковий процес, характерний для сфери оподаткування, включаючи й управління податковою системою. Тому таке поняття даної категорії, на нашу думку, є більш обгрунтованим, оскільки його зміст стосується в цілому податкової системи держави, яка саме і сприяє проведенню цих процесів за допомогою органів виконавчої влади.

Беручи за основу наведені міркування, розглянемо наступні важливі аргументи, що стосуються обґрунтування дефініції "система оподаткування". Водночас зауважимо, що в науковій літературі вона також не має однозначного визначення. Більше того, в окремих працях автори наводять її у тій формі, яка, як нам видається, уже більше стосується змісту податкової системи, а не системи оподаткування. Зокрема, на думку авторів Основ податкового права, опублікованого за редакцією професора Н. П. Кучерявенко, під системою оподаткування пропонується розуміти: "Сукупність податків, зборів і платежів, законодавчо закріплених у даній державі; принципів, форм і методів їх встановлення, зміни або скасування; дій, що забезпечують їхню сплату, контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства [328, с. 42]. Безумовно, таке розгорнуте визначення небезпідставно спонукає до думки, що її суть у більшій мірі відповідає податковій системі держави в цілому. Адже до даного поняття включено форми та методи встановлення податків, включаючи їх запровадження та скасування, а також контроль і відповідальність за порушення податкового законодавства. Проте останнє стосується не системи оподаткування, а перш за все податкового менеджменту, який функціонує в податковій системі держави. Звертає на себе увагу й те, що наведене визначення поняття податкової системи суттєво не відрізняється від того, яке наводять попередні автори (А. І. Крисоватий та О. М. Десятнюк).

У зв'язку з цим, цікавими є підходи до обґрунтування даної категорії думки наступної групи вітчизняних економістів, зокрема О. Д. Данілова та Н. П. Флісак, які, на наш погляд, наводять більш змістовне визначення поняття системи оподаткування, що дозволяє його відокремити від дефініції "податкова система". Як пишуть зазначені автори: "Система оподаткування – це сукупність встановлених у країні податків і зборів та обов'язкових платежів, які взаємопов'язані між собою, органічно доповнюють один одного та мають різну цілеспрямованість" [114, с. 18]. Принципово не заперечуючи проти такого визначення, все ж таки вважаємо, що його також потрібно дещо уточнити, оскільки в ньому відсутня законність встановлених податків і зборів та обов'язкових платежів. Адже під цим поняттям можна розуміти й ті збори, які існують в тіньовій економіці на зразок "рекетирських поборів". Та й навіть серед тих платежів, що стягуються в Україні, не всі мають законну основу, але вони таки сплачуються населенням. Йдеться про самооподаткування, яке в окремих сільських радах діє й у даний час, хоча відповідним законодавством визначено чіткий перелік загальнодержавних і місцевих податків та зборів, серед яких такий вид платежу не зазначається.

Вважаємо, що реалізувати зазначені правові норми та правила можливо у понятті, яке дають системі оподаткування вітчизняні економісти Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова та Н. О. Ільєнко Так, на думку цієї групи авторів: "Система оподаткування в Україні являє собою сукупність податків і зборів – обов'язкових платежів до бюджетів та внесків до державних цільових фондів, що справляються у визначеному порядку" [564, с. 179]. І хоча дане визначення також потребує деякого коригування, але на відміну від попереднього у ньому вже простежується думка (хоча прямо це також не зазначено), що дана

сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) зараховується до бюджетів та державних цільових фондів. Безперечно, такий підхід вказує на законність їх зарахування, а відтак і на доцільність сплати. Однак останнє якраз і вимагає узаконення, чого не відчувається у наведеному науковцями визначенні. Адже саме на цьому акцентується увага у Законі № 77/97, в якому чітко прописано: "Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування" [381]. По суті, між наведеним вказаними науковцями визначенням та затвердженим у законодавчому документі суттєвої різниці немає, за винятком того, що в останньому наголос робиться на порядку стягнення податків, який встановлений законами України.

Дещо інший зміст в основу дефініції "системи оподаткування" пропонує вкладати О. Р. Романенко. Так, зазначаючи те, що у податковій теорії найчастіше використовуються терміни "податкова система" і "система оподаткування" вона пише: "Останній термін характеризується як процес установлення і справляння податків, тобто такими елементами – платник, об'єкт оподаткування, ставка тощо – та механізм обчислення і сплати податків" [458, с. 130-131]. З огляду даного підходу стає зрозуміло, що даним автором пропонується взагалі відмовитись від традиційного включення до даного визначення сукупності податків та зборів (обов'язкових платежів) як це наведено вище, а рекомендується розглядати лише процес їх встановлення та справляння. Однак, на нашу думку, процес запровадження податків стосується в основному законодавчої влади, тобто державного управління, а тому його доцільно віднести до податкового менеджменту, а відтак і до податкової системи.

Здійснений аналіз усіх вказаних вище методичних підходів дозволяє усвідомити, наскільки складними і комплексними є дефініції "податкова система" і "система оподаткування". Тому розмежування даних понять, на нашу думку, є однією з передумов не лише коректного трактування цих різних за значенням фінансових категорій, але й необхідністю, пов'язаною із їхнім сприйманням з метою прийняття ефективних рішень у сфері податкової політики. Для вирішення цього завдання звернемось до терміна "система оподаткування", який включає в себе два різних за значенням словосполучення, які й будуть об'єктом нашого аналізу.

Спочатку спробуємо визначитись із терміном "система" взагалі. Зазначимо, 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 або принципами [569, с. 144]. Зауважимо, що у даний час найбільш коректним та загальноприйнятим можна вважати визначення системи, яке наводить російський економіст В. С. Соловйов. Як пише науковець: "Під системою розуміють сукупність функціонально взаємозв'язаних елементів (об'єктів), що являють собою цілісне утворення або мають властивості цілісності [547, с. 19]. Важливим також є визначення системи як сукупності принципів, покладених в основу певного вчення [528, с. 617].

Отже, у наведених визначеннях сутність поняття системи пов'язується, в основному, з цілим, що складається із сукупності частин, в основу якого покладено певні принципи. Таку цілісність системи оподаткування, на нашу думку, можуть складати її елементи, до яких належать податки, збори (обов'язкові платежі), внески до державних цільових фондів, що сформовані за певними принципами при їх прийнятті парламентом. Безумовно, що ці принципи мають реалізовуватись через систему податків. Важливим тут є те, що саме податки є елементами цієї системи. Якщо виходити з того, що її елементами є платник, об'єкт оподаткування, ставка тощо (хоча цього ніхто не заперечує, бо вони такими є, але стають ними дещо пізніше), то ми повинні визнати, що, не маючи податку, ми вже маємо елемент системи оподаткування. Але ж якщо немає першого (податку), то й не може бути другого, тобто платника податку, ставки і т. ін. Тут важливо зрозуміти, що податок, в свою чергу, також має складові елементи, зокрема, ставку, базу оподаткування. Тобто одна система здатна утворити властиву їй підсистему, яка не заперечує, а лише доповнює її новими зв'язками та елементами.

Розглядаючи наступний термін, зокрема "оподаткування", насамперед, зауважимо, що в економічній літературі суттєвих розбіжностей у трактуванні даного поняття не спостерігається. Найбільш прийнятним, на наш погляд, є визначення, яке дає угорський економіст М. Гяде, який пише: "Оподаткуванням називається обкладення податками або обов'язковими виплатами на користь уряду з метою створення реальних ресурсів, у першу чергу для державної діяльності" [111, с. 165]. Майже подібний підхід щодо обґрунтування цієї фінансової категорії використовується у працях вітчизняних авторів. Так, у Фінансовому словнику А. П. Загороднього, Г. Л. Вознюка та Т. С. Смовженка його трактують як "... узаконене державою обкладання податками юридичних осіб і громадян [144, с. 306].

Наведене дозволяє зробити узагальнення, що у даному визначенні характерною ознакою є узаконена державою дія на обкладання платників відповідними податками, зборами (обов'язковими платежами) та внесками, які в своїй сукупності, побудові та методах обчислення, за визначенням В. М. Родіонової, реалізують певні принципи [580, с. 332]. Очевидно, що встановлена їх сукупність створює і зобов'язання для держави та податкоплатника. Перша має довести відповідний їх перелік до другого з дотриманням встановлених принципів, а другий – бере на себе обов'язок їх сплачувати. Останнє якраз і відрізняє систему оподаткування від податкової системи, оскільки перше поняття передбачає реалізацію податкових принципів через добровільну сплату податків, виходячи із сучасного їх розуміння та необхідності, тобто як обов'язку кожного, який, на думку В. Л. Андрушенка і Ю. І. Ляшенка, має бути рівнозначний усвідомленому моральному принципу: "Я можу, значить, я повинен" [8, с. 40]. Звісно, що за низької податкової культури платників до них вживатимуться примусові заходи з боку податкової служби, яка, як зазначено вище, вже відноситься до іншої підсистеми – податкової системи держави. І, навпаки, при добровільному виконанні податкоплатниками своїх обов'язків з їх сплати, державі необхідно буде лише

забезпечити зрозумілий процес самого обкладання, дотримуючись, звісно, задекларованих нею принципів оподаткування.

У продовження до вищевикладеного слід зауважити і на те, що останнім часом в економічній літературі поряд із системою оподаткування небезпідставно стали загальновживаними інші терміни, які також потребують деякого уточнення та певного обґрунтування. Адже у вітчизняних наукових працях [220, с. 101; 155, с. 36] і виданнях практичного спрямування [324, с. 5] їх автори називають її в одному випадку загальною, а в іншому – звичайною системою оподаткування, що, як нам видається, не може сприйматись однозначно, хоча із запровадженням спеціальних податкових режимів таке розмежування є цілком логічним як з позиції впорядкування дефініцій, так і з точки зору практичного застосування у податковому законодавстві. Однак, розглядаючи ці різні за значенням словосполучення, якими автори намагаються надати дещо іншого статусу системі оподаткування, вважаємо, що кожне з них не може повністю відображати її зміст. Тому, на нашу думку, найбільш її відповідатиме назва загальнодержавної системи оподаткування, яка є глобальною у порівнянні з іншими, що встановлені на території країни.

Підсумовуючи вищенаведений аналіз, зауважимо, що загальнодержавну систему оподаткування нами пропонується розглядати як законодавчо визначену сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, передбачених для обкладання платників, у побудові порядку обчислення й сплати яких реалізуються податкові принципи.

Причому, із наведеного визначення стає зрозумілим і те, що далі розширювати його немає сенсу. В іншому випадку його буде навіть важко сприйняти. Та й коли в ньому навіть врахувати деякі особливості, зокрема сільськогосподарської галузі, то це суттєво не вплине на сприйняття даного поняття. Але й не визнавати цих особливостей також не можливо, бо вони таки існують. І знову ж таки підтвердженням цьому є введення в Україні з 1999 р. фіксованого сільськогосподарського податку для сільгоспвиробників, який, на думку відомих вітчизняних фінансистів, професора О. Д. Василика і К. В. Павлюка, запроваджено з метою спрощення системи оподаткування в галузі сільського господарства та механізму сплати сільськогосподарськими товаровиробниками податків [61, с. 252]. Отже, вказані автори звертають увагу не лише на особливий порядок сплати податків у сільському господарстві, але й на окрему підсистему, утворену в системі оподаткування нашої країни.

Ще більш симптоматичною у даному питанні є думка академіка М. Я. Дем'яненка, який, розглядаючи причини зростання податкового тягаря на сільгоспвиробників, також погоджується з тим, що система оподаткування у сфері сільськогосподарського виробництва потребувала суттєвих змін для стимулювання збільшення обсягів виробництва продукції, підвищення її якості та прибутковості [583, с. 238]. У принципі погоджуючись з такими висновками, треба наголосити й на тому, як справедливо зауважує академік М. Я. Дем'яненко, який пише: "У сільському господарстві була певна податкова система, яка формувалась і удосконалювалася тривалий час... не на пустому місці, як традиційно вважається, тут були певні напрацювання і практичний досвід" [558, с. 142].

Таким чином, вітчизняні науковці не опосередковано, а безпосередньо визнають існування системи оподаткування в галузі (сфері) сільського господарства, яка повинна передбачати особливий механізм сплати податків та сприяти розвитку аграрного виробництва. Згодом практична реалізація цього положення стала простежуватись у податкових законах, а відтак і в сплаті податків, характерних лише для платників цієї галузі. Останнє дало підстави представникам контролюючих органів також сприйняти ці особливості та виділити три напрями в оподаткуванні сільгоспвиробників. Причому, відстоюючи дану точку зору, вони вважають такий захід з боку держави певним нововведенням для сільськогосподарських підприємств, яке особливо простежувалось із запровадженням у кінці 90-х років трьох способів сплати податків: *1) звичайної системи оподаткування*; 2) спрощеної системи оподаткування (єдиний податок); 3) фіксованого сільськогосподарського податку [324, с. 5]. Хоча з позиції даного дослідження не можна однозначно погодитись з тим, що виокремлені підсистеми повинні класифікуватись як "спосіб сплати податків", на чому варто зупинитись окремо.

Загалом, як видно з наведеного вище, науковцями, а також органами різних гілок влади на державному рівні визнано необхідність і введено особливий порядок сплати обов'язкових платежів сільськогосподарськими підприємствами. Одним із них є фіксований сільськогосподарський податок, під яким розуміють податок, що не змінюється протягом визначеного терміну і справляється з одиниці земельної площі [2, с. 238]. Водночас, сам фіксований сільськогосподарський податок увібрав у себе окрему сукупність податків, які сільськогосподарські підприємства не сплачують.

Очевидно, що з його запровадженням загальновстановлена сукупність податків для сільськогосподарських підприємств значно зменшується за їх кількістю. Це створює окрему підсистему платежів, які й надалі безпосередньо віднесені до загальнодержавної системи оподаткування. Тут не важливо, яка їхня кількість входить до цієї підсистеми. Важливо інше, зокрема, як ця підсистема побудована та чи ефективно вона діє. І якщо остання не впорядкована та в ній не дотримуються основні принципи, то й не може бути самої системи оподаткування, а існуватиме лише перелік податків, зборів (обов'язкових платежів). Тому, як правильно зауважує вітчизняний економіст, професор П. В. Мельник, ефективність податкової системи значною мірою забезпечується саме перевагами системного підходу. Він потребує не допускати ні взаємного накладення податків, ні розривів між ними [262, с. 123], а також не вступати в протиріччя з системою оподаткування в цілому і з окремими її елементами, як зазначають деякі інші відомі українські науковці [108, с. 16].

Принципово не заперечуючи проти такого підходу науковців до цілісності системи оподаткування, вважаємо, що аналогічного обґрунтування потребують й інші її складові. Для цього доцільно звернутись до розуміння самої суті системи як такої та тих вимог, які ставляться до її побудови. Зауважимо, що у сучасній економічній літературі [571, с. 14-19] науковці виділяють чотири основні властивості систем: 1) цілісність (система розглядається як ціле, яке може ділитись на компоненти, що існують лише за наявності цілого, тобто останнє є основою

теорії систем); 2) взаємозалежність і взаємодія системи та зовнішнього середовища (система реагує та розвивається під впливом зовнішнього середовища, не втрачаючи при цьому якісні властивості, що забезпечують відносну стійкість та адаптивність її функціонування); 3) структурованість (під структурованістю розуміється сукупність компонентів та їх зв'язків, що визначають внутрішню будову і організацію об'єкта як цілісної системи); 4) ієрархічність (кожна система (підсистема) може розглядатись також як компонент більш глобальної системи).

Об'єктивна необхідність організації будь-якої системи як цілого, що складається з окремих частин, розкрита, зокрема, А. А. Богдановим у його працях з тектології – загальній організаційній науці. Як зазначає вказаний автор, організаційний підхід до досліджень будь-якої системи означає вивчення її з точки зору взаємозв'язку всіх її частин та відносин зі всіма зовнішніми системами. На його думку, об'єктивність взаємодії кожного із елементів системи слід розглядати з позиції наявності таких протилежних якостей як активність та опір: "Елементи будь-якої організації, будь-якого комплексу, який вивчається з організаційної точки зору, зводиться до активності та опору" [35, с. 119]. Зрозуміло, що ступінь організованості системи залежить від взаємодії та співвідношення цих якостей. Тому, як справедливо підкреслює А. А. Богданов, там, де стикаються активності та опір, практична сума, втілена в практичних результатах, залежить від способу співвідношення тих та інших; і для цілого ця сума збільшується на тій стороні, на якій створення більш стрункe або "гармонійне", вміщує менше "протиріч" [35, с. 118].

Звісно, що, відповідно до першої властивості, систему оподаткування у сільському господарстві необхідно розглядати як вторинну, яка породжена загальнодержавною. Тобто тут має спрацьовувати принцип: "Загальнодержавна система оподаткування існує не тому, що у ній функціонує система оподаткування у сільському господарстві, а, навпаки, система оподаткування у сільському господарстві існує тому, що функціонує загальнодержавна система оподаткування".

Отже, організація будь-якої системи, включаючи й систему оподаткування у сільському господарстві, вимагає такого підбору та співвідношення її елементів, який забезпечував би гармонійне її функціонування. Безперечно, що система оподаткування у сільському господарстві є досить складною. Тому її організація, з однієї сторони, має забезпечувати внутрішню гармонію, а з іншої – не вступати в протиріччя з загальнодержавною системою оподаткування, оскільки вона є її складовою і утворює в ній окрему підсистему (рис. 1.3). Цей висновок грунтується на зазначеній вище четвертій властивості теорії систем, оскільки загальнодержавна вважається глобальною по відношенню до підсистеми оподаткування у сільському господарстві. Цілком очевидно, що будь-яка з них потребує своєї організації. У цілому організація системи, як пише вітчизняний економіст, професор М. П. Войнаренко, передбачає діяльність зі створення, формування цілого як сукупності взаємопов'язаних та взаємодіючих частин, виділення яких обумовлено цілями та побудовою цілого; із забезпечення внутрішньої впорядкованості, узгодженості взаємодій більш або менш диференційованих і автономних частин цілого; із приведення у відповідність цілого та його елементів з цілями, змінами внутрішнього та зовнішнього середовища [82, с. 142].

Рис. 1.3. Структурна схема функціонування системи оподаткування у сільському господарстві

Примітка. Розроблено автором.

Таким чином, організація системи пов'язана з формуванням та створенням цілого з частин, які в певній мірі є автономними, але повинні адаптовуватись до нових умов, регулюючи взаємодію частин у процесі функціонування цілого. Причому, всі організаційні дії мають бути направлені на дотримання кількісних та якісних взаємозв'язків частин цілого, які забезпечили б найкращу результативність його функціонування. З вищевикладеного очевидно, що важливою властивістю для організації системи оподаткування у сільському господарстві є її адаптивність та стійкість до соціально-економічного середовища. Тому, чим краще суспільство сприйматиме бюджетно-податкову політику, тим стійкішою буде і система оподаткування. Причому зворотнім зв'язком (індикатором) як для неї, так і для її підсистеми стане величина податкового боргу платників податків ("вихід"), що призведе до змін на "вході".

Отже, з проведеного аналізу стає зрозуміло, що зазначене не суперечить самій ідеї виокремлення специфічної підсистеми в загальнодержавній системі оподаткування. Адже через неї повинні реалізовуватись ті ж принципи, що й через загальнодержавну. Причому, перелік податків, зборів (обов'язкових платежів) й надалі регулюється Законом України "Про систему оподаткування".

Однак окремі закони передбачають існування особливостей в нарахуванні та сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів). Йдеться про вищезгадуваний фіксований сільськогосподарський податок, в порядку сплати якого передбачено особливість розподілу річної суми нарахованого платежу за частками, визначеними законодавством (найменше коштів господарства сплачують у першому півріччі, а найбільше – у другому).

Характерні ознаки з цієї точки зору має й ПДВ, який сільгоспвиробники нараховують за встановленою методикою, але до бюджету перераховують його лише частково. Загалом це й створює специфічні умови як у нарахуванні цього податку (розподіл податкового кредиту, податкових зобов'язань тощо), так і в перерахуванні його на окремі рахунки та до бюджету.

Така іманентна основа системи оподаткування у сільському господарстві із властивими її особливостями вказує на стратегічний її розвиток у майбутньому. У зв'язку з цим цікавою є думка вітчизняних науковців, які, допускаючи можливість фермерів в перспективі стати провідною організаційною формою господарювання, розглядають їх як одних з потенційних суб'єктів оподаткування [583, с. 189]. Та й у попередні періоди розвитку системи оподаткування 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). Не завим буде нагадати і про те, що за часів радянської доби запроваджувались специфічні платежі, які також сплачувались лише підприємствами даної галузі (податок на фонд оплати праці колгоспників, податок з доходів колгоспів).

Такий ендогенний зміст та походження особливостей у розрахунках сільгоспвиробників з державою дозволяє зробити висновок про доцільність виділення окремої підсистеми в загальнодержавній системі оподаткування. Водночас, до неї мають відноситись характерні їй податки та збори, за допомогою яких реалізовувалися б принципи оподаткування, що враховували б специфіку формування бази оподаткування в сільському господарстві, обчислення та сплату платежів платниками цієї галузі. Причому перехід сільгоспвиробників на сплату податків за такою системою оподаткування має носити добровільний характер за умови дотримання вимог податкового законодавства. При цьому підкреслимо, що в інших країнах таку можливість податкоплатники мають уже давно. Так, у США корпорації можуть відмовитись від ззагальнодержавної системи оподаткування та перейти на сплату так званого "альтернативного мінімального податку", який має самостійну систему податків, що базується на 20-ти відсотковій ставці й відрізняється правилами списання [536, с. 124]. З огляду на такі особливості вважаємо, що це у повній мірі має стосуватись альтернативних систем оподаткування, зокрема спрощеної зі сплатою єдиного податку та спеціальної, до якої віднесено ФСП.

Принципового значення у цьому зв'язку набуває розгляд такого важливого питання як застосування податкових термінів у податковій літературі, за допомогою яких авторами робиться спроба виділити специфічні особливості в оподаткуванні окремих платників, до яких безпосередньо відноситься й сільське господарство. Мабуть, з цих причин, як альтернатива системі оподаткування, найуживанішими стали терміни "спосіб оподаткування", "метод оподаткування" [155, с. 34], "режим оподаткування" [455, с. 63], "схема оподаткування" [96, с. 9]. Такий підхід, безумовно, спотворює зміст цих різних за значенням категорій. Мабуть, з цих причин ці терміни як з теоретико-методологічних, так і організаційних засад ще не знайшли свого належного осмислення та обґрунтування. У більшості випадків вони розглядаються науковцями у спрощеному вигляді як система заходів, трактуючи однобічно ці широкі поняття.

Так, обґрунтовуючи дефініцію особливого режиму оподаткування у колективній монографії "Податкове регулювання підприємницької діяльності",

вітчизняні економісти професор П. А. Лайко та Р. П. Жарко вважають, що під останнім, на їх думку, слід розуміти такий порядок оподаткування, який передбачає встановлення податкових механізмів, докорінно відмінних від тих, які діють при загальній системі оподаткування [220, с. 101].

З таким трактуванням, звичайно, можна було б погодитись, оскільки у ньому безпосередньо вказується на ті відмінності у податковому механізмі, які відрізняють його від загальнодержавної системи оподаткування, хоча однозначно віддати перевагу цьому визначенню також неможливо. Бо одна річ, коли це стосується загального податкового режиму, і зовсім інша – його використання для окремої групи платників, зокрема сільгоспвиробників. Причому, вести мову про докорінну відмінність тут також не приходиться. Адже податковий механізм спеціальних режимів багато у чому не поступається загальнодержавній системі оподаткування.

Тому, на нашу думку, дуже правильний висновок з цього приводу роблять російські науковці С. В. Барулін та Г. В. Жирова, які, досліджуючи сутність спеціального податкового режиму, пишуть, що звужений підхід до його обґрунтування дозволяє розуміти під цим поняттям офшорні зони або інші сприятливі та пільгові умови, встановлені для окремих територій у межах всього податкового режиму [25, с. 32]. Тут доцільно зазначити, що даний висновок має особливо важливе значення, оскільки подібні поняття мають практичне застосування у податковому законодавстві країн, які використовують гнучкий підхід в оподаткуванні сільгоспвиробників з метою їхнього стимулювання.

Майже співзвучним з наведеною точкою зору російських науковців є визначення спеціального податкового режиму, наведеного в Податковому кодексі Республіки Казахстан, під яким розуміють особливий порядок розрахунків з бюджетом за рахунок сплати єдиного земельного податку, який розповсюджується на діяльність фермерських господарств із виробництва сільгосппродукції, її переробки й реалізації, за винятком підакцизної продукції [297]. Проте таке його поняття вказує лише на суто технічне спрощення оподаткування за рахунок зменшення кількості податків, які раніше сплачували або могли сплачувати сільгоспвиробники. Безперечно, з цієї позиції даний підхід може сприйматись, однак через відсутність у ньому виділених особливостей, що характерні для запровадження спеціальних режимів, суттєво не відрізняє його зміст від пільгових умов оподаткування загалом та фермерських господарств зокрема. На нашу думку, це скоріше умова переведення платників на спеціальний режим оподаткування, що безперечно є важливим, але не головним.

Дещо змістовнішим з цієї точки зору, як нам вважається, є поняття спеціального податкового режиму, яке подано у проекті Податкового кодексу України, підготовленого групою народних депутатів, очолюваною М. Д. Катеринчуком. Отож, як записано у цьому важливому документі: "Спеціальним податковим режимом є особливий порядок нарахування та сплати податків і зборів, який застосовують у випадках і згідно з порядком, що їх встановлює цей Кодекс" [348]. Однак і дане визначення потребує певних коригувань. Це зумовлено, насамперед, тим, що в цьому визначенні відсутня

організаційно-фінансова категорія управління об'єктивними податковими відносинами та форма податкового регулювання, що характерні для податкових систем країн з розвинутою ринковою економікою.

Отже, спеціальний податковий режим, створений у системі оподаткування сільського господарства, є особливим механізмом податкового регулювання. Тому, розглядаючи податковий механізм, у першу чергу необхідно визначитись із цим терміном. На нашу думку, найбільш прийнятним уявляється визначення, коли під механізмом оподаткування розуміють сукупність організаційно-правових норм і методів управління оподаткуванням [315, с. 95]. Очевидно, що процес управління оподаткуванням має ґрунтуватись на відповідних податкових законах. За допомогою законів держава надає податковому механізму юридичну форму і регулює його. Закономірно стверджувати, що в даному випадку податковий механізм можна розглядати як на рівні всієї податкової системи країни, так і у системі оподаткування сільського господарства.

Безумовно, податковий механізм є визначальним в управлінні оподаткуванням, впливає на сприйняття податків суспільством та безпосередньо зв'язаний з економічною й податковою політикою держави, що проводиться у сільському господарстві. У свою чергу, податковий режим є дещо іншим поняттям. Так, термін "режим" (від лат. regimen – правління) – система правил, заходів, запроваджених для досягнення певної мети [566, с. 181]. Тому, на нашу думку, це поняття у більшій мірі стосується всієї податкової політики країни та має більш загальне й ширше значення. Тобто, його виникненню сприяла сама держава, якій для виконання своїх функцій необхідні були кошти. Лише в одному випадку вона підсилювала його вплив, а в іншому – зменшувала. Якщо ж його розглядати з позиції функціонування держави, то тут можна виділити дві його якісних характеристики: 1) країна з сприятливим податковим режимом; 2) країна з несприятливим податковим режимом. Однак коли доводиться розглядати систему оподаткування нашої та врешті-решт будь-якої країни, то вже аж ніяк не можна робити висновок про те, що вона не має податкового режиму або його має, бо він таки діє, оскільки остання має свою сукупність податків і зборів. Причому приводяться вони в дію за допомогою спеціального механізму, а не режиму, схеми, способу чи методу. Зокрема, окремі з них і є складовими цього механізму, під яким розуміють систему, пристрій, спосіб, що визначають порядок певного виду діяльності [136, с. 355]. Тому, враховуючи результати наведеного аналізу, вважаємо, що під спеціальним податковим режимом необхідно розуміти систему правил і заходів, які запроваджені урядом в країні для особливого порядку нарахування й сплати визначених у Податковому кодексі податків і зборів.

Отже, з наведеного вище очевидно, що найбільш прийнятним терміном, який доцільно використовувати у разі виокремлення особливостей у сплаті податків деякими платниками та галузями, зокрема у сільському господарстві, є "система оподаткування". Адже, як доведено нами вище, наведені визначення "режиму оподаткування" та інших подібних категорій не відображають специфічних процесів, що відбуваються саме у цій сфері.

Є ще одна особливість цього питання. Тут йдеться про набрання чинності з 1 січня 1999 р. Указу Президента України "Про спрощену систему

оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 3 липня 1998 р. № 727/98 [442], яка характерна і для системи оподаткування у сільському господарстві. Доцільно зауважити, що спрощена система оподаткування передбачає свою особливість в оподаткуванні суб'єктів малого підприємництва шляхом сплати єдиного податку. Крім того, єдиний податок не включено до переліку видів податків і зборів (обов'язкових платежів), що сплачуються на території України, передбачених Законом України "Про систему оподаткування", що є чинним на 1 січня 2008 р. Очевидно, що з позиції цього закону відсутні законні підстави для віднесення його до загальнодержавної системи оподаткування, а відтак і до системи оподаткування у сільському господарстві. Однак ці законодавчі колізії не зменшують актуальності спрощеної системи оподаткування як альтернативи загальній, особливо якщо врахувати те, що у проекті Податкового кодексу України передбачено окрему главу "Спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва". Проте й навіть за таких умов окремі вітчизняні науковці також схильні називати її спрощеним режимом оподаткування [612, с. 63], що, на нашу думку, ще більше ускладнює означену проблему.

Тут доцільно зауважити, що саме ця система оподаткування є найбільш прийнятною для суб'єктів малого підприємництва України. Вітчизняні науковці звертають увагу на явно виражену тенденцію її подальшого поширення, що особливо характерно для приватних підприємців, які в Україні складають, за їх даними, біля 1 мільйона 700 тис. осіб [327, с. 248]. Однак треба зазначити, що в структурі платників єдиного податку юридичних осіб сільськогосподарські товаровиробники займають незначну частку, яка, за нашими підрахунками, в Україні у 2003-2004 рр. складала відповідно 3,5-3,8 % від їх загальної кількості.

Причому як організаційно-фінансова категорія система оподаткування в сільському господарстві має ґрунтуватись на загальновизнаних та особливо характерних для сільського господарства податкових принципах. По суті, ці принципи можуть реалізовуватись і через єдиний та фіксований сільськогосподарський податки, які введено замість системоутворюючих платежів, що привело до змін між ними, їхньою структурою, методами податкового обліку тощо. Такий підхід до заміщення одним податком декількох, на думку Ю. Б. Іванова, означає зміну системи оподаткування [155, с. 34], але не її відміну чи підміну іншими категоріями. Йдеться лише про її зміну на альтернативну, але знову ж таки систему, яка має як переваги, так і недоліки в порівнянні зі звичайною.

Тут доцільно зауважити, що в економічній літературі вітчизняні науковці, розглядаючи питання альтернативного вибору податкоплатниками тієї чи іншої системи оподаткування, виділяють декілька особливостей, які впливають на рішення останніх. Серед них професор Ю. Б. Іванов називає три основні обставини, які вказують на їхню альтернативність. По-перше, перехід на одну з цих систем оподаткування (за виключенням фіксованого сільськогосподарського податку, відносно якого це питання однозначно не врегульоване) обумовлюється лише рішенням платника, який обирає одну з існуючих альтернатив. По-друге, одна й та ж діяльність, здійснювана суб'єктом

підприємництва, може оподатковуватись тільки за однією системою оподаткування – звичайною або альтернативною. По-третє, кожна з цих систем є альтернативою звичайній системі оподаткування, тобто передбачає відповідний перелік податків та зборів, що є обов'язковими до сплати. При цьому вибір однієї з цих систем звільняє платника від сплати деяких податків та зборів, що передбачені загальною системою оподаткування [155, с. 35].

Необхідність усього цього назріла настільки, що це привело від порівняно однорідної системи оподаткування до трьох підсистем – загальнодержавної, спеціальної і спрощеної (рис. 1.4). Все це в цілому, на думку професора А. М. Соколовської, позначається на цілісності податкової системи, однак забезпечує її пристосування до об'єктивних умов соціально-економічного розвитку України, пов'язаних з неготовністю певних галузей економіки, видів діяльності, типів підприємств до запровадження зрілих форм оподаткування [542, с. 17].

Саме так сталось у системі оподаткування сільського господарства. За діючих податків, зборів (обов'язкових платежів), що справляються з інших суб'єктів оподаткування, сільськогосподарські товаровиробники не змогли б вчасно і в повному обсязі розрахуватись з бюджетом. І це потрібно визнати. Варто лише нагадати, що до початку реформування аграрного сектора економіки (1998-1999 рр.) сільськогосподарські підприємства сплачували лише 34 відсотки платежів, нарахованих до бюджету. Тоді як за роки проведення аграрної реформи рівень сплати податків упродовж 2000-2001 рр. зріс до 84 відсотків від нарахованих сум [514, с. 199].

Наведені дані показують, що сільськогосподарські товаровиробники, які сплачують податки, передбачені за спеціальною системою оподаткування, проводять розрахунки з бюджетом в основному по фіксованому сільськогосподарському податку. Хоча за законодавством цілком очевидно, що система оподаткування у сільському господарстві включає в себе й інші податки та збори, які не можна включити до фіксованого сільськогосподарського. Звідси актуальність пошуку для системи оподаткування у сільському господарстві саме такої комбінації податків, яка б відповідала інтересам усіх зацікавлених сторін, так як з одним податком зробити це не під силу. Тому ми підтримуємо думку тих науковців, які стверджують, що система оподаткування має бути повністю адаптована до чинних у державі системи управління і методів державного регулювання розвитку економіки, враховувати аналіз інтересів виробника і споживача, держави і суспільства. Навіть незначні невідповідності між оподаткуванням і економічною моделлю держави можуть спричинити значні негативні наслідки, що виявляються як в обмеженні фінансових можливостей суб'єктів господарювання, так і в скороченні доходів держави [335, с. 9]. Зрозуміло, що досягти цього можливо за допомогою чисельності податків, через які реалізуються встановлені принципи оподаткування.

Здійснивши ці основоположні та організаційні заходи, вважаємо, що наступним етапом побудови системи оподаткування у сільському господарстві є встановлення співвідношень між прямими і непрямими податками. Хоча, як зауважував ще П. П. Гензель, цей поділ на прямі і непрямі податки далеко не задовільний, однак, він загальноприйнятий [97, с. 3].

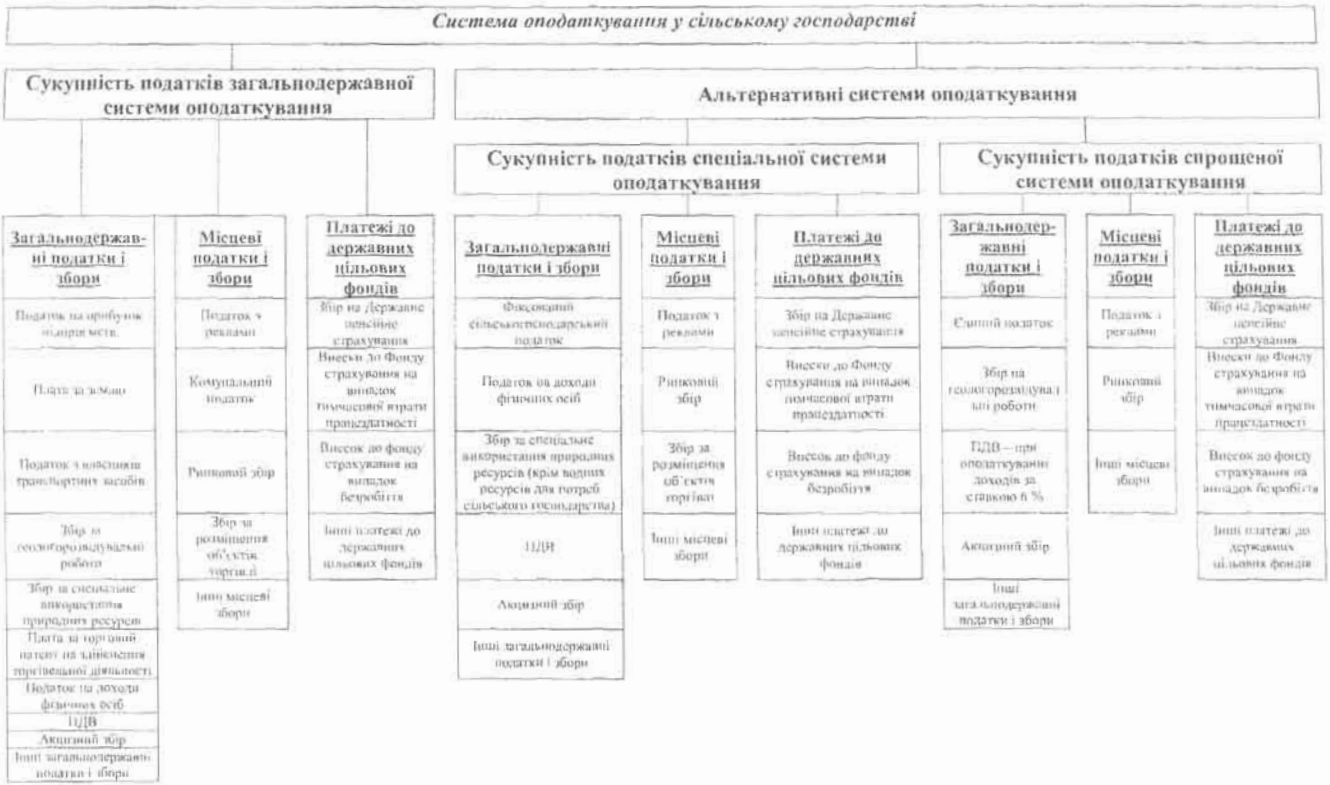


Рис. 1.4. Система оподаткування у сільському господарстві України.

Примітка. Розроблено автором за законодавством 2007 р.

З цих міркувань варто нагадати, що серед науковців тривалий період часу ведеться полеміка щодо співвідношення між прямими та непрямими податками у системі оподаткування. Так ще представники меркантилізму, зокрема, Ж. Боден підтримував непряме оподаткування, інші (С. Л. П. Вобан) виступали проти них. У свою чергу, школа фізіократів на чолі з О. Мірабо, А. Тюрго, Ф. Кене висунула ідею єдиного податку у вигляді поземельного та теоретично позбавила можливості стягнення непрямих податків [450, с. 145]. Обґрунтовуючи ідею єдиного податку з земельної власності, фізіократи стверджували, що лише в сільському господарстві утворюється "чистий продукт", а тому його потрібно обкладати єдиним податком, оскільки в інших галузях він не утворюється [168, с. 95-96].

Безперечно, що найбільш конкретним проявом формування і практичної реалізації податкової політики у сільському господарстві України є запровадження окремих податків, які були б простими й зручними в обчисленні, не підривали стимулів до праці сільськогосподарського товаровиробника. Досягти цього нелегко. Досить лише пригадати, що після здобуття Україною незалежності система оподаткування у сільському господарстві формувалась без належної апробації. Податки у сільському господарстві запроваджувались, виходячи не з об'єктивних економічних процесів, а з потреб бюджету. Авторами різних податкових концепцій не враховувалась до кінця особливість сезонного виробництва, що характерна для сільськогосподарського виробництва. Внаслідок чого із сільськогосподарських підприємств через податки безпідставно, хоча і відповідно до законодавства вилучались обігові кошти.

Такий підхід в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств відчувається і до теперішнього часу. Тому однією з найважливіших запорук удосконалення системи оподаткування у сільському господарстві є розвиток сучасної податкової політики, яка б враховувала специфіку сільськогосподарського виробництва.

Зазначене вище повною мірою стосується фіксованого сільськогосподарського податку, в якому зроблено спробу врахувати окремі особливості, характерні для сільськогосподарських підприємств. Прихильники ідеї єдиного податку стверджують, що з його допомогою можна спростити податковий механізм у сільському господарстві та врахувати специфіку аграрного виробництва. Безумовно, система оподаткування має бути простою та зрозумілою – це класична вимога, характерна для всіх періодів її розвитку. Однак, як справедливо зауважує академік М. Я. Дем'яненко: "Слід розмежувати простоту і кількість податків. Може бути мало податків при складному механізмі їх обчислення, і навпаки, – багато податків, а механізм обчислення кожного з них простий. ... Потрібно враховувати також психологічні моменти. Так, американські вчені помітили, що суб'єкти оподаткування спокійніше сприймають кілька малих податків, ніж один великий ... Мова про єдиний податок може йти в тому разі, коли ставиться завдання залучення коштів до бюджету. В цьому випадку дійсно можна обмежитись вузьким колом податків" [558, с. 143-144].

Враховуючи цю обставину, в країнах з ринковою економікою спокійно ставляться до кількості податків, їх, як правило, стає дедалі більше. Там вважають,

що чим простіша система оподаткування, тим вона жорсткіша й менш надійна. Вплив податків на реальні економічні процеси й поведінку платників податків у потрібному для держави напрямку не можна забезпечити двома, трьома й навіть десятьма податками. Як зауважує російський економіст С. І. Лушин, практика країн з розвинутою ринковою економікою показує, що число податків досягає декількох десятків, а деколи наближається до 100 [237, с. 46].

Водночас велика кількість податків не обов'язково повинна вести до важкого податкового тягаря, всі ці процеси піддаються законодавчому регулюванню. Тому, як пише академік М. Я. Дем'яненко, вимога введення єдиного податку, на якій базі він не ґрунтувався б, не відповідає системному підходові [117]. Очевидно, що це суперечить побудові системи оподаткування та не відповідає світовій практиці.

У свою чергу найбільші прихильники непрямих податків, серед яких Роберт Вальполь (Уолпол) у 1733 р. та Пфейффер у 1866 р. висували ідею запровадження єдиного податку на споживання (універсальний акциз), яким мав оподатковуватись весь торговий і промисловий оборот. Практичну спробу реалізувати цю ідею було зроблено на початку XIX ст. в Іспанії, коли пропонувалося замінити всі податки акцизом на тютюн [267, с. 12-13].

Найрадикальнішим прихильником непрямих податків вважався перший рейхсканцлер Німеччини Отто Бісмарк. Зокрема, формуючи мету податкової політики при обговоренні питань щодо введення мита на сільськогосподарську продукцію, він висловлювався таким чином: "*Я дорікаю сьогоднішньому* становищу тим, що воно занадто багато вимагає від прямих податків і дуже мало – від непрямих, і я домагаюсь того, щоб скасувати прямі податки, а надходження від них замінити непрямими податками" [597, с. 33].

Тут варто зауважити на важливий психологічний аспект непрямих податків, особливо коли справа стосується їх сплати. Безперечно, їхніх прихильників, зокрема державних чиновників, останні приваблюють тим, що їх сплата відбувається непомітно, так як вони знаходяться в ціні товару і для платника є суб'єктивно необтяжливі. З подібних методологічних засад до розв'язання цього важливого завдання підходить і російський економіст Л. В. Хомський, який застерігає від перенесення всього тягаря бюджету на прямі податки, оскільки це було б занадто обтяжливим для населення. З цього приводу він пише: "Сплачувати податки незначними частками, як з-за непрямого оподаткування, і вносити те ж саме великими сумами у вигляді прямих податків далеко не одне і те ж" [467, с. 74].

Однак, не зважаючи на такі протилежні точки зору щодо переваг та недоліків прямих і непрямих податків, більшість науковців як у минулому, так і тепер доводили і продовжують обґрунтовувати необхідність розумного поєднання обох видів податків. Так, відомий у минулому російський фінансист С. Ю. Вітте, будучи прихильником непрямих податків, все ж таки відстоював ідею їх комбінування разом із прямими. Дотримуючись цієї точки зору, він зазначав: "Лише поєднанням прямих та непрямих податків можна створити більш-менш задовільну систему оподаткування, яка... може дати державі достатні кошти для покриття її витрат [70, с. 17].

Очевидно, що така сукупність податків дозволяє створити умови, які відповідали б інтересам держави та платників податків. Адже з метою підтримки виробника держава вимушена переносити податковий тягар на споживача продукції. З практичної точки зору це вказує на зменшення прямих податків та надання переваги непрямим, які в свою чергу спричиняють новий тягар для найуразливіших верств населення. Тому, як справедливо зауважує вітчизняний економіст, професор Л. О. Омелянович, єдиного співвідношення між прямими і непрямими податками бути не може. Дія податків може визначатись по-різному. Це залежить і від конкретної історичної ситуації в країні і від програмних установок держави [319, с. 13]. Зазначене у повній мірі стосується системи оподаткування у сільському господарстві, яка також сформована з прямих та непрямих податків. Звісно, що основним з них для сільгоспвиробників є ПДВ, який хоч і залишається у їхньому розпорядженні, але має суттєвий вплив на аграрне виробництво.

Беручи за основу зазначене, спробуємо дати визначення системи оподаткування у сільському господарстві.

Отже, на нашу думку, система оподаткування у сільському господарстві – це підсистема загальнодержавної системи оподаткування, у якій законодавчо визначено сукупність податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, передбачених для обкладання сільськогосподарських товаровиробників, у побудові порядку обчислення й сплати яких реалізуються податкові принципи з метою врахування особливостей цієї галузі.

Таким чином, у системі оподаткування сільського господарства спостерігається тенденція до диференційованого обкладання платників податків цієї галузі. За загальнодержавною системою оподаткування мають можливість оподатковуватись сільгосппідприємства, які не досягли обсягів валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, передбаченими податковими законами, а також не витримали умов щодо загальної його величини та середньооблікової чисельності працівників, що давало б можливість сплачувати єдиний податок.

Іншу групу суб'єктів складатимуть сільськогосподарські товаровиробники, які дотримались вимоги щодо частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, але не відповідають критерію для переведення їх на сплату єдиного податку. Зрозуміло, що такі господарства оподатковуватимуться за спеціальною системою оподаткування, яка передбачає сплату фіксованого сільськогосподарського податку.

Третя група податкоплатників включатиме дрібних суб'єктів підприємництва, які здійснюють діяльність у 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 загальнодержавної системи оподаткування.

РОЗДІЛ 2.
ОБ'ЄКТИВНІ ОСНОВИ РОЗВИТКУ НАУКОВОЇ ДУМКИ В ОПОДАТКУВАННІ

2.1. Формування наукових ідей про податки в меркантилістів та фізіократів

З часу свого виникнення наука про податки пройшла свій еволюційний шлях, який був започаткований ще за часів античного світу, завдячуючи відомим філософам, котрі своїми ідеями сприяли її становленню та збагаченню. До перших авторів, які розглядали фінансові аспекти, пов'язані у подальшому з податками, науковці відносять праці Ксенофонта "Про доходи Афінської республіки" (430-355 р. до н. е.), Аристотеля "Афінський державний устрій" (384-322 р. до н. е.), а також твір про податки, написаний відомим арабським ученим Кодамом (948 р. н. е.) [581, с. 36]. Однак у ранній період її розвитку, перш ніж податки дістали визнання та виокремились в окремий теоретичний напрям економічної науки, теоретичні ідеї ще не були актуальними, оскільки держава, як і будь-яка приватна особа задовольняла свої потреби за рахунок доходів власного майна та промислів, використовуючи при цьому різні способи та методи їх стягнення. Тому для першої на ранніх етапах оподаткування було важливим винайти найбільш практичну форму співпраці з платником податків з метою їх повного та своєчасного надходження до скарбниці. Причому вже навіть у більш пізній період відомі особистості Західної Європи навіть не визнавали існування фінансової науки, окремим розділом якої є податки. Так, на думку колишнього німецького політичного діяча О. Бісмарка (1815-1898), фінансова наука не повинна визнаватись, оскільки існує *лише фінансове мистецтво, яке досягається за допомогою* практики, а тому теорія фінансового законодавства не потрібна державним людям [617, с. 45].

Виходячи із вищенаведеного, у цьому зв'язку значної уваги заслуговують праці європейських учених, в яких їхні автори проголошували певні наукові ідеї, що стосувались податків та форм їх сплати. З-поміж них доцільно виділити науковців найбільш раннього періоду, які по праву вважаються найавторитетнішими представниками меркантилізму та фізіократів.

Безумовно, кожен із них,
Франсуа Кене, Жак Тюрг
про податки, що мало с
думки в оподаткуванні.

Одним із перших серед європейських науковців, хто досліджував проблеми податків, необхідно відзначити Фому Аквінського (1225-1274), визнаного офіційно релігійним філософом, який зумів поєднати християнське віровчення (зокрема, ідеї Августина Блаженнішого) з філософією Аристотеля. У своїй праці "Загальна теологія" він значну увагу приділив фінансовому господарству. Його дослідження грунтувались на схоластичному методі, що був характерний для науковців-схоластів, яких відносять до наймолодшого покоління економічної науки XIII ст. Схоластичні доктрини Ф. Аквінського полягали в тому, що результати проведеного ним аналізу виводились на основі порівняння позитивних і негативних доведень щодо висунутого положення. Остаточний та власний висновок науковцем робився після того, коли були розглянуті всі аргументи, як на підтримку даного положення, так і проти нього. Так, розглядаючи обмін товарами на ринку, він відзначав дві основні мети, задля яких проводився цей процес: для власного споживання та одержання "наживи" (прибутку). У першому випадку, на його думку, спостерігалось природне задоволення людських потреб, яке й спонукає індивіда до такої дії. Одержання ж прибутку розцінювалось ученим вже як неприродне явище, яке породжує безмежний азарт, а тому вважалось, з його позиції, гріхом. Однак, провівши детальний аналіз, починаючи з періоду придбання товару і до моменту його продажу, він робить узагальнюючий висновок, що процес купівлі та збереження вимагає певних ризиків й витрат, а тому продаж за більшою ціною у такому випадку уже не може вважатись гріхом [244, с. 53]. Звісно, що така точка зору була характерна і для періоду меркантилізму, у якому торгівля, особливо зовнішня, вважалась основним джерелом одержання доходів приватними особами та держави в цілому. Зауважимо, що саме походження терміна "меркантилізм" (від італ. mercante – торговець, купець) [568, с. 66] найкраще характеризує той період розвитку економічних відносин у західних країнах, що був зосереджений на двох основних напрямах, зокрема одержати якнайбільше грошей і мати якомога більше людей, які б володіли цими коштами. Зауважимо, що дане поняття вперше набуло свого значення в працях Адама Сміта, який зумів найпростіше пояснити його суть. З цього приводу він писав, що меркантилізм є не що інше, як сплетіння протекціоністських оман, нав'язаних продажному парламенту "нашими торговцями й промисловцями", яке грунтується на примітивному уявленні, начебто багатство полягає у володінні грішми [32, с. 9].

Тут можна зробити припущення, що такі погляди, в першу чергу, були спрямовані на визнання та підвищення авторитету самої класичної школи, засновником якої, як відомо, був автор наведеного вище положення. Можливо, із цих причин Дж. Кейнс пізніше писав, що ранні меркантилістські теорії взагалі ніде не були викладені в достатній мірі, і ми були виховані у впевненості, що вони є абсолютною нісенітницею. Таким абсолютним і цілковитим було панування

класичної школи [340, с. 746]. Безперечно, з такою ідеацією можна погодитись. Адже недостатньо висвітлені в науковій літературі ідеї зазначеного періоду ще не дають підстав для їхнього невизнання. Це особливо важливо, якщо до уваги взяти те, що не всі наукові праці авторів даного періоду були доступними для освіченої аудиторії, оскільки не могли бути опублікованими в той час із різних причин. Тому, з точки зору сьогодення, вони є цінними для науковців будь-якого покоління, не зважаючи, що окремі з них не сприймались навіть найвідомішим апологетом класичної політекономії. Останнє, скоріш за все, вказує на те, що дуже контрастним виявилось саме вчення класика, яке, на нашу думку, стало основною причиною недостатнього поширення ідей меркантилістів, оскільки й у даний час не помітити різниці між ними просто неможливо. Поряд з цим не потрібно забувати й того, що будь-який науковець, запропонувавши більш прогресивні положення, має завдячувати авторам менш досконалих ідей, оскільки останні можуть, у деяких випадках сприяти появі перших.

Повертаючись до результатів досліджень Ф. Аквінського у галузі державного фінансового господарства, зокрема у питанні оподаткування, слід зазначити, що він уперше зробив спробу обґрунтувати право короля на збір податків [462, с. 48]. Безумовно, зазначене обґрунтування вже можна віднести до перших теоретичних ідей, які в подальшому знаходили своє продовження у працях інших авторів та створювали умови для розвитку наукової думки в оподаткуванні, хоча за своїм змістом ці положення ще не можна було вважати остаточно науковими, оскільки вони мали загальний характер та відповідали лише меркантильному періоду збагачення.

Із цієї точки зору заслуговують уваги ідеї, які висували інші адепти меркантилізму, зокрема в Англії В. Стаффорд і Т. Ман, у Франції – Ж. Боден і Ж.-Б. Кольбер, в Німеччині – Й. Юсті та І. Зонненфельс. Істотний вплив ідей цього економічного напряму відчувався й у царській Росії. Серед його прихильників слід відзначити відомого російського економіста XVIII ст. І. Т. Посошкова, наукові погляди якого уже виходили за межі меркантилізму, оскільки він виступав одним із його критиків та тим самим сприяв появі нового напряму, зокрема фізіократії. Критикуючи діючу у той час систему оподаткування, що особливо була обтяжливою для сільського населення через сплату подушного та соляного податку, І. Т. Посошков пропонував відмовитись від цих платежів і запровадити дві десятини. Одну із них, за його переконанням, необхідно сплачувати церкві, зокрема із тих предметів, які використовуються для власного споживання, а іншу, що визначалася б із продажу, земельних ділянок і дворів – скарбниці. Причому, як він писав, податок має бути розроблений таким чином, щоб його платили всі і ніхто даремно на царській землі не жив [560, с. 77].

З-поміж названих авторів, на нашу думку, найбільшої уваги заслуговує праця представника раннього меркантилізму Жана Бодена (1530-1596) "Шість книг про республіку" (1576), у якій найбільш вдало визначено основні доходи держави, характерні для того періоду. Особливо це стосується першого, п'ятого та шостого видів джерел, що наведені нижче, зокрема: [617, с. 84] 1) домени; 2) здобич від ворогів; 3) подарунки від дружніх народів; 4) збори із союзників; 5) доходи від торгівлі; 6) мито з ввезення та вивезення товару; 7) данина з підкорених народів.

Значну увагу у своїй книзі автор зосередив на податках, хоча й вважав їх запровадження надзвичайним заходом держави, рекомендуючи при цьому звертатись до них лише у крайньому випадку. Поряд із цим Ж. Боден схвально відзивався про втручання державної влади у справи промисловості та запровадження високого мита на ввезення в країну промислових виробів і низького – на ввезення продуктів і сировини [244, с. 81]. Така автентичність у підходах вченого до вирішення даної проблеми заслуговує уваги, оскільки вже в той час він, мабуть, розумів, наскільки важливим це питання було для регулювання зовнішньоекономічної діяльності та розвитку економіки країни в цілому. Зауважимо, що дана ідея не заперечувалась й іншими адептами меркантилізму. Так, англієць Вільям Стаффорд у праці "Швидке обговорення англійської політики" (1581) також віддавав перевагу податкам у державному регулюванні, зокрема торговельної діяльності. З цього приводу він писав, що держава повинна діяти не лише заборонними діями, а за допомогою різних видів мита та податків [244, с. 82].

Вагомий внесок у розвиток наукової думки оподаткування зроблено й представником німецького меркантилізму Й. Юсті (1720-1771), який вимагав, щоб при побудові системи оподаткування дотримувались такі основні вимоги: а) податки повинні узгоджуватись із доходами підданих; б) в оподаткуванні має забезпечуватись рівномірність сплати податків; в) податки не повинні перешкоджати добробуту держави і підданих; г) податки мають відповідати завданням держави і узгоджуватись із формою правління; д) для встановлення податків має бути сформована певна основа; е) податки повинні бути зручними при їх стягненні [560, с. 79-80]. Зауважимо, що ровесник Й. Юсті та його земляк І. Зонненфельс (1732-1817) до кінця не сприймав такі положення, вважаючи, що вони, з одного боку, дають владі забагато простору для дій, а з іншого – забирають будь-які права у її підданих. Вбачаючи у податках головне джерело доходів казни, І. Зонненфельс зауважував, що при визначенні їх величини необхідно виходити з потреб держави, але без завдавання шкоди населенню[560, с. 80].

Отже, адепти раннього меркантилізму вже в той час розглядали податки як один із засобів у державному фінансовому управлінні. Дані висновки випливають із тих ідей, що проголошувались ними і знаходили своє висвітлення та обґрунтування у відповідних виданнях. Слід зазначити, що в період розвитку в економічній науці даного напряму лише в одній Англії до 1764 року було опубліковано 2 377 памфлетів [244, с. 82], які викликали певний інтерес у наступних поколіннях науковців. Адже у них, як і в інших працях, продовжували розглядатись питання, пов'язані з податками. Це природно, оскільки останні є найдавнішою формою економічних відносин. Загальновідомо, що ще в стародавньому світі, в античну й середньовічну епохи людство проявляло певні здібності в оподаткуванні, але на початковому етапі розвитку податків все зводилось у більшій мірі до практичних навичок, зокрема їх сплати та способів стягнення. По суті, антична держава, як писав відомий російський фінансист І. Т. Тарасов (1849-1929), юридично могла брати все, що хотіла, де хотіла і скільки хотіла, а величини оподаткування дотримувалась

лише заради того, щоб від того не потерпіли ті, хто встановлював податки [560, с. 65]. У таких умовах фінансова наука робила перші спроби обґрунтувати необхідність податків та оподаткування більше із практичної точки зору, ніж із теоретичної. В цей час на рівні свідомості суспільства ці категорії сприймались *ще як невід'ємна ознака деспотичного правління. Для однієї* категорії платників податки ставали примусовими, і вони змушені були їх сплачувати, а інші, користуючись податковим "імунітетом", лише засвідчували свою перевагу над тими, хто позбавлявся такого права.

Звісно, що за таких умов та особливостей, які були характерні для відносин з державою та властиві податкам, людство не могло не думати про них, але ці погляди були протилежними за своїм змістом. Адже одним, як зазначено вище, необхідно було передбачити, які податки ще винайти та як їх стягнути, а іншим, як їх сприйняти та сплачувати чи не сплачувати або як від них ухилитись. Однак такі підходи розв'язання зазначених проблем ще не можна було відносити до теоретичних надбань наукової думки в оподаткуванні. Тому на той час її підміняла практика формування державних доходів та результати й вигоди від оподаткування. Тобто, у цей час розвиток практичних аспектів в оподаткуванні випереджав саму наукову ідею.

Незаперечним є те, що із розвитком держави та розширенням її функцій виникає необхідність поглиблення знань у вивченні природи податків, пізнання цього фінансового явища, що диктується умовами розвитку економічних процесів у країнах світу. Подальша інтелектуалізація оподаткування, зокрема, дослідження його впливу на економіки країн та різні верстви населення з урахуванням ефективності його дії для скарбниці держави, здійснювалась вже під впливом певних суспільних ідей. З огляду на наведене можна зробити припущення, що "Трактат про податки та збори" (1662), написаний однією з найбільш авторитетних постатей економічної науки Вільямом Петті (1623-1687), мав саме таке спрямування. Це був один із перших творів, у якому автор намагався розглянути не лише проблему сплати податків, але й дослідити їх із теоретичної точки зору.

Водночас, надаючи перевагу формуванню капіталу як основи багатства країни та її громадян, В. Петті критикує податки, які переносять його від промисловців до людей, що не виробляють матеріальних цінностей. Із цього приводу він писав: "Якщо кошти цих людей зменшаться в результаті податку та будуть передані людям, які нічого не роблять, а лише їдять, п'ють... або займаються будь-якою іншою справою, яка не приносить ніяких матеріальних речей, що були би дійсно корисними й цінними для суспільства, то я стверджую, що в цьому випадку багатство зменшується на величину податку" [453, с. 11].

Тут потрібно зауважити, що пізніше подібної точки зору дотримувався й Адам Сміт та інші класики політичної економії, які також виступали проти надмірного оподаткування капіталу. Однак спочатку дане положення знайшло своє обґрунтування у працях В. Петті, а представники наступних наукових шкіл, включаючи й засновника класичної політичної економії, лише розвинули його далі. Наведене ще раз підтверджує важливість наукових надбань у вивченні податків, що проводилось вже у період меркантилізму, хоча дане

питання є дещо дискусійним. Особлива гострота його відчувається тоді, коли мова заходить про віднесення В. Петті до економічної школи меркантилістів, з чим багато авторів наукових видань не погоджуються. Найбільш помітно це у працях вітчизняних науковців, які відносять його до класичної школи. Причому, окремі українські економісти-сучасники [136, с. 717] та із країн колишнього СРСР [462, с. 49] дотримуються думки, що цей учений є одним із *засновників класичної політичної економії*.

Деякі економісти не погоджуються із зазначеною точкою зору та переконують, що К. Маркс значно перебільшив теоретичні заслуги В. Петті, вважаючи його класиком політичної економії. Стосовно цього Є. М. Майбурд пише, що в цілому він (В. Петті – В. С.) є не більше, ніж одним із відомих меркантилістів [244, с. 92]. *Цілком очевидно, що за таких протилежних підходів* до вивчення настільки важливого питання важко надати перевагу будь-якій із сторін наукової полеміки.

Тому, під кутом зору нашого дослідження, у цьому питанні заслуговує уваги більш нейтральна позиція А. Л. Рєуеля, який пише: "В. Петті як *представник періоду розпаду меркантилізму й зародження буржуазної* класичної політичної економії, ще остаточно не порвав із меркантилізмом... йому не сторонніми були уяви меркантилістів про довговічність тих чи інших продуктів праці" [453, с. 25]. Співзвучною з такою точкою зору є й думка відомого російського фінансиста І. І. Янжула, який поряд з іншими послідовниками меркантильного періоду також називає й В. Петті [617, с. 85].

Можна припустити, що така дистрибутивність підходів у працях зазначених дослідників швидше за все грунтувалась на об'єктивних обставинах, зокрема тих позиціях, які були характерні меркантилістам. Як відомо, останні вважали гроші основним джерелом народного і державного багатства. Із цього вони робили висновок, що з метою збагачення держави та населення мають створюватись умови для залучення в країну якомога більшої кількості грошей (монети) [560, с. 73-74]. Зауважимо, що подібних поглядів дотримувався й В. Петті. Так, аналізуючи джерела доходів громадян і порядок витрачання ними коштів, він писав, що вигода для власника грошей буде набагато більшою тоді, коли в країну буде привозитись золото та срібло, оскільки лише ці метали завжди мають велику вартість і ціняться як багатство в усі часи та в усіх місцях; усе інше є багатством лише для певного місця й часу (prohic et nunc) [453, с. 25]. Отже, В. Петті у своїх підходах до питань формування багатства суттєво не відрізнявся від представників меркантилізму, які для досягнення цієї мети навіть пропонували найбільше підтримувати тих людей, які займались ремеслами, а не тих, хто добував плоди землі, оскільки у першому випадку вони вбачали набагато більше користі для короля та королівства, ніж у другому [244, с. 89].

Не зайве нагадати й те, що в питаннях сплати податків В. Петті також відстоював погляди меркантилістів, що проявлялось у підходах до оподаткування багатства тощо. Безперечно, він висунув певні теоретичні ідеї в оподаткуванні, які за своєю суттю вже відповідали положенням класиків *політичної економії*. Але це був лише початок даної теорії, яка суттєво не

відрізнялась від поглядів меркантилістів, хоча окремі концептуальні ідеї вченого вже можна було віднести до класичної школи, засновником якої його й вважають наведені вище економісти.

Тому, не вдаючись до абсолютизації з даного питання, оскільки це виходить за межі нашого дослідження, лише зауважимо, що науковий твір В. Петті "Трактат про податки", виданий у період меркантилізму, є продовженням наукових думок цієї школи, але з новим теоретичним підходом. Заслугою автора є те, що він комплексно підійшов до вивчення проблем оподаткування, починаючи з напрямів використання державних видатків, поєднуючи їх з причинами збільшення їхньої обтяжливості, що призводило до незадоволення платників податків. Звідси й випливає його послідовний і логічний висновок, який стосується зменшення витрат на утримання державних структур у сучасному розумінні. З цього приводу В. Петті пише: "Утримання правителів повинно бути розкішним і пишним до такого рівня, який лише деколи досягається приватними зусиллями та професіями" [10, с. 11].

Безперечно, дана вимога грунтується на зменшенні витрат правителів, які, за переконанням науковця, лише в окремих випадках повинні дозволяти собі проводити витрачання зібраних податків на своє пишне утримання. Що ж стосується інших періодів своєї діяльності та дозвілля, то перевагу необхідно надавати дешевим способам їх проведення. Звертає на себе увагу те, що за мірило цієї вартості пропонувалося взяти витрати простих людей (пересічних громадян), які живуть за рахунок доходів, одержаних від звичайних професій. Така інтенція мислення вченого спрямована в першу чергу на зменшення обтяжливого оподаткування для податкоплатників. Адже за надмірних витрат, які дозволятимуть собі правителі, їх не лише неможливо буде покрити, а навпаки, вони ще більше сприятимуть зростанню податкового тягаря, що у цілому й стане причиною несплати податків.

З точки зору аналізу цих причин, В. Петті звертає увагу на загальний чинник, який впливає на зростання витрат. До нього науковець відносить відсутність бажання у населення їх оплачувати. Дане твердження грунтується на декількох припущеннях. Зокрема, така ситуація може скластись через утвердження у суспільстві думки, що за допомогою зволікань та опору можна взагалі уникнути сплати податків. Таке припущення цілком логічне, оскільки у платника може закрастись підозра, що оподаткування стало дуже обтяжливим, а зібрані кошти розкрадаються, чи неправильно витрачаються, або ж вони нерівномірно стягуються й розподіляються. Все це викликає додаткові витрати при їхньому стягненні й, як він пише, примушує правителя приймати суворіші заходи щодо свого народу [10, с. 13]. Безперечно, протиставити цьому щось важко, особливо якщо взяти до уваги те, що навіть у сучасному суспільстві набагато легше поставити під сумнів правильне витрачання державою коштів, зібраних за рахунок податків, ніж відновити довіру до неї, а разом із цим підвищити рівень їх сплати до бюджетів та державних цільових фондів.

Саме тому результати дослідження В. Петті набувають особливого значення тоді, коли він намагається вирішити зазначену вище проблему за

рахунок зменшення причин незадоволення податкоплатників, які не погоджуються оплачувати державні видатки. Іманентними з цієї точки зору є висновки вченого, які стосуються розподілу податкового тягаря, встановлення величини податку і найсприятливіших періодів його сплати. Поряд з цим, хоча й опосередковано, належне місце у своєму дослідженні науковець відводить й психологічним факторам, які притаманні платникам за сплати податків. З метою її покращення В. Петті робить спробу обгрунтувати можливість усунення причини незадоволення податкоплатників, які нібито вважають, що їх оподатковують більшим податком, ніж їхніх сусідів. Тут не зайве наголосити, що догматичність такої думки у платників, як вважав науковець, не позбавлена підстав, хоча, як він стверджує далі, ці підозри в більшості випадків невиправдані. Разом із цим учений не виключає їх повністю, вважаючи, що така ситуація можлива, але вона може бути й випадковістю. Проте, якщо навіть і допустити, що таке зроблено навмисно, то це був не намір правителя, а швидше за все результат дії тимчасового розподілу податків, який пізніше буде покараний тією самою особою, яку він образив [10, с. 23]. Тобто, в даному випадку В. Петті навіть не допускає, що правитель може бути зацікавлений у нерівномірному розподілі податку. Зовсім навпаки, його позиція тут чітка, достатньо зрозуміла та вказує на необхідність дотримання рівномірності в оподаткуванні, а відтак і справедливості при встановленні податків.

Отже, відкидаючи будь-які звинувачення з боку платників, які вважають, що оподаткування може бути нерівномірним, а відтак і несправедливим, В. Петті акцентує свою увагу (хоча й опосередковано) на питанні розподілу податкового тягаря, який, як він доводить, не завжди залежить від правителя, хоча в окремих випадках, зокрема через помилку, зроблену зовсім іншими людьми, зазначені негативні ситуації можливі. Причому, тут не важливо, хто саме винен у її виникненні. Адже вона може бути допущена розробником податкового закону чи парламентарями, які за нього проголосували, або безпосередньо збирачем (який, до речі, одним із перших (разом із платником) відчує її негативний вплив при стягненні коштів), та, врешті-решт, будь-ким, причетним до запровадження такого податку. Важливим тут є дещо інше, зокрема остаточний результат нерівномірного, а відтак і несправедливого оподаткування, оскільки найбільше від цього постраждає саме держава, яка через дану помилку не доодержить свою суму коштів за рахунок ухилення "ображеного" платника від оподаткування. Зазначене і стане тим покаранням, яке в підсумку понесе суспільство, окремі члени якого і причетні до цієї помилки.

Таким чином, В. Петті за допомогою власних обгрунтувань робить досить важливі висновки, які стосуються рівномірності та справедливості оподаткування. Причому, і ним це доведено, такого стану в однаковій мірі потребує як держава, так і платники податків. І лише при недотриманні цих основних положень у програші залишаться і ті, й інші. Звертає на себе увагу те, що в обох випадках науковець намагається дотриматись паритету виконання своїх зобов'язань. Так, називаючи безпідставними твердження окремих осіб щодо їх суб'єктивного бачення при порівнянні величини податку, обрахованого з них та їхніх сусідів, він певною мірою захищає державу, не порушуючи при

цьому інтересів податкоплатників. Адже він достатньо аргументовано довів, що суспільство також залишиться у програші, якщо не дотримуватись рівномірності в оподаткуванні громадян. Безумовно, така позиція вченого заслуговує уваги не лише з урахуванням того періоду розвитку системи оподаткування, але й з точки зору її сучасного стану.

Не менш важливе значення, і знову ж таки, як з точки зору платника, так і держави, має висновок В. Петті щодо обґрунтування величини податку та строків його сплати. З цього приводу вчений застерігає, що правитель має бути добре обізнаний як із матеріальним станом своїх підданих, так і з джерелами походження їхніх доходів. В іншому випадку, як він пише, не знаючи багатства жителів, правитель не зможе передбачити, яку суму податку вони можуть сплатити, а не відаючи промислами населення, він не знатиме, у який період року йому краще всього вимагати свою частку [10, с. 23]. Звісно, що даний висновок пов'язаний із причиною несплати податків через їхню величину, з одного боку, та строків їх сплати – з іншого. Адже за надмірної суми податку, яка передбачена при його запровадженні, податкоплатник просто не зможе повністю виконати свої зобов'язання, що не дозволить державі одержати кошти до бюджету.

Тож запроваджуючи той чи інший податок, ініціатори даного заходу повинні мати чітке уявлення про можливість платників його сплачувати. Однак, як випливає із висновків науковця, цього не завжди достатньо. Адже, не володіючи в достатній мірі величиною об'єкта оподаткування та особливостями його формування, не можна достовірно визначити й суму, яку можна одержати до бюджету. Тому після встановлення величини податку мають бути визначені строки його перерахування, на що й звертає увагу В. Петті. Безумовно, їх встановлення також вимагає певних практичних навичок і знань. Так, встановлюючи терміни розрахунків з державою, необхідно враховувати, щоб саме в цей час у платника були гроші для виконання своїх зобов'язань. Це одна з найважливіших вимог, яка простежується у висновках В. Петті та якої він пропонує дотримуватись.

Слід зазначити, що зроблені В. Петті висновки, особливо щодо встановлення строків сплати податків, мали важливе практичне значення у першу чергу для сільськогосподарських виробників – платників податків. Причому, надалі вони знайшли свій розвиток у працях Адама Сміта та інших відомих економістів і, безумовно, не втратили своєї актуальності у даний час. І це при тому, що об'єктом його досліджень була промисловість, яка, як він стверджував, дає більше доходу, ніж сільське господарство, а торгівля – більше, ніж промисловість [453, с. 25]. Останнє, в продовження наведеної вище полеміки, дає вже підстави вважати науковця представником класичної політекономії.

Подальший розвиток теоретичних ідей у науковій думці призвів до протиріч, які поставили під сумнів вчення меркантилістів. У першу чергу це стосувалося їхніх підходів до формування джерела багатства, в якому, як нами уже зазначалось, перевага віддавалась грошам, у якості яких пропонувалось срібло та золото. Хоча цілком очевидно, що лише за їх допомогою неможливо було виробляти продукцію,

а відтак і створювати національний продукт, оскільки вони в однаковій мірі мали сприяти виробництву та споживанню. Та й сам видобуток цих двох металів, насамперед, на збиткових копальнях призводив до значних втрат через неефективне використання коштів на їх освоєння, що не сприяло розвитку інших галузей. Поряд із цим, відстоюючи ідеї пільгового оподаткування, зокрема сплати в середині країни зменшеного мита, надання субсидій та інших привілеїв у промисловості, меркантилісти намагались сприяти її розвитку, але такі рекомендації приводили лише до утворення нової монополістичної галузі.

Тому із зазначених причин у наукових трактатах XVII ст. з'являються критичні публікації щодо функціонуючих систем оподаткування. Найхарактерніше це проявилось у працях французьких науковців Себастьяна Вобана (1633-1707) та його ровесника Пьєра Лепезана де Буагільбера (1646-1714), які майже одночасно висловили думки щодо надмірного податкового тягаря, характерного у той час для найбідніших верств населення, зокрема, сільської місцевості. Основною причиною такого стану науковці вважали діючу на той час систему податків у Франції.

Окрім того, розуміючи, наскільки складним є це питання та скільки протиріч буде викликано з боку тих, хто не зацікавлений у його розв'язанні, П. Буагільбер пропонував провести податкову реформу (1697 р.) без суттєвих витрат і змін, оскільки, на його думку, необхідно було лише видати два або три королівських укази, що привело б, за його переконанням, до збагачення народу та самого короля. Суть зазначеної реформи зводилась до перебудови тальї (taille) (основний вид прямих податків у Франції, яким оподатковувались селяни у довільних розмірах – В. С.) та порядку її розподілу і стягнення з населення без збільшення кількості платників. Зазначене було сформульоване П. Буагільбером в його першій праці у вигляді вимоги: "Потрібно, щоб багаті платили як багаті, а бідні – як бідні" [45, с. 33], що найкраще характеризувало запропоновану ним реформу. Серед основних заходів її проведення передбачалось, щоб усі громадяни адміністративної території (округу) за три-чотири місяці до початку нового року, надавали до податкового відомства дані про свій майновий стан, включаючи договори оренди землі для орендарів, а власники, які самостійно займались господарством, – відомості про оцінку свого майна, яке порівнювалось із його вартістю на сусідніх ділянках. Подібна інформація мала надаватись і державними скарбниками про майно тих громадян, які жили лише за рахунок своєї праці та не мали нерухомого майна, окрім власного будинку із зазначенням величини податку з таких осіб. На підставі поданих даних пропонувалось визначати величину податку з одиниці вартості майна в кожному окрузі, виходячи із потреб держави. Дані з усіх округів повинні були узгоджуватись збирачами для встановлення однакової величини податку з усього населення. Однак дана пропозиція П. Буагільбера не була сприйнята, оскільки, на нашу думку, податкова політика Франції у цей час була спрямована не на проведення внутрішніх реформ, а на задоволення військових потреб Людовика XIV.

У наступній праці "Factum de la France" (1707) наукові ідеї П. Буагільбера щодо проведення податкової реформи набули ще більш змістовного характеру й надалі були спрямовані на захист бідних верств населення, зокрема сільського, що давало

автору право називати себе "адвокатом землеробів та людей, які займались торгівлею, тобто всіх тих, хто був джерелом і основою багатства у державі" [45, с. 35]. З цієї точки зору він зумів без будь-яких прикрас охарактеризувати обтяжливість, якої зазнавало в той час сільське господарство країни.

Безперечно, що запропонована П. Буагільбером податкова реформа була спрямована на рівномірний і справедливий розподіл податків. Причому, він передбачав, що, звільнивши бідних від сплати податків, у виграші залишались і більш заможні громадяни, оскільки такий захід сприяв збільшенню споживання перших та втричі, на його думку, винагороджував багатих за їхній так званий аванс [244, с. 118]. Така точка зору варта уваги і сьогодні. Адже із зменшенням податкового тягаря змінюється структура споживання, що призводить до збільшення обсягів торгівлі та розширення виробництва, а відтак – і до зростання доходів власників. В останньому П. Буагільбер і вбачав той аванс, який міг би окупитись через певний період.

Співзвучними, з цієї точки зору, зі своїм земляком були ідеї С. Вобана, що проголошувались у його праці "Проект королівської десятини" (1707). Як і його ровесник, основною причиною обтяжливого оподаткування сільського населення він вважав нерівномірний та несправедливий розподіл податків, а також жорсткі способи їх стягнення. З цього приводу він писав: "Трапляється так, що маєток з доходом у 3-4 тис. ліврів оподатковується податком у сумі 40-50 ліврів, а інший – при доходах 400-500 ліврів в 100 ліврів або й ще більше. Причому стягнення його проводиться з надзвичайною суворістю: забирають худобу, продають все, що знаходять вдома, знімають двері, розкривають дахи, викопують стовпи і все це продають за безцінок для сплати податку. Через це не дивно, що багато землі залишається не обробленою, а землеробство занедбане... така податкова система є найбільш обтяжливою для бідного, оскільки чим він бідніший, тим менше у нього зв'язків та протекцій, а тому йому доводиться й більше платити державі" [45, с. 39-41]. Виходячи з цих міркувань, С. Вобан робить важливий висновок, що вирішити дану проблему можна за допомогою королівської десятини, яка стане єдиною часткою сплати та буде пропорційно розповсюджуватись на всіх платників. Так, для землевласників він пропонував встановити й стягувати королівську десятину з їхніх земель, а для фабрикантів і торгівців – з їх доходів [244, с. 120].

Зрозуміло, що у цьому разі автор "Королівської десятини" перевагу віддавав єдиному податку в сільському господарстві, який, за його переконанням, необхідно було стягувати у натуральній формі, оскільки через відсутність на той час досконалого земельного кадастру неможливо було достовірно визначити дохідність землі у тій або іншій місцевості. Очевидно, що такий порядок, який пропонувався С. Вобаном в оподаткуванні землі, у певній мірі відповідав інтересам сільського населення. По суті, це змінювало й підходи до самої ролі сільського господарства у створенні багатства для країни, а також і до його оподаткування в цілому, оскільки до цього часу, як нами вже зазначалось вище, меркантилістами перевага надавалась лише промисловості та торгівлі. Все це свідчило й про зародження нового напряму в економічній науці, зокрема школи фізіократів, яка у той період виникла на території Франції.

Безумовно, що актуалізації даного напряму сприяли наукові ідеї П. Буагільбера та С. Вобана, яким була відведена роль лише попередників даної наукової школи. Її ж основоположником дослідники вважають француза Венсана де Гурне (1712-1759). Його загальновідома фраза "laissez faire, laissez passer", що має приблизний зміст такого характеру: "Дайте людям самим робити свої справи, дайте справам йти своїм ходом" [244, с. 138], виражала основний зміст ідей даного напряму. Суть їх полягала у дотриманні повної економічної свободи, за якої держава не повинна була втручатись у виробничу та торговельну діяльність, а лише у фінансову, одержуючи при цьому податки, як плату, в обмін на охорону життя, майна, прав і свобод своїх громадян.

Тут доцільно зауважити, що, на відміну від меркантилістських переконань, наукові погляди фізіократів були спрямовані не на збільшення багатства купців і наповнення державної скарбниці, як це декларувалось їхніми попередниками, а на зменшення страждань та принижень бідного народу. Основну причину, яка призводила французький народ до зубожіння, фізіократи вбачали у репресивній системі оподаткування, яка включала обов'язковий перелік податків для сільського господарства. Із їхнім збільшенням зменшувались доходи сільського населення. Це стало причиною того, що сільське господарство Франції, на теренах якої не випадково розвивалась фізіократія, знаходилось у найбільшому занепаді порівняно з іншими промислами, а відтак і вимагало свого відродження. Тому разом із висуненням гасла: "В село необхідно залучати не стільки людей, скільки багатство" [83, с. 64] фізіократи запропонували провести й раціоналізацію системи оподаткування за рахунок об'єднання всіх податків і зборів у єдиний податок із земельної ренти [32, с. 221]. Останнє заслуговує особливої уваги. Адже, як свідчить подальший розвиток наукової думки в оподаткуванні, адепти цієї ідеї відстоювали її у різні періоди розвитку системи оподаткування. Причому, вона практично реалізовувалась і має своє подальше застосування й у нашій країні. Тут варто пригадати єдиний сільськогосподарський податок, який був запроваджений у роки НЕПу (1923 р.) у колишньому СРСР. Не відмовились від неї й в незалежній Україні, починаючи з 1999 р., коли сільськогосподарські підприємства стали сплачувати фіксований сільськогосподарський податок, який об'єднав у собі дванадцять раніше діючих податків, зборів (обов'язкових платежів).

У продовження до наведеного слід додати й те, що ідея єдиного податку була досить серйозно обґрунтована фізіократами. До основних із положень слід віднести те, за яким даний платіж, на їхню думку, неможливо було перекласти на інших суб'єктів, оскільки лише він один відносився до групи прямих. В усіх інших, що сплачувались податкоплатниками, фізіократи вбачали особливість, яка полягала у можливості їхнього перекладання на інших суб'єктів, що давало їм підстави відносити їх до групи непрямих податків.

Зауважимо, що зазначене групування податків на прямі та непрямі мало подальший вплив на результати майбутніх досліджень науковців, які, з одного боку, сприймали таку класифікацію в подальшому без заперечень, а з іншого — звертали увагу на її суто умовний характер. Як відомо, така класифікація податків збереглась і до теперішнього часу. Проте очевидним у цій полеміці є

те, що дана ідея викликала певну дискусію серед учених-фінансистів не одного покоління. Зокрема, з цих міркувань відомий науковець у галузі оподаткування Д. Боголєпов писав, що з цього часу, по суті, відбувся розподіл податків на прямі та непрямі [37, с. 23]. Із цього достовірного факту та висновку відомого економіста закономірно стверджувати, що це було важливою науковою заслугою школи фізіократів.

Аналіз літературних джерел дає підстави для висновку, що найбільш відомою постаттю серед фізіократів справедливо вважається Франсуа Кене (1694-1774). Формування його наукових поглядів, як це стало зрозуміло пізніше, відбувалось під впливом ідей В. Гурне. Свої теоретичні положення, як і більшість представників цієї школи, він обґрунтовував на прикладі сільського господарства, в якому, на його думку, лише й створюється додаткова вартість ("чистий продукт"). З цього приводу він писав: "Тільки продукт, який дає земля, являє собою багатство, насамперед, подароване, яке завжди відроджується, за рахунок якого люди оплачують все, що вони купують" [168, с. 224]. Дане узагальнення мало важливе значення для наступних наукових поглядів Ф. Кене. У відповідності до цього твердження він поділяв суспільство на три основних класи: виробники (фермери, сільськогосподарські робітники), безплідні (промислові та торговельні капіталісти і робітники) та власники землі, що знайшло відображення у його відомій "Економічній таблиці" (1758), яку К. Маркс оцінив як геніальну спробу провести аналіз суспільного відтворення [567, с. 292]. Суть економічної таблиці зводиться до розподілу сукупного суспільного продукту та розкриває механізм формування доходів зазначених трьох класів. Не менш ілюстративно вона відображає оподаткування цих доходів (рис. 2.1), зокрема сплату єдиного податку землевласниками, на чому науковець особливо акцентував свою увагу.

Особливо важливого значення Ф. Кене надавав доходам, що їх одержували власники землі та землероби від ведення землеробства. Тож із зібраного врожаю сільськогосподарської продукції він пропонував дві третини повертати землеробам для того, щоб вони могли її використовувати на обробіток землі. Тому зазначена кількість врожаю не повинна була вважатись прибутком землевласника і землероба. Таке розмежування мало важливе значення і з точки зору його оподаткування. Як видно із наведеної схеми (рис. 2.1), побудованої за Економічною таблицею Ф. Кене, валовий продукт пропонувалось розподіляти на доходи земельних власників і виробничого класу.

Причому, з точки зору науковця, єдиний податок повинні були сплачувати лише землевласники, оскільки інша частина капіталу, яка передавалась землеробам, окрім фондів споживання та обміну, як і в землевласників, мала ще й цільове призначення й спрямовувалась на розширення виробництва. Наведене знаходить своє підтвердження у висновку науковця, який писав: "Зрозуміло, що оподаткування не повинно обтяжувати собою цей вид багатства (прибутку – В. С.), який призначений для обробітку землі, оскільки, якщо землевласника позбавити його, то це приведе до зменшення сільськогосподарської продукції із земельних угідь" [168, с. 223].

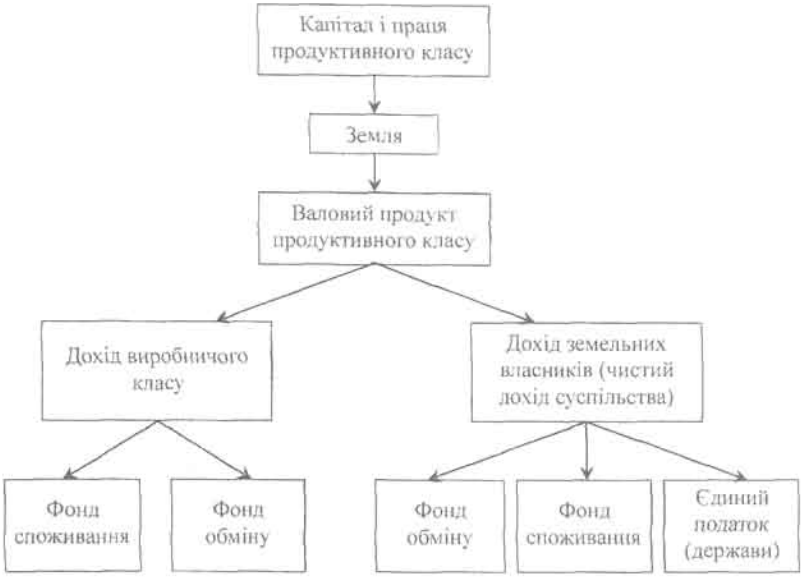


Рис. 2.1. Розподіл валового продукту та його оподаткування за Ф. Кене.
Примітка. Розроблено автором за даними [244, с. 175].

Беззаперечно, що така точка зору заслуговувала уваги не лише у той *період, але й є актуальною і з позиції* сучасної системи оподаткування у сільському господарстві. Адже чинним у даний час порядком оподаткування сільгоспвиробників така вимога також не додержується, хоча цілком зрозуміло, що для кожного господарства ця частка має бути визначена і враховуватись при розрахунках з державою. Якщо цього не враховувати, то, як справедливо зауважує Ф. Кене: "таке неправильне оподаткування поступово знищить доходи народу і правителя..." [168, с. 223].

Отже, з проілюстрованого в Економічній таблиці Ф. Кене очевидними є важливість і роль капіталу виробничого класу. Тому цілком слушною є думка вченого щодо звільнення цієї частини від оподаткування. Причому, вона простежується не лише під час встановлення податків, але й стає певною умовою, якої пропонується дотримуватись органам, які організовують роботу щодо їх нарахування та сплати. Так, застерігаючи чиновників від надмірного оподаткування сільгоспвиробників, він пише: "Найбільш суттєве і непорушне *правило, яким повинно* керуватись управління економікою, полягає в тому, щоб не посягати на забезпеченість та успіхи землеробства через оподаткування. Тільки за таких умов захищене урядом землеробство розцвіте і створить багатства, які за його ж власною вказівкою можна буде обкласти найбільш правильним і необтяжливим для народу способом" [168, с. 241]. Безумовно, для дотримання зазначених вимог у країні має бути підготовлений відповідний

апарат управління, який здатний забезпечити для сільського господарства, зокрема землеробства, сприятливі умови в оподаткуванні.

Із наведеного вище очевидним є і те, що в цілому Ф. Кене не заперечував оподатковувати землеробство, але лише у тому випадку, коли в даній галузі буде створено певну величину прибутку. Тому у разі її досягнення науковець пропонував передбачити найбільш сприятливий механізм оподаткування, який до того ж був би не тільки правильним, але й необтяжливим як для самого землеробства, так і для всього народу. Але навіть за дотримання таких умов він стверджував, що оподатковувати необхідно буде доходи землевласників, а не землеробів, оскільки саме останні створюють цей прибуток у сільському господарстві. Обґрунтовуючи зазначений висновок, учений писав: "Я говорю про це з успіхом тому, що податки, які припадають на землевласників, менш шкідливі, ніж оподаткування землеробства чи сільськогосподарських продуктів" [168, с. 241].

Отже, поряд з інтерпретацією змісту оподаткування землеробства відомий фізіократ критично відзивався про непрямі податки на сільськогосподарську продукцію та товари. Їх обкладання, як він зауважував, створює дуже великі труднощі, пов'язані з розподілом та іншими деталями, а управління ними та збір є дуже складними [168, с. 235]. Тут доцільно зазначити, що складність, про яку писав Ф. Кене, полягає в першу чергу у тих зловживаннях, які мали місце при організації оподаткування. Безумовно, що це ставало додатковим тягарем для сільського населення, яке, окрім величини податку, вимушене було відчувати на собі те свавілля, яке нав'язувалось і збирачами. Зазначене давало йому підстави констатувати: "Зловживання, пов'язані з таким оподаткуванням, та наслідки, які з нього випливають і приводять до таких незручностей, добре відомі. При цьому всі знають також, що король не одержує (від такого оподаткування – В. С.) великих доходів" [168, с. 234]. Іншою причиною, яка приводила до додаткового тягаря, була й сама кількість чиновників, які займались збором податків у сільському господарстві. З цього приводу він пише: "Всі ці люди оплачуються нацією, але своєю працею вони не виробляють для держави ніякого багатства, а тому витрати (на збір податків – В. С.) і самі люди представляють чисту втрату для королівства" [168, с. 238].

Із даного положення стає зрозуміло, що автор намагається більш конструктивніше висвітлити проблему організації збору податків, яка в кінцевому підсумку зачіпає інтереси не лише багатих споживачів, як це намагались довести його опоненти (захисники відкупної системи), але й інші верстви населення, оскільки дані витрати знаходять своє відображення у ціні сільськогосподарської продукції. Причому її збільшення Ф. Кене пов'язував не з об'єктивними факторами, які сприяли б росту доходів виробників, а з суб'єктивними, які розглядаються ним як "фіктивна ціна", що зменшує споживання і спричиняє збиток усім, хто продає таку продукцію, зменшуючи доходи від землеробства та заробітну плату працівникам промисловості. У цілому, за його переконанням, таке зменшення властиве для доходів усіх громадян, зокрема землевласників, купців, фабрикантів, ремісників та робітників. Тут же зауважимо, що апологети відкупної системи у той період часу пропонували зменшити такі витрати за

рахунок збільшення величини податків. Звісно, що таку позицію не міг підтримати відомий фізіократ. Апелюючи до своїх опонентів із зазначених проблем, він писав: "... Неправильно вважати, що податок, а точніше витрати з його збору, оплачуються лише багатими споживачами, адже вони зменшують як зарплату, так і доходи нації та правителя... Твердження про те, що зі збільшенням податків можливо зменшити витрати з їх збору, які є надто згубними, неправильне, навпаки, їх зростання лише приведе до ще більшої обтяжливості" [168, с. 237-238].

Виступаючи за скасування відкупної системи, яка саме й створювала такі складні умови в оподаткуванні фермерів, учений стверджує, що при її відміні навіть діюча десятина зможе принести у три рази більше доходу, ніж вона дає зараз, а обтяження підданих буде у два рази меншим, ніж сам відкуп [168, с. 255-256]. Однак дане питання було досить складним, а тому відмовитись від відкупників, до яких держава могла звернутись у будь-який час при виникненні потреби у коштах, ще було неможливо. Мабуть, це розумів і сам Ф. Кене, який писав: "Одержання вигоди від встановлених податків настільки прибуткова справа, що завжди з'являється багато людей, які бажають авансувати державі кошти, а тому не дивно, що для одержання дозволу на проведення відкупу необхідна ще й протекція" [168, с. 256]. Звісно, що ставити питання про скасування відкупів за таких умов було нереально. Адже ті доходи, що вони давали державі на той час, були вагомим джерелом, від якого остання не могла відмовитись. Але така ідея не відкидалась науковцем, який все ж таки покладав на неї певні сподівання, зауважуючи стосовно цього: "Однак, за теперішнього стану землеробства у Франції, навіть той великий податок, яким оподатковується майно, не може замінити доходів, які дають генеральні відкупи. Тому до тих пір, доки продукція сільського господарства залишатиметься такою обмеженою, як зараз, скасувати відкупи буде неможливо" [168, с. 259].

З наведеного вище стає зрозумілим, що Ф. Кене дуже виважено підходив до величини податкового тягаря, якого зазнавало сільське населення через діючу на той час систему оподаткування. Найбільшу його величину науковець вбачав саме у непрямому оподаткуванні, яке до того ж, окрім своєї обтяжливості, вимагало значних адміністративних витрат на збір податків. Аналізуючи безпосередні недоліки в їх стягненні, він приходить до висновку, що податки на сільськогосподарську продукцію та товари (непрямі податки – В. С.) породжують витрати і супроводжуються втратами, які руйнують та знищують могутність і багатство государя [168, с. 239]. Тому найбільш сприятливим для сільського господарства Ф. Кене вважав податок, який був би пропорційний доходам, одержаним від землеробства. За такого порядку, на його думку, фермер був би звільнений від зловживань, які характерні при довільному оподаткуванні [168, с. 242]. Разом із цим він не заперечував та допускав, що при його введенні виникнуть певні ускладнення та труднощі, які стануть причиною додаткових витрат для адміністрації. Мабуть, із цих міркувань науковець не відкидав можливості розподілу окладної суми самими провінціями, які, на його думку, могли набагато краще справитись з цією справою, ніж приватні агенти. "Це питання таке важливе, – писав Ф. Кене, – що ним не можна нехтувати, так як від

його вирішення залежить могутність короля, блиск трону, процвітання держави і щастя народу" [168, с. 268]. Очевидно, що пропонований захід, який мав проводитись державою був спрямований у першу чергу на зменшення витрат зі збору податку та уникнення зловживань, які, як нами вже зазначалось вище, були властиві відкупній системі.

У продовження до наведеного вище слід зазначити, що Ф. Кене невипадково у цьому процесі важливу роль відводив державі, яка повинна була надавати сільгоспвиробникам "надійну допомогу при настанні згубних для них явищ". Серед них науковець вбачав і несприятливе оподаткування. З цих причин у наукових підходах вченого простежується думка щодо доцільності державного втручання за допомогою податкового механізму, включаючи й інші заходи, за рахунок яких можна було б сприяти розвитку землеробства. Звісно, що зазначене мало практичне значення, зокрема для фермерів, які користувались орендованими земельними ділянками, піддаючись при цьому певним ризикам. Адже протягом дії орендного договору у них не було впевненості, що вони зможуть вчасно і в повному обсязі сплатити орендну плату. Причому, на стан цих розрахунків могла мати вплив і система оподаткування. Так, із підвищенням податку протягом дії орендної угоди його величина ще більше збільшувала б витрати фермера, що сприяло б лише його розоренню. Від цього якраз і застерігав Ф. Кене, який писав: "... Таке становище фермерів стало настільки небезпечним, а їхня кількість так зменшилась у королівстві, що землевласники майже скрізь змушені здавати землі в оренду під низьку культуру... Тому необгрунтоване підвищення податку мало дає державі і дуже шкодить землеробству" [168, с. 267].

Зауважимо, що необхідність дотримання стабільності в оподаткуванні на час дії договорів оренди, що обгрунтовувалась Ф. Кене, викликає неабиякий інтерес і для системи оподаткування у сільському господарстві нашої держави, особливо якщо врахувати те, що зазначений принцип, проголошений у нас і затверджений законодавчо, залишався лише проголошеним. Адже у багатьох випадках, як свідчать результати нашого аналізу, він неодноразово порушувався. Та й навіть після його прийняття податкове законодавство не передбачало стабільної сплати податків за умов набрання чинності договорів оренди земельних часток (паїв) селян, що приводило до зміни умов оподаткування. Тут доречно нагадати, що навіть у 2004 році при внесенні змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР [368] для сільськогосподарських товаровиробників було відновлено сплату податку на прибуток. І це при тому, що інший Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998 року № 320-XIV [447] включав у себе даний податок, який сільгоспвиробники з 1999 р. не повинні були сплачувати. Схожа ситуація склалась у цьому ж році зі збором до Пенсійного фонду України. Тож зроблений науковцем висновок щодо незмінності норми оподаткування протягом дії орендного договору не втрачає своєї актуальності і у даний час.

Не зайво нагадати і те, що особливу увагу у своєму дослідженні Ф. Кене приділяв розподілу податкового тягаря як між містом і селом, так і між людьми

з різними доходами. Розглядаючи дане питання, вчений звернув увагу на те, що за рахунок такого розподілу податків у виграші не залишається ніхто, оскільки через надмірне оподаткування сільських жителів відбувається міграція людей у міста, а з ними і їхніх капіталів. Внаслідок цього село позбавляється багатства, необхідного для обробітку землі, що приводить до зменшення доходів нації, а відтак – і всього королівства. Причому, багатство останнього також зменшується і може бути представлене навіть декількома містами, які здатні існувати завдяки грошовим ресурсам великих землевласників та багатих купців, що проживають у них. Однак навіть їхніх коштів недостатньо для всієї країни, що стримує розвиток інших територій, а також малих міст. Стосовно цього науковець писав: "Неправильний розподіл податкового тягаря між містом і селом приносить з точки зору самого фіску великі збитки державі. Тому дуже важливо зробити його перерозподіл та ввести таку форму стягнення податків, яка була б найменш обтяжливою та передбачала звільнення землеробства від оподаткування, а оподатковувала лише б доходи від нього і ті види діяльності, які існують завдяки йому [168, с. 261]. Причому, обґрунтовуючи свою точку зору, вчений робить декілька важливих висновків, які стосуються сплати податків.

По-перше, за його переконанням, великі землевласники, в більшості випадків, проживають у містах і сплачують податки у порядку, передбаченому для даної території. Однак, як відомо, і на це вказує науковець, свої доходи вони одержують від надання земельних угідь в оренду для ведення сільського господарства у сільській місцевості. Тому, виплачуючи податок за порядком, передбаченим у містах, вони, по суті, його сплачують з доходів від власності, яка знаходиться у селі.

По-друге, витрати купців та ремісників також компенсуються за рахунок доходів, які одержані від землеробства. Адже зі збільшенням податків, зростає відповідно ціна на їхні товари та вироби, що дозволяє першим і другим одержати певну компенсацію. Тому, внаслідок збільшення оподаткування міського населення, величина податку частково перекладається на доходи землевласників, а також на заробітну плату сільських жителів, які купують у містах необхідні їм товари та вироби. Зазначене небезпідставно дозволяло Ф. Кене зробити загальний висновок: "...В підсумку оподаткуванню завжди підлягає продукція землі" [168, с. 260-261].

Отже, серед основних об'єктів оподаткування вчений називав дохід. Його ідея полягала у тому, щоб за рахунок утримання такого податку звільнити від оподаткування саме землеробство. З цією метою ним пропонувалось об'єднати діючі на той час податки в єдиний і встановлювати його пропорційно у розмірі 50 % від вартості орендного договору на землю. Однак наведену норму оподаткування важко було застосовувати до доходів усіх осіб, зайнятих у сільському господарстві. У першу чергу це стосувалось працівників, які наймались землевласником для весняно-польових робіт, зокрема прополювання культур тощо та одержували натуральну оплату праці у вигляді зерна. Особливу складність при визначенні справедливої частки податку складали витрати, які, на думку Ф. Кене, було важко визначити. Тому він

пропонував утримувати з таких доходів приблизно 1/6 чи 1/7 вартості врожаю, а решту видавати працівникам для власного споживання.

Ще складнішими виявились розрахунки для обчислення податку з доходів робітників, які залучались у господарства, що спеціалізувались на вирощуванні продукції тваринництва, у яких доходи визначались не лише із зерна, але й з іншої продукції, що використовувалась на годування тварин. Погоджуючись із тим, що землі необхідно розділити на групи за відповідними класами, науковець одночасно застерігав від подвійного оподаткування деяких об'єктів, які, на його думку, необхідно було не включати до їх величини. З цього приводу він писав: "... Якщо сінокоси і пасовища призначені для годівлі робочої худоби (яка використовувалась в обробітку орних земель), то їх недоцільно окремо оподатковувати згідно з їхньою оцінкою, оскільки сплачується податок з готової продукції, зібраної з орних земель. В іншому випадку це призведе до подвійного оподаткування. Тому потрібно вияснити, яким чином використовується продукція сінокосів і пасовищ найманими працівниками. Якщо вона призначена для годування худоби (крім робочої), то тоді можна встановити дохід найнятих робітників з цих земель та справедливо його оподаткувати" [168, с. 262-263].

Безумовно, що це вказувало на певне ускладнення податкового механізму. Тому для його реалізації Ф. Кене передбачав, що дані труднощі можна подолати за допомогою досвідчених людей у провінціях, які, за його пропозицією, повинні були контролювати збір податків на селі. Однак, якщо навіть і це не допоможе, то тоді, як він писав, в усякому разі можна буде наблизитись до пропорційного й твердого оподаткування, виходячи з якого землевласник і найманий працівник зможуть вести господарство таким чином, щоб витрати землеробства завжди відшкодовувались тому, хто їх поніс [168, с. 263]. Звісно, що дана точка зору є менш реальною, оскільки без нормування витрат для землевласника і найманого працівника важко навіть уявити цей справедливий розподіл податкового тягаря, прихильником якого був науковець.

Поряд із цим відомий фізіократ дуже обережно пропонував ставитись до оподаткування найбідніших верств населення на селі, зокрема "батраків і поденників", оскільки, на його думку, за надмірного обкладання вони не можуть покладати ніяких сподівань на свою роботу. Причому, як він писав: "Вони навіть бояться працювати із побоювання, що одержана зарплата від цієї роботи лише збільшить оподаткування" [168, с. 252].

Отже, із наведеного очевидно, що Ф. Кене надає перевагу податку з доходу, одержаному з усіх джерел. Причому, як ним передбачалось, він мав оподатковуватись як у місті, так і в селі, тобто незалежно від місця його походження. Наведений висновок заслуговує уваги й у даний час, оскільки таке положення є одним із важливих принципів, який законодавчо затверджений у нашій державі. У своїх дослідженнях фізіократи важливого значення надавали земельній ренті, яку розглядали як одне із джерел формування державних доходів. Тож, як переконував послідовник Ф. Кене, відомий фізіократ-практик Жак Тюрго (1727-1781) (який у 1774 р. був призначений генеральним контролером фінансів у Франції): "Земля є єдиним

джерелом багатства, а тому землероб (cultivateur) виробляє не лише ресурси для оплати своєї праці, але й створює дохід, який використовується на потреби ремісників та інших найманих працівників..." [606, с. 315]. Як і його попередник, Ж. Тюрго особливо критично був налаштований проти непрямих податків, які, на його думку, знищують народний добробут, є причиною нерівномірного оподаткування та не дозволяють урядові розраховувати на отримання достовірно визначеного доходу [560, с. 76]. З цією метою він намагався провести податкову реформу, яка мала зводитись до заміни усіх діючих у той період часу платежів єдиним земельним податком, що обраховувався б із чистого прибутку землевласників. Причому, у своїх дослідженнях, результати яких відображались у різних нотатках та інших письмових записах, науковець залишався прихильником прямого оподаткування, яке повинно було проводитись на пропорційній основі. Однак, мабуть через нетривале перебування на посаді міністра фінансів (двадцять місяців), Ж. Тюрго не зумів провести усі свої реформи, пов'язані з оподаткуванням, оскільки, як стверджували деякі автори, додаючи свій штрих до його біографії, він був призначений на посаду міністра за волею народу і усунутий з неї зусиллями придворних інтриганів [606, с. 320].

Симптоматичними у цьому зв'язку є підходи відомих у Франції філософів до розвитку наукової думки в оподаткуванні, які в період фізіократів публікували свої праці в спеціальних виданнях, зокрема в "Енциклопедії" Дідро і Даламбера, чим ще більше її збагачували. Особливої уваги серед них заслуговують праці Шарля Луї Монтеск'є (1689-1755), Жана-Жака Руссо (1712-1778), Віктора Рікеті Мірабо (1715-1789) та Поля Анрі Гольбаха (1723-1789). У своїх працях зазначені автори у більшій мірі розглядали соціальні та політичні питання, але певне місце у них відводилось податкам і оподаткуванню.

Так, аналізуючи основні форми державного правління (демократію, аристократію, монархію і деспотію), Ш. Монтеск'є у науковому виданні "Про дух законів" (1748), звертав увагу на їх зв'язок із системою оподаткування. З цієї позиції він зауважував: "У помірних державах обтяжливість податків винагороджується волею, а в деспотичних – відсутність волі знаходить свій еквівалент у їх помірності" [45, с. 84].

Важливий висновок, з точки зору оподаткування у сільському господарстві, Ш. Монтеск'є зробив щодо величини земельного податку. Так, погоджуючись із тим, що ставки земельного податку мають встановлюватись у залежності від якості землі, яка повинна поділятись на певні класи, відомий філософ звертає увагу на те, що не завжди дану роботу можна виконати якісно. Це особливо стосується достовірної класифікації, яку дуже важко здійснити, але ще важче, як він пише, знайти людей, які б бездоганно виконали дану роботу [45, с. 83]. Звісно, що провести достовірну оцінку земель є певною проблемою й у даний час, навіть з позиції вітчизняної системи оподаткування. Особливо це стосується земель населених пунктів у сільській місцевості. Мабуть, лише за помірності земельного податку дана проблема не постає в Україні гостро, оскільки, як писав Ш. Монтеск'є, якщо його ставки не надто

великі та існує достатньо високий мінімум доходу, звільненого від оподаткування, то зазначені недоліки не мають особливого значення [45, с. 83].

Значний внесок у розвиток наукової думки в оподаткуванні зробив не менш відомий французький просвітитель і філософ Ж.-Ж. Руссо, який, виходячи із власних висновків, вбачав у великому податку, що стягувався із селян, шкоду для всього суспільства. Якщо податок великий і пропорційний продукту, писав він, то селянин перестає обробляти землю. Культура землі добротна тільки там, *де селянин нічого не платить або платить мало* [83, с. 198]. Тому, пропонуючи зменшення податку, Ж.-Ж. Руссо розумів, що це призведе до втрати вигоди для держави. З цієї точки зору він одночасно обґрунтовував свою пропозицію щодо відведення спеціальних земельних фондів, з яких остання й повинна була отримувати свої доходи. Проте, якщо навіть їх не вистачає або немає взагалі, то в такому випадку потрібно вдатися до прогресивного податку з майна, але ні в якому випадку не до податку із землеробства [83, с. 199].

З наведеного очевидно, що зазначена *відомим філософом ідея у повній* мірі узгоджувалась із підходами фізіократів, яких вони дотримувались в оподаткуванні сільського господарства. Поряд з цим у наведеній думці спостерігається дещо новий підхід, який надає іншого спрямування оподаткуванню, що є особливо характерним для майна, яке пропонувалось оподатковувати *прогресивним податком*. Причому це не завершується лише пропозицією, а разом з нею робиться спроба її теоретично обґрунтувати. Так, на думку Ж.-Ж. Руссо, при оподаткуванні майна в ньому необхідно розрізняти дві його складові частини, зокрема необхідне майно та *надлишкове майно* [83, с. 199]. Отже, звідси стає зрозуміло, що необхідне майно повинно бути звільненим від оподаткування. І лише інша його частина, тобто надлишкове майно, пропонувалось оподатковувати, але лише у випадку гострої потреби. Очевидно, що такий розподіл майна з метою оподаткування був не випадковим. Адже це *відповідало зрівняльній теорії розподілу приватної власності*, яка проголошувалась Ж.-Ж. Руссо як засіб знищення поділу суспільства на багатих і бідних. Але потрібно визнати й те, що дана ідея мала під собою певне наукове підґрунтя з точки зору соціального захисту населення, актуальність якої не зменшується й у даний час.

На розвиток наукової думки в оподаткуванні певний вплив мала й позиція іншого відомого філософа В. Мірабо, який доводив, що для встановлення податків повинна бути згода народу, яка необхідна навіть з точки зору інтересів *історично успадкованої монархії* [45, с. 92]. *Причому*, величина даного податку має бути чітко визначена і відома податкоплатнику. З цього приводу В. Мірабо писав: "Не знаючи, яку частину забере у мене фіск, я ніколи не знав би, чи належить мені земля та врожай, на які я провів свої витрати, і чи потрібно мені ризикувати тим багатством, яким я в даний момент володію, у погоні за *невідомим прибутком*? Але як це все знати, коли фіск у будь-який момент матиме право збільшити належну йому частку мого врожаю? Таким чином, довільне право оподаткування не може існувати, оскільки воно знищує само себе" [45, с. 93].

Безумовно, що В. Мірабо основну увагу у своєму дослідженні приділяв законності встановлення податків, яке виключає будь-яке свавілля у цій важливій справі. Тому очевидно, що з цієї точки зору у державі все має ґрунтуватись на відповідних законах та правилах. Причому, серед останніх філософ виділяє два основних положення, які повинні дотримуватись з боку держави. Перше правило стосувалось розподілу податку, а друге – його стягнення. Розглядаючи можливість дотримання першого положення, відомий філософ доходить висновку, що в підсумку має оподатковуватись дохід, але лише той, який створений природою, а не людиною, оскільки останній і так належить державі, а тому вона не може сама себе оподатковувати [45, с. 94].

Можна припустити, що даний висновок уже сформульовано під впливом ідей фізіократів, адже незадовго до цього у своїх перших працях В. Мірабо поділяв погляди меркантилістів і лише згодом став на бік фізіократів і почав відстоювати ідею невтручання держави в економічні процеси та був прихильником єдиного податку з чистого прибутку землевласників [41, с. 311].

Під цим же впливом знаходився й П. А. Гольбах, який вбачав у сільському господарстві основу економічного добробуту й на цій основі будував свої наукові ідеї щодо податкової політики на селі. Серед основних заходів її проведення ним пропонувалось звільнення від довільних податків селян, які вимушені були покидати поля, що оброблялись ще їхніми предками. Гостро критикуючи привілейовані верстви населення, зокрема дворянство, П. А. Гольбах, з точки зору оподаткування, вважав недосконалою та нерозумною урядову фінансову політику, яка виснажує селян податками та призводить до того, що вони навіть не можуть себе прогодувати чи одягнутись. "Податки, – писав він, – знищують землеробство, відвертають селянина від праці. Розорений і зневірений селянин перетворюється в жебрака. Між тим благополуччя села – основа благополуччя країни, розвитку торгівлі та індустрії. Поля годують державу" [83, с. 146].

Залишаючись прихильником дрібного товарного виробництва в сільському господарстві, П. А. Гольбах важливе значення відводив і торгівлі, в якій вбачав один із механізмів обміну товарами між товаровиробниками. Зокрема, віддаючи їй належне, оскільки на той час вона розглядалась як діяльність, яка сприяла благополуччю та життю в усіх куточках країни, філософ одночасно зауважував, що все ж таки основою цього благополуччя є земля. Тому уряд не повинен думати про торгівлю, доки в державі є хоча б один арпант (1 арпант ≈ 0,4 га – В. С.) необробленої землі [83, с. 147].

Цілком очевидно, що такі ідеї П. А. Гольбаха в той час не могли подобатись французькій буржуазії, зокрема, фінансистам, відкупщикам, учасникам привілейованих торговельних компаній. І це очевидно, адже за умови їхнього визнання та практичної реалізації одні втрачали свій дохід, а інші змушені були б взяти на себе весь чи більшу частину податкового тягаря. Проте беззаперечним є те, що обґрунтування окремих положень П. А. Гольбахом мали як теоретичне, так і практичне значення. І навіть незважаючи на несприйняття певною групою привілейованого суспільства його ідей, слід зазначити, що для іншої частини населення країни вони були

прийнятними і практично підтверджували наукові підходи фізіократів до питань сплати податків. Висловлена думка ще більше актуалізується, коли вона стосується системи оподаткування у сільському господарстві.

Очевидно, що перші податкові ідеї фізіократів формувались у період важких умов, в яких знаходилось сільське господарство, а тому вони викликають найбільший науковий інтерес, актуальність якого не зменшується й дотепер. Окрім зазначеного, беззаперечною заслугою цієї школи стало те, що її прихильники зуміли на прикладі певної галузі дослідити та обґрунтувати доцільність оподаткування доходу, звільнивши від податків капітал, який направлявся на розширення сільськогосподарського виробництва.

Таким чином, завдяки прихильникам меркантилізму та фізіократії вдалось зробити певний поступ у формуванні та розвитку наукової думки в оподаткуванні. Апологети їх ідей стверджували про необхідність дотримання справедливості в оподаткуванні, рівномірності розподілу податкового тягаря, стабільності податків, що особливо викликало потребу в період дії договору оренди землі у сільському господарстві, було певним науковим надбанням, яке знайшло свій подальший розвиток у працях класиків політичної економії.

2.2. Креативність податкових положень класиків політичної економії

Важливим етапом у розвитку наукової думки в оподаткуванні став період формування нового економічного напряму, започаткованого його основоположником Адамом Смітом (1723-1790) ідеї, якого було збагачено найвідомішими представниками класичної політичної економії Давідом Рікардо (1772-1823) та Джоном Стюардом Міллем (1806-1873). Їх формування відбувалось у той час, коли значно розширювались функції держави, разом із якими збільшувались її фінансові витрати, а відтак і виникала необхідність їх теоретичного обґрунтування з метою практичної реалізації в подальшому. Саме останнє й сприяло появі вчення А. Сміта, яке суттєво вплинуло на розвиток системи оподаткування та змінювало пріоритети у відносинах з державою. З цього приводу дуже слушне зауваження у свій час зробив відомий російський фінансист І. І. Янжул, який писав: "... Виняткове на той час значення практики у фінансовому господарстві було порушено, оскільки він (А. Сміт – В. С.) навчив бачити в ній лише шлях та засіб до формулювання і перевірки загальних принципів; наукові основи стали законодавцями практики" [617, с. 88]. Зазначене дає підстави сучасним науковцям пов'язувати з ім'ям цього відомого економіста початок розвитку теоретичних основ оподаткування, називаючи при цьому її автора фундатором наукової теорії податків [145, с. 16]. Зрозуміло, що підставою для такого твердження є загальновідомі чотири податкові принципи Адама Сміта. Хоча, як доведено нами вище, їх появі необхідно завдячувати філософам, представникам меркантилізму та фізіократів, які ще до цього часу опублікували свої перші праці у вигляді памфлетів і трактатів, що вже мали ознаки наукових робіт.

Тож, віддаючи належне класику політичної економії, ще раз звернемось до його праці "Дослідження про природу та причини добробуту націй" (1776) та виділимо основні теоретичні положення, які обґрунтовувались ним для запровадження та справляння податків з фізичних і юридичних осіб, включаючи й сільськогосподарських товаровиробників. Розглядаючи кожний із податкових принципів Адама Сміта, можна зробити припущення, що класик політичної економії уже в той час дійшов висновку, наскільки важливими є всі чотири положення. Причому у кожному із них відчувається той глибокий зміст, який покладено в його основу, та передбачено вимоги, які повинні дотримуватись в оподаткуванні. Звертає на себе увагу й черговість розміщення податкових принципів у тій послідовності, яка, на нашу думку, відповідала реаліям того періоду, що вказує на необхідність подібного впорядкування й принципів побудови системи оподаткування в Україні.

Зазначене дозволяє зробити висновок, що класичні податкові принципи, сформульовані А. Смітом, не втрачають своєї актуальності й у даний період часу, оскільки з їх змісту очевидно, що вони сприяють обґрунтуванню необхідності залучення коштів для потреб держави, не погіршуючи суттєво фінансовий стан платників податків, зокрема сільськогосподарських товаровиробників. Тобто у кожному із них тією чи іншою мірою А. Сміт намагався поєднати інтереси бюджету з можливостями податкоплатників, віддаючи у цій важливій справі перевагу останнім.

Для порівняння основних положень класиків політичної економії поряд із принципами А. Сміта наведено деякі теоретичні основи та правила оподаткування, сформульовані Д. Рікардо та Дж. С. Міллем (табл. 2.1).

Віддаючи належне засновнику класичної наукової школи, вчення якого мало своїх адептів у майбутньому, та, враховуючи те, що податкові принципи сформульовані ним, у достатній мірі нами вже аналізувались [482, с. 36-44], спробуємо з цієї позиції оцінити окремі положення його учнів та послідовників, порівнюючи їх із загальновизнаними постулатами класика. У першу чергу слід виокремити сім правил Дж. С. Мілля, які були ним розроблені та спрямовувались на усунення незручностей, яких зазнають платники при сплаті непрямих податків.

Наведене вище у повній мірі стосується і правил, сформульованих Дж. С. Міллем щодо непрямих податків з метою усунення тих незручностей, що притаманні їм, та які, на нашу думку, не втратили своєї теоретико-практичної цінності й для національної системи оподаткування. Так, розглядаючи перше правило класика, не можна не помітити того, наскільки критично він ставиться до марнославства, з якого, за його переконанням, необхідно брати найбільші державні доходи. З цим важко не погодитись, особливо якщо врахувати те, що такий вид розкошів є не настільки життєво необхідним, а є, скоріш за все, засобом впливу на оточуючих осіб чи середовище, в якому вони використовуються. Причому не завжди це позитивно сприймається останніми.

З практичної точки зору не зайве нагадати, що дане положення науковця має важливе значення і для українського суспільства, якому доводиться відчувати на собі окремі елементи цього впливу навіть у даний час. Тут йдеться про ті розкішні вечірки, які супроводжуються феєрверками, що останнім часом набули

поширення під час святкування весіль, ювілеїв тощо. І це за умови, що Верховною Радою України прийнято Закон України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо захисту населення від впливу шуму" від 3 червня 2004 р. № 1745-IV [364], яким надано право сільським, селищним та міським радам установлювати порядок їх проведення. Однак кількість заходів із використанням цих атрибутів, що стали вже обов'язковими для найбільш заможних громадян нашої країни при проведенні подібних урочистостей, не зменшується. Більше того, це явище стає дедалі поширенішим. Останнє якраз і залежить від соціального та фінансового стану особи або осіб, на честь яких проводяться феєрверки, які до того ж не завжди мають позитивний вплив на оточуючих. Та й для тих, заради кого їх проводять, вони є, скоріш за все, забаганкою або ж мовою класика марнославством, яке, на нашу думку, слід оподатковувати під час видачі дозволів та одержувати додаткові кошти до місцевих бюджетів з податку на феєрверки (більш детально про це див. [482]).

Таблиця 2.1

Правила оподаткування Дж. С. Мілля, передбачені для зменшення незручностей платникам непрямих податків

Порядковий номер правил	Зміст правил
Перше правило	Необхідно якомога більше одержувати максимально можливий дохід із тих предметів розкошів, які мають найбільший зв'язок з марнославством і найменший із позитивним використанням таких, як найбільш дорогих видів усіх особистих речей та прикрас.
Друге правило	Потрібно завжди, коли це тільки можливо, брати податок не з виробника, а безпосередньо зі споживача, оскільки при стягненні податку з виробника ціна товару неодмінно зросте більше – і часто набагато більше, ніж на всю суму самого податку.
Третє правило	Оскільки єдиними непрямими податками, що дають найбільше надходжень, є податки на вироби загального або дуже широкого споживання, і, оскільки внаслідок цього необхідно мати ряд податків на справжні предмети розкошів, тобто на речі, які приносять задоволення самі по собі та цінуються саме за це, а не за свою вартість, податки ці повинні бути розраховані таким чином, щоб по можливості можна було покласти однаковий податковий тягар на невеликі, помірні та великі доходи.
Четверте правило	Податки, перш за все, повинні зосереджуватись на невеликій кількості товарів, ніж охоплювати значну їх частину, щоб зменшити витрати по їх збору та звести до мінімуму види занять, якими можуть створюватись обтяжливі й прикрі перешкоди.
П'яте правило	Серед предметів розкоші загального споживання перевагу необхідно надавати податку на алкогольні напої, тому що вони хоч самі по собі й дають законне задоволення як і будь-який інший предмет розкоші, тим не менше їх вживання доходить до надмірного, так що обмеження споживання, яке природно виникає у зв'язку з їхнім оподаткуванням, у цілому може бути застосованим до них із більшою користю, ніж до інших предметів.
Шосте правило	Стягування податків, наскільки це можливо, доцільно проводити з товарів, що імпортуються, оскільки при їх обкладанні буде створено значно менше прикрих перешкод і несприятливих випадкових наслідків, ніж це матиме місце при оподаткуванні поля або майстерні.
Сьоме правило	Ні один податок не повинен бути досить високим, щоб давати занадто вагому причину для ухилення від сплати, з якою неможливо боротись за допомогою звичайних попереджувальних заходів, і, головне, будь-який товар не може оподатковуватись настільки великим податком, щоб породити до життя клас непідкорених законам особистостей, контрабандистів, тасмних винокурів та їм подібних.

Примітка. Складено за даними [270, с. 246-248].

Ще більш практичним для сучасної системи оподаткування, на нашу думку, є друге правило Дж. С. Мілля, яке доцільно розглянути разом із третім та п'ятим. Зауважимо, що ні перше, ні наступні не викликають заперечень, оскільки вони стосуються непрямих податків, які мають сплачувати споживачі. Однак особливо актуалізується дане питання тоді, коли мова заходить про алкогольні напої, які належать до товарів особливого споживання та щодо яких у суспільстві склалось неоднозначне відношення. Звісно, з одного боку, вони сприяють стабільним надходженням коштів до дохідної частини бюджету, а з іншого – завдають шкоди платникам та їх сім'ям за надмірного вживання. З цієї точки зору, перекладати тягар із їхньої сплати на виробників не тільки не відповідає положенню, висунутому класиком політичної економії, але й є аморальним відносно суспільства.

У продовження до розглянутих положень вченого варто нагадати, що наступні три правила Дж. С. Мілля, зокрема четверте, шосте та сьоме, не потребують будь-яких додаткових обґрунтувань, крім тих, що містяться в них самих. До цього необхідно лише додати, що незважаючи на такий ранній період, коли їх було сформульовано класиком, вони і тепер не втрачають свого значення не лише для теорії, але й для практики оподаткування.

Не менший вплив на формування теоретичних ідей, а відтак і на розвиток наукової думки в оподаткуванні вчення А. Сміта мало на Д. Рікардо, на основі теоретизувань якого можна сформулювати основні наукові підходи до питань оподаткування (табл. 2.2), який більш чітко сформулював завдання державної податкової політики. З його позиції вона повинна сприяти нагромадженню та розширенню виробництва.

Зауважимо, що така вимога характерна для класичної школи в цілому. Тому в цьому випадку погляди Д. Рікардо повністю співпадали з теорією А. Сміта, який також виступав за звільнення капіталу від оподаткування. Особливо це стосувалось податків, якими оподатковувались кошти, що успадковувались іншими громадянами. З цього приводу Д. Рікардо писав: "Так, сплачуючи податок із спадщини, спадкоємець особливо не відчуває необхідності сплатити його за рахунок економії на своїх витратах, що є причиною зменшення капіталу країни. І зовсім протилежна ситуація спостерігалася б, якби йому із цієї суми необхідно було б сплатити податок з доходу. Тоді він, напевне, зменшив би свої витрати на суму податку, або, скоріш за все, не став би їх збільшувати, і капітал країни залишився б незмінним" [451, с. 89].

Все це дозволяє Д. Рікардо погодитись із думкою А. Сміта, який вважав, що податки у випадку переходу власності перекладаються безпосередньо на особу, якій передається власність. Однак, у разі продажу землі, податковий тягар більшою мірою відчуває на собі продавець. Останній майже завжди продає її з необхідності й через це мусить погоджуватися на таку ціну, яку може отримати. У свою чергу покупець майже ніколи не буває змушений купити й тому дає лише таку ціну, яку вважає за потрібне. Він підраховує, у скільки йому має обійтися земля разом із податком; чим більшу суму він зобов'язаний платити як податок, тим меншу він погодиться сплатити за землю. Тому такі податки майже завжди перекладаються на особу, що має потреби в об'єктах купівлі, а отже, часто мусять бути дуже жорстокі й утискувальні [532, с. 529].

Таблиця 2.2

Основні податкові положення Давіда Рікардо

Порядковий номер положень	Зміст положень
Перше положення	Таких податків, які б не зменшували накопичень, немає. Всі вони виплачуються або з капіталу, або з доходу. Тому уряд повинен проводити таку політику, щоб заохочувати нагромадження та всіляко уникати оподаткування капіталу.
Друге положення	Всі податки на передачу майна зменшують його капітальну вартість, а відтак і шкодять капіталу. Тож для суспільного інтересу доцільно, щоб такі податки були мінімальними та не перешкоджали переходу капіталу у руки тих, хто його найефективніше застосує у виробництві.
Третє положення	Непрямий податок збільшує ціну продукції і перекладається на споживача пропорційно її споживанню, що приводить до підвищення заробітної плати, зменшення прибутку та нерівномірності обкладання, а тому законодавство має усувати таку нерівномірність.
Четверте положення	Податок на земельну ренту повністю припадає на землевласника, а податок за винагороду, яку він одержує від вкладення його капіталу у розвиток ферми, має перекладатись на споживачів, оскільки витрачений для цієї мети капітал повинен завжди приносити прибуток.
П'яте положення	Все, що збільшує вартість товарів, знищує стимули до розвитку як землеробства, так і виробництва, а тому будь-яке оподаткування є невигідним при будь-якому податку.
Шосте положення	Будь-який податок, який є причиною підвищення заробітної плати, в дійсності є податком на прибуток, який зменшує капітал.

Примітка. Складено за даними [451, с. 88-138].

Проте в деяких підходах класиків політичної економії до питань оподаткування існували і певні розбіжності. Це простежується при дослідженні проблем, пов'язаних із перекладанням податків. Так, розвиваючи теорію ренти, Д. Рікардо обґрунтовував, що податок, обчислений з неї, не може бути перекладений на споживача сільськогосподарської продукції, оскільки тут об'єкт оподаткування чітко зафіксований. Тому, в цьому випадку, на думку вченого, залишається лише правильно встановити чисту ренту у загальній сумі, що виплачується землевласнику. І тоді податок сплачуватиметься з чистої ренти, а весь податковий тягар відчуватиме на собі землевласник, причому такий податок не зможе збільшити ціну сільськогосподарської продукції, оскільки в гірших умовах виробництва не зможе збільшуватись і рента. Це був один із аргументів, за допомогою якого обґрунтовувалось, що цей податок не буде перекладеним на споживача продукту землі. Адже, на думку класика, податковий тягар може перекластись на покупця лише за умови зміни пропозиції. Разом із цим, як стверджував Д. Рікардо, встановлений податок на ренту має розповсюджуватись на всю договірну (contractual) ренту. Однак, оскільки не вся договірна рента є "економічною рентою в чистому вигляді", то певна частина податку припадатиме на прибуток [32, с. 122]. Очевидно, що дана точка зору була противагою економічній ідеї Адама Сміта, який стверджував, що всі податки перекладаються на споживача або землевласника, за винятком поземельного податку. Хоча з останнім уже не погоджувався Д. Рікардо, який вважав, що поземельний податок був би неперекладений лише в тому випадку, якби він стягувався з чистої ренти,

яку дають кращі землі. Проте, оскільки він стягується з усіх земель, у тому числі з найгірших, які не приносять ренти, то за рахунок нього підвищуються витрати на виробництво хліба, а відтак збільшується його ціна, яку сплачує при цьому споживач [210, с. 92].

Безумовно, що такі розбіжності між вченнями А. Сміта та Д. Рікардо не могли не відобразитись і на подальших наукових дослідженнях адептів даного напряму. У той час, як писав М. І. Кулішер, це призвело до повного нерозуміння суті перекладання податків у послідовників цієї теорії як в Англії, так і на континенті, підмінило її незаперечність крайньою невизначеністю, або навіть розгубленістю [210, с. 93].

Слід зазначити, що причину нерівномірного розподілу доходів А. Сміт вбачав не лише у прямій сплаті державі податків сільськогосподарськими товаровиробниками, але й в особливостях їх одержання різними суб'єктами через специфічність організації сільськогосподарського виробництва. Особливо це добре спостерігається у його намаганні справедливо підійти до вирішення даної проблеми за рахунок впорядкування договорів оренди, укладених між землевласниками і орендарями. Так, аналізуючи зазначені угоди, вчений звернув увагу на те, що у них передбачались невигідні умови для землеробів, якими землевласникам нав'язувались навіть способи ведення землеробства та дотримання заздалегідь передбаченої сівозміни.

Безумовно, що така аномалія укладених угод свідчила, скоріш за все, про доведення завдання та виконання замовлення на певний вид послуг. Адже землевласник міг передбачати у договорі оренди вирощування тієї культури, яка у більшій мірі цікавила його, вимагаючи від орендаря й відповідного оброблення ґрунту. Тому дані послуги та роботи А. Сміт пропонував розглядати як додаткову ренту та проводити її окрему оцінку, з метою оподаткування. З цього приводу він писав: "Для ускладнення та припинення такої, зазвичай безглуздої, практики, можна було б цей вид ренти оцінювати та оподатковувати вище, ніж звичайні грошові ренти" [532, с. 509]. По суті, засновник класичної політекономії сподівався за допомогою системи оподаткування вплинути на землевласників та сприяти виробникам, в особі орендарів, у виробництві сільськогосподарської продукції, яку вони могли б самостійно визначати та виробляти за власною технологією. Адже, нав'язуючи умови вирощування культур, орендодавці разом із цим вимагали дотримуватись і їхніх технологій, що давало підстави А. Сміту вбачати у таких діях результат самовпевненості (здебільшого дуже мало обґрунтованої) землевласника й певності у перевазі його власних знань [532, с. 509], з чим він категорично не погоджувався.

Дуже схожий механізм за своїм змістом пропонувався відомим економістом при оподаткуванні натуральної ренти, яку вимагали землевласники від орендарів замість виплати грошей. У таких формах розрахунків А. Сміт вбачав появу додаткового тягаря, оскільки натуральні розрахунки переважали за обсягом грошову оплату і спричиняли більше незручностей для землеробів, ніж приносили доходу орендодавцеві. Принципово не погоджуючись із таким розподілом доходів, класик писав: "У будь-якій країні, де ці ренти зустрічаються, орендарі бідні й жебракують майже

в повній відповідності до ступеня поширення ренти (натуральної ренти – В. С.)" [532, с. 509]. Тому з даною практикою, яка, як очевидно, перешкоджала розвитку сільського господарства та не сприяла одержанню справедливої частки доходів орендарями, науковець пропонував покінчити за допомогою підвищеної оцінки натуральної оплати за укладеними земельними угодами. Звісно, що за такого порядку значно збільшувався рівень їх оподаткування, яке вже було невигідним для землевласника та змушувало б його переходити до грошових розрахунків.

Така точка зору науковця, на нашу думку, заслуговує особливої уваги, оскільки спосіб оцінки сільськогосподарської продукції завжди був актуальним для аграріїв. Не зайво нагадати, що навіть у наш час (1999-2003 рр.) за недостатності грошових ресурсів у сільському господарстві натуральні поставки сприяли своєчасним розрахункам з бюджетом по фіксованому сільськогосподарському податку. Однак при визначенні кількості продукції, що поставлялась у рахунок його сплати, спостерігались певні недоліки, пов'язані з її оцінкою. Адже, діючими у той період нормативними актами передбачалось, що кількість сільськогосподарської продукції з одного гектара угідь визначається на початку року і не підлягає коригуванню у зв'язку із зміною ціни на неї [489, с. 355].

Цілком очевидно, що такий порядок проведення розрахунків з державою ставив у невигідне становище платників податків, якими, як відомо, були сільськогосподарські підприємства. Мабуть із цих причин (сподіваємось назавжди) з 2004 р. держава відмовилась від натуральних поставок сільськогосподарської продукції у сплату фіксованого сільськогосподарського податку. Останнє ще більше переконує у важливості наукових обґрунтувань класика політичної економії.

Симптоматичним був підхід А. Сміта і до оподаткування ренти землевласників, які у зв'язку з наданими пільгами у сплаті податків могли виявити бажання самостійно вести господарство на своїх землях. Відстоюючи власну точку зору, яка стосувалась залучення капіталу останніх у сільськогосподарське виробництво, науковець зауважував: "Коли землевласник сам веде господарство на частині своїх земель, ренту можна визначити за погоджувальною оцінкою навколишніх фермерів і землевласників і податок для нього може бути дещо зменшено..., за умови, якщо рента із займаних ним земель не перевищує певної суми" [532, с. 509]. Очевидно, що такий підхід класика до оподаткування землевласників, які самостійно вели господарство на своїх землях, був цілком співзвучним із ідеєю П. Буагільбера, який ще у 1697 р. обґрунтовував її в проекті своєї податкової реформи.

Разом із цим доречно зауважити, що А. Сміт, як і фізіократи, дуже виважено підходив до оподаткування капіталу який міг бути використаний на розширення сільськогосподарського виробництва. Для цього він пропонував за допомогою системи оподаткування створювати сприятливі умови землевласникам для ведення господарства на своїх землях. Звісно, що така точка зору була виправданою, оскільки власники землі були наділені більшим капіталом, ніж орендарі, а відтак і могли збільшуватись його вкладення у

сільське господарство. Однак, з точки зору науковця, податок повинен бути задуманий таким чином, щоб податкові пільги діяли лише до певної величини, після якої, за рахунок спеціально встановленого податкового механізму, втрачався б зиск самостійно обробляти землю, порівняно із обсягом доходу, який можна було б одержати від передачі її в оренду.

У наведеному вище дуже добре простежується змістовний підхід до ведення аграрного виробництва, що сприяло б збільшенню валового національного продукту, регулюванню зайнятості сільського населення тощо. У зв'язку з цим А. Сміт писав: "Якби більшість землевласників була поставлена перед спокусою самим вести господарство на всіх своїх землях, то країна (замість тверезих і працьовитих орендарів, змушених у власних інтересах обробляти землю так добре, як лише дають змогу їхні капітали і вміння) виявилася б заповненою лінивими й марнотратними управителями, недбале управління яких невдовзі погіршило б обробіток земель й знизило б із них річний продукт, спричинивши не лише зменшення доходу їхніх господарів, але й привело б до скорочення найважливішої частини доходу всього суспільства" [532, с. 509-510]. Причому основну роль у даному процесі засновник класичної політекономії відводив податку, оскільки, як він доводив: "Така система управління могла б, мабуть, позбавити податок цього роду будь-якої невизначеності, яка може спричиняти утискування або незручність для платника, і водночас сприяти загальному застосуванню такого способу використання землі, що міг би неабиякою мірою вплинути на загальне поліпшення культури країни" [532, с. 510]. Поряд з цим А. Сміт вбачав у такому оподаткуванні й деякі додаткові адміністративні витрати, пов'язані, зокрема, зі створенням спеціальних установ із оцінки ренти, як окремо для орендарів, так і землевласників, які могли самостійно господарювати на своїх землях. Причому, постійна зміна оцінки ренти ставала б причиною збільшення величини самого податку, що вже було невигідно для платника податку.

Звичайно, що з таким підходом можна погодитись. Адже при зміні оцінки землі, як правило, спостерігається тенденція до збільшення її вартості. Це пов'язано з об'єктивними чинниками, хоча в окремих випадках на них може мати вплив і суб'єктивний фактор, спричинений, зокрема недостатнім рівнем кваліфікації працівників, які проводитимуть грошову оцінку землі. Але навіть за таких недоліків учений віддавав перевагу зазначеному порядку оцінювання земель, оскільки за його допомогою можна було збільшити суму податку, а відтак і доходи держави, у порівнянні із іншими видатками, що здійснювались при стягненні деяких платежів, які, на його думку, приносили зовсім малий дохід для останньої [532, с. 510]. В наведеному найбільш яскраво простежується підхід А. Сміта до поєднання інтересів платника податку з потребами держави.

Продовжуючи свій аналіз щодо справляння земельного податку, А. Сміт робить ще декілька важливих обґрунтувань, які стосуються регулюючого впливу на землевласників. Тож, розглядаючи його з точки зору державних доходів він доводить, що держава повинна не лише залишатись спостерігачем і сподіватись на свою частку, але й сприяти цьому процесу. Це в повній мірі

стосується й прийняття її участі у поліпшенні родючості земельних угідь, від чого залежить їх оцінка. Якщо ж держава відмовиться від проведення таких робіт, але буде одержувати свою частку прибутку у вигляді земельного податку від даного поліпшення, яке проводитиметься лише землевласником, то останньому буде просто невигідно виконувати їх самостійно, що в кінцевому підсумку приведе до погіршення якості землі. Проте навіть така, здавалося б, вагома аргументація не зупиняє вченого, і він пропонує усунути зазначений недолік з метою сприяння покращенню оброблення ґрунтів за допомогою системи оподаткування. Основна його ідея полягала у тому, щоб дозволити землевласникові, перед тим як той приступить до виконання робіт з удосконалення земель, разом із податковими чиновниками встановлювати достовірну вартість земель. Причому така оцінка повинна була погоджуватись із сусідами (землевласниками і фермерами, які мали бути порівно представлені від кожної сторони) та затверджуватись з метою оподаткування на достатній термін, який дозволяв би відшкодувати витрати за проведеними роботами.

Звісно, що таку роботу провести якісно без участі держави практично неможливо. Особливо це стосувалось останньої вимоги, пов'язаної із дотриманням періоду, на який пропонувалось встановлювати вартість земельних ділянок. Зазначену ситуацію добре розумів і класик. З цієї причини він писав: "Привернення уваги правителя до поліпшення землі в інтересах збільшення його власного доходу – одна із головних вигод поземельного податку даного виду. Тому термін, що надається для відшкодування витрат землевласника, не має набагато перевищувати того, що є безумовно потрібним для цієї мети, бо в іншому випадку віддаленість очікуваної вигоди надміру послабила б цю увагу. Але з певного погляду все-таки краще, аби він був дещо триваліший, ніж занадто короткий" [532, с. 510].

Наведені висновки науковця, беззаперечно, мали певну теоретико-практичну цінність. Адже за прийняття таких умов оподаткування можливо було не лише збільшити надходження коштів до скарбниці держави, але дотриматись стабільності в оподаткуванні, що проголошувалось А. Смітом в одному із його податкових принципів. Важливим тут є й те, що класик розумів, наскільки це важливо для сільськогосподарського товаровиробника, оскільки саме останньому така стабільність була потрібна найбільше. Адже достатньо встановлений період, по суті, дозволяв землевласнику, який самостійно вів господарство, відшкодовувати понесені ним витрати. Зауважимо, що дане положення викликає неабиякий інтерес і для системи оподаткування у сільському господарстві в даний час. Йдеться про грошову оцінку земель, проведенню якої заважає відсутність достатнього обсягу коштів, які виділяються з бюджетів нашої держави. Однак показовим у цій важливій справі є те, що, згідно з даними податкової служби, в окремих регіонах України витрати на виконання даної роботи окупились майже у 10 разів [517, с. 367]. За таких умов актуалізація питання вдосконалення механізму земельного оподаткування у сільському господарстві не зменшується, оскільки протягом тривалого історичного періоду рентний чинник при оцінці землі практично не брався до уваги.

Продовжуючи вище наведену думку, варто зазначити, що ренті як особливому доходу землевласника (яка до того ж розглядалась одночасно як об'єкт оподаткування і джерело сплати податків) приділяли увагу майже всі економічні школи, але тривалий час дане питання належало до найбільш складних. Достатньо виважено до обґрунтування земельної ренти підходив один із останніх представників англійської класичної політекономії Д. Рікардо. За його визначенням, рента – це та частка продукту землі, яка сплачується землевласнику за користування первісними і непорушними силами землі [10, с. 432]. Відстоюючи свою точку зору з даного питання, адепт класичної економічної школи звернув увагу на те, що ренту дуже часто ототожнюють із відсотком і прибутком на капітал, а в деяких випадках її навіть додають до всіх щорічних платежів, які сплачують фермери землевласникам, з чим він категорично не погоджувався, оскільки у даному випадку одна частина платежу була платою за первісну і непорушну силу землі, а інша – сплачувалась за користування капіталом. Тому, акцентуючи увагу саме на останньому, він резюмував: "Рентою є сума, яка сплачується землевласнику за користування землею, і лише землею. Решта суми, яка сплачується йому на зразок ренти, є платою за використання будівель і т. п. та в дійсності складає прибуток з капіталу землевласника" [451, с. 102]. Зазначене було особливо важливим з точки зору оподаткування. Адже в одному випадку відомим економістом пропонувалось відокремити капітал власника від ренти та звільнити або встановити для нього окремий податок, а в іншому – передбачати певний платіж і нараховувати його з земельної ренти. І зовсім навпаки – недотримання такого розподілу сприяло б встановленню лише одного податку, який не враховував би інтереси власників капіталу. У зв'язку з цим він писав: "Ця різниця є дуже суттєвою при дослідженні ренти та прибутку" [10, с. 433]. Звісно, що такий порядок стримував би вкладання коштів у розширення аграрного виробництва, або, як писав класик: "... Знищив би стимул до обробляння землі, за умови, що не збільшилася б ціна на сільськогосподарську продукцію" [451, с. 102].

Тут доцільно зауважити, що Д. Рікардо, як і інші класики політичної економії, розглядав землю у якості "вільного дару природи" та вважав її особливим фактором, який відрізняється від рукотворних засобів виробництва та відтворювального трудового ресурсу при вирощуванні сільськогосподарської продукції. З цих причин він стверджував, що рента завжди сплачується за використання землі. Проте через обмеженість кількості земельних ресурсів та їхню неоднакову якість населення, яке до того ж постійно збільшується, змушене обробляти і менш якісні землі. Причому їх розташування на місцевості є не завжди зручним для проведення сільськогосподарських робіт. Тому обробляння земель з нижчою родючістю, як писав учений, призводить до появи ренти на землях із вищою якістю, величина якої залежатиме від різниці в якості цих земель [10, с. 434]. Звісно, що з обробляннням сільськогосподарських угідь, які мають гіршу якість порівняно з більш доглянутими землями, вимушено збільшаться витрати на виконання цих робіт. Останнє стане причиною подорожчання сільськогосподарської продукції, виробленої не лише на вказаних земельних

ділянках, але й на більш якісних. Звідси для науковця стає цілком зрозуміло, що подорожчання виробленої продукції відбувається не тому, що землевласнику необхідно виплачувати ренту, а через те, що на її виробництво витрачається більше праці. Тобто, в даному випадку вчений аргументовано доводить, що причиною зростання ціни продукції є збільшення витрат на її виробництво. На основі даного положення він робить досить глибокий за змістом висновок, який найсуттєвіше обґрунтовує його науковий підхід до нейтрального впливу ренти на ціну продукції. З цього приводу Д. Рікардо писав: "Хліб дорогий не тому, що платиться рента, а рента платиться тому, що хліб дорогий" [10, с. 437]. Отже, Д. Рікардо доводив, що рента не є складовою ціни товару, оскільки, як ним обґрунтовано вище, регулятором ціни хліба є витрати праці. А тому, як писав відомий класик: "Рента не входить і ніяким чином не може входити в структуру його ціни" [10, с. 439].

Наведені теоретичні обґрунтування мали важливе значення та знайшли своє подальше підтвердження й у тих положеннях теорії, які стосувались податків і були опубліковані у його трактаті "Початок політичної економії і податкового обкладання" (1817). В цілому основні концептуальні підходи Д. Рікардо до питань оподаткування у більш загальному вигляді, як писав відомий російський фінансист І. І. Янжул, можна представити у вигляді формули: "Всі податки в кінцевому підсумку сплачуються з прибутку капіталіста і лише деякі – з поземельної ренти" [617, с. 89]. Майже аналогічного підходу дотримувався Д. Рікардо і при оподаткуванні земельної ренти. Свою ідею він обґрунтовував на прикладі сільського господарства та зазначав: "Податок з ренти здійснює вплив лише на ренту і повністю відноситься на землевласників та не може бути перекладеним на будь-який інший клас споживачів" [451, с. 102]. По суті, з даного положення очевидним є те, що такому податку класик політичної економії, як і фізіократи, віддавав перевагу, оскільки його неможливо було перекласти на інших суб'єктів.

Причому за допомогою такого платежу науковець доводив його стимулюючий вплив до обробляння земель гіршої якості. Так, аналізуючи три розряди земельних угідь, які дають, відповідно по 180, 170 і 160 умовних вагових одиниць (у. в. о.) пшениці, він доводить, що, оскільки з третього поля рента не утворюється й не сплачується, то й відсутні підстави для її обкладання. Звісно, що даний порядок оподаткування стимулював до проведення сільськогосподарських робіт та введення в експлуатацію земель (гіршої якості) четвертого розряду, з яких, за розрахунками Д. Рікардо, можна буде отримати 150 у. в. о. зерна. З їх введенням вже створюватимуться підстави для нарахування податку з земель третього розряду, оскільки, порівняно з останніми, на них уже буде діяти рента у розмірі 10 у. в. о. Такий багатобічний підхід науковця до встановлення специфічного оподаткування земельної ренти, зокрема звільнення від податку земель із гіршою якістю з метою стимулювання сільськогосподарського виробництва, заслуговує уваги. Як видно із наведеного аналізу, Д. Рікардо навіть не допускав можливості встановлювати податок із даних земель. Це дуже добре видно із наступного його обґрунтування, коли він писав, що встановлений податок з ренти, як він зазвичай встановлюється,

зменшив би стимули до оброблювання землі, оскільки він став би податком на прибуток землевласника [451, с. 102].

Слід зауважити, що з теорії земельної ренти, запропонованої Д. Рікардо у той час, для інших економістів-класиків також стало очевидно, що її можна успішно оподатковувати. Серед прихильників цієї точки зору необхідно виділити Джеймса Мілля, одного із учителів та одночасно учня Д. Рікардо, який одним із перших сформулював очевидну думку про те, що весь приріст рентного доходу стосовно базового року можна без значних ускладнень вилучити за допомогою податку [32, с. 77]. Причому за життя Д. Рікардо зазначена ідея не виходила за межі наукових проблем. Однак у подальшому вона мала вже своє застосування, оскільки після публікації відомої праці Джона Стюарта Мілля (1806-1873) "Основи політичної економії" (1848 р.) її автор в одному з розділів, як і його батько, розвинув ідею щодо доцільності оподаткування "незаробленої" ренти. Так, розглядаючи механізм утворення ренти з земельних ділянок, Дж. С. Міль доводив, що з її зростанням збільшуються доходи землевласників, яким разом із нею передається й частка суспільного багатства. Причому, на його думку, все це відбувається без будь-яких зусиль або інших витрат з боку землевласників і приводить до їхнього збагачення, як у сні, не заставляючи їх працювати, ризикувати чи економити. Тому, з точки зору соціальної справедливості, класик політичної економії пропонував оподатковувати стихійне зростання ренти за найбільш високою ставкою [270, с. 176.]. Цілком очевидно, що для здійснення такого оподаткування необхідно було провести підготовчі заходи, зокрема достовірну оцінку земель.

Передбачаючи, що за таких умов це може призвести до збільшення податку через велику вартість землі, яка склалась на той час в Англії, вчений вважав за доцільне тимчасово звільнити її від оподаткування. І лише з часом після збільшення населення та суспільного капіталу, як передбачав відомий економіст, можливо буде більш-менш достовірно визначити рівень природного зростання ренти порівняно з її початковою оцінкою. За критерій оцінювання рентного доходу науковцем пропонувалось взяти середню ціну сільськогосподарської продукції. Ідея, яка покладалась в основу даного методу, полягала у тому, що зі збільшенням ціни продуктів землі мала зростати й сама рента. Причому за темпами свого зростання вона повинна була би бути навіть вищою від ціни виробленого продукту.

Звісно, що наведений механізм оцінювання у якійсь мірі сприяв встановленню достовірної вартості землі, яка змінювалась під впливом природних факторів. Під кутом зору свого бачення Дж. С. Мілль пропонував встановити і ставку земельного податку, яка мала бути значно меншою від одержаних результатів оцінки, оскільки, на його думку, це дозволить бути впевненим у тому, що оподаткування не вплинуло на приріст доходів, одержаних у результаті вкладення капіталу або за рахунок працьовитості та старанності власника землі [270, с. 176-177]. Зауважимо, що в цьому якраз і полягала ідея Джеймса Мілля, яку зумів обгрунтувати Дж. С. Міль молодший, запропонувавши повністю звільнити від податку поточний рентний дохід і оподатковувати ним "майбутній приріст незаробленої ренти", зокрема приріст доходу від підвищення ціни на землю.

Досить обґрунтовано Дж. С. Мілль підходив і до встановленого права держави на одержання своєї частки від розподілу земельної ренти. Причому, сам земельний податок розглядався ним не як податок взагалі, а як орендна плата за землю. Це мало важливе значення для подальших його обґрунтувань, оскільки у даній платі він вбачав частку ренти, яка з самого початку належала державі. Однак з передачею землі у власність або / та землекористування остання залишила за собою право на одержання цієї плати, яка ніколи не належала землевласникам і не складала навіть частини їх прибутку. З наведених обґрунтувань Дж. С. Мілль робить досить важливий висновок, коли пише: "А тому вилучення державою своєї частки не може розглядатись як складова загальної системи податків і бути підставою для зменшення ставки будь-якого іншого справедливого податку, що стягується із землевласника" [270, с. 178].

Безумовно, що такий підхід ученого заслуговує підвищеної уваги. Особливо це стосується того положення, в якому він розглядає земельний податок як орендну плату, на яку держава цілком свідомо погодилась замість ренти із всієї землі, що передана нею тим, хто на ній може вести своє господарство. Однак, погодившись із такими умовами, держава не може відмовитись повністю від усієї ренти, але лише від її частини, залишаючи іншу землевласникам. Тому, як справедливо зауважує вчений: "Володіння частиною ренти ще не означає законного права особи на іншу частку, якої нібито її незаконно позбавляють" [270, с. 178]. Зовсім навпаки, у таких осіб виникає певне зобов'язання перед державою, яке полягає у достовірній та своєчасній сплаті частини ренти на її потреби. Причому цей обов'язок виник не в даний час, а він переходить від покоління до покоління землевласників. Із цієї точки зору ще більш вагомішим є обґрунтування Дж. С. Мілля, який писав: "І більшості країн Європи завжди пам'ятали про право на вилучення певної частини земельної ренти за допомогою податків у випадку виникнення гострої необхідності. Причому в окремих з них земельний податок складає значну частину державних доходів, і тенденція до його збільшення чи зменшення завжди виникала без всякої залежності від інших податків. Тому в цих країнах ніхто не може стверджувати, що він нібито став землевласником, будучи переконаний у тому, що йому ніколи не прийдеться платити підвищеного земельного податку" [270, с. 177].

Наведений вище аргумент класика достатньо переконує в необхідності сплати як земельного податку, так і орендної плати. Звісно, що з одного боку встановлені платежі дають право державі на їх одержання, а з іншого – вони встановлюють певний обов'язок для платників. З цього приводу Дж. С. Мілль категорично зауважує: "Всі, хто купив землю, після появи земельного податку, вже придбали її з податковим тягарем. Тому не може бути й мови про те, що це є плата, яка стягується лише з сучасної династії землевласників" [270, с. 179]. Можна припустити, що, мабуть, із цих причин в Україні земельний податок й орендна плата за землю також розглядаються як обов'язкові платежі землекористувачів і землевласників та регулюються відповідним податковим законом. Однак така вимога тривалий час не розповсюджувалась на платників податків України, оскільки в основі земельних відносин була державна й

одержавлена колективна власність на землю [131, с. 12], які, мабуть, й стали основною причиною, що не сприяли розвитку земельного оподаткування в нашій державі. Адже лише після прийняття у січні 1992 року Закону України "Про форми власності на землю" № 2073-XII з 1 липня цього ж року в Україні було запроваджено плату за землю на податковій основі. Зазначене ще більше переконує у тому, що право держави на свою частку земельної ренти найкраще проявляється при різних формах власності, реалізація якого відбувається через прозорий податковий механізм.

Отже, обґрунтовуючи право держави на одержання частини земельної ренти від землевласників, Дж. С. Мілль разом із цим допускав, що її величина може змінюватись. Звісно, що у такому випадку платники можуть піддаватись більш обтяжливому земельному податку або орендній платі за землю. Однак навіть за таких обставин ці суми залишатимуться фіксованими й держава матиме можливість їх одержати без будь-якої компенсації або навіть їхнього зарахування у рахунок інших платежів.

Слід зазначити, що найбільш радикальні погляди щодо оподаткування земельної ренти висловив у своїй праці "Прогрес і бідність" (1879) Генрі Джордж. Його ідея, по суті, зводилась до запровадження конфіскаційних заходів щодо всіх рентних доходів, оскільки за допомогою цього, як передбачав науковець, можливо буде усунути економічні кризи, які виникали внаслідок спекуляції цінами на земельні ділянки. Такі підходи до оподаткування земельної ренти викликали певні дискусії серед науковців, які продовжувались і в майбутньому. Зокрема, поділяючи окремі наукові погляди Г. Джорджа, що знайшло своє відображення у монументальній праці "Історія економічного аналізу" (1954), Й. Шумпетер писав: "Навіть запропонована ним панацея – націоналізація не землі, а лише земельної ренти за допомогою конфіскаційного податку – дуже виграла завдяки його компетентності як економіста, оскільки він дуже скрупульозно сформував свій "засіб" так, щоб завдати мінімальної шкоди ефективності економіки приватного підприємництва" [607, с. 1141].

Не менш відомий економіст М. Блауг ще до цього зробив припущення, що пропозиції Г. Джорджа були не зовсім зрозумілими і неправильно витлумачені, оскільки він сам їх недостатньо аргументовано обґрунтував і цим самим створив враження, що він виступає за націоналізацію землі. З цього приводу М. Блауг зауважував: "Насправді, він запропонував оподатковувати чисту земельну ренту за вирахуванням доходів, одержаних від поліпшення якості земельних ділянок. Тобто, "єдиний податок" задумувався для того, щоб звести до нуля ціну землі як простору, не зачіпаючи рентні доходи від власності, що знаходилась на цій землі, з метою зрівняння всієї власності незалежно від її місця знаходження [32, с. 77].

Наведене вище дозволяє зробити припущення, що такий підхід Г. Джорджа до оподаткування земельної ренти не міг сприйматися у той період. Адже запропонований ним механізм, по суті, зачіпав інтереси привілейованого прошарку суспільства, яке, безумовно, не могло погодитись на таке вилучення свого доходу. Тому ідея податку на цінність земельних ділянок, як писав М. Блауг, ніколи серйозно не обговорювалась, а окремі приклади її впливу у

наш час простежуються лише на рівні органів місцевого самоврядування у США, Австралії, та Новій Зеландії [32, с. 78].

Ще один теоретичний підхід класиків політичної економії до питань оподаткування грунтувався на сплаті податків з прибутку господарюючих суб'єктів та заробітної плати їх працівників. Так, розглядаючи одержану величину прибутку, А. Сміт вбачав у ньому дві його частини: одна з них складала винагороду за ризик та працю землевласника при її застосуванні, а інша – плату власникові капіталу у вигляді грошового відсотка за користування ним. З цих причин класик політичної економії дуже виважено підходив до можливості стягнення податку з кожної окремої частини, вбачаючи у цьому негативні риси, характерні як для фермера й землевласника, так і власника капіталу та споживачів продукції землеробства.

Аналізуючи утворення та використання першої частини капіталу, А. Сміт робить висновок, що вона не може оподатковуватись, оскільки в іншому випадку фермеру буде невигідно займатись виробництвом сільськогосподарської продукції. Очевидно, що з його точки зору, але лише на перший погляд, найбільш сприятливим для оподаткування є інша частина капіталу (грошовий відсоток), яка може оподатковуватись на зразок земельної ренти. Хоча і в цьому випадку класик робить деякі застереження. Зокрема, порівнюючи базу оподаткування при оподаткуванні земельної ренти, він звертає увагу на те, що кількість землі, якою володіє людина, завжди є відомою і це не є таємницею. Зовсім протилежна ситуація спостерігається при визначенні кількості грошового капіталу, величину якого достовірно дуже важко визначити, враховуючи його мінливість та утаємниченість. Відстоюючи даний підхід, А. Сміт пише: "Розслідування приватних обставин кожної окремої людини і до того ж проваджуване з метою стеження за змінами її статку, аби узгодити з ними податок, виявилося б джерелом таких постійних і нескінченних утисків, яких не міг би витримати жоден народ" [532, с. 520-521].

Цілком очевидно, що в наведеному обґрунтуванні науковця якнайкраще простежується думка щодо дотримання його четвертого податкового принципу. Причому, навіть у такому, здавалося б, сприятливому податку як податок на прибуток він зумів виокремити деякі особливості, які на практиці можуть призвести до певних утисків платників податків, ставлячи їх у незручне положення через зайві розпитування та відвідування.

Зазначене ще більше переконує у тому, наскільки обґрунтовано А. Сміт відстоював інтереси платників податків – власників капіталу, віддаючи йому перевагу у розширенні виробництва. Це особливо стає добре зрозуміло з огляду на те, як він порівнює його із іншими об'єктами оподаткування, зокрема землею, яку практично неможливо перенести з однієї країни в іншу, на відміну від капіталу. З цього приводу вчений пише: "Власник землі неодмінно є громадянином тієї країни, де розташований його маєток. Власник капіталу є, по суті, громадянином усього світу й зовсім необов'язково пов'язаний з якоюсь окремою країною. Він легко може покинути країну, де зазнає утискувального контролю і розпитувань, що мають на меті обкладання його обтяжливим податком, і перенести свій капітал до іншої країни, де йому буде зручніше

вести свою справу чи користуватись своїм статком... Податок, який веде до відпливу капіталу з будь-якої країни, призводить, таким чином, до зникнення всіх джерел доходів правителя й суспільства. Внаслідок перенесення капіталу до іншої країни неминуче знизяться більшою або меншою мірою не тільки прибуток з нього, а й земельна рента і заробітна платня" [532, с. 521]. Останнім класик надавав особливого значення, оскільки вбачав у них не лише джерела доходів держави, але й землевласників та фермерів (рис. 2.2).

Вивчаючи механізм встановлення заробітної плати найнятим працівникам, А. Сміт доводив, що її величину визначає попит на працю та звичайна або середня ціна продуктів споживання. Поряд із цим він звертав увагу на те, що за їх незмінності на її зростання впливатиме й прямий податок з доходів фізичних осіб, який зменшуватиме прибуток фермерів та ренту землевласникам. Безумовно, що збільшення податку на заробітну плату безпосередньо мало позначитись на попиті на працю. Аргументуючи з цього приводу, А. Сміт писав: "Якщо прямі податки на заробітну платню не завжди спричиняли пропорційне збільшення останньої, то це тому, що вони зазвичай вели до значного зменшення попиту на працю. Наслідками таких податків, за загальним правилом, були занепад промисловості, зменшення роботи для бідних і скорочення річного продукту землі та праці країни" [532, с. 532].

Тут потрібно зазначити, що таку точку зору засновника класичної політичної економії не зовсім поділяли інші представники даної школи. Зокрема, Д. Рікардо з цього приводу писав, що податок на заробітну плату зовсім не впливає ні на грошових капіталістів, ні на землевласників, ні на будь-який інший клас, крім підприємців, які наймають робочу силу [451, с. 130]. Однак він погоджувався з А. Смітом у тому, що податки на заробітну плату впливають на зміну норми прибутку. Так, обґрунтовуючи сутність податків на споживання та з заробітної плати, у своїй праці "Початок політичної економії та податкового обкладання", Д. Рікардо писав: "Податок на заробітну плату цілковито є податком з прибутку, тоді як перший (непрямий податок – В. С.) частково припадає на прибуток, а частково на багатого споживача. Тому наслідки, до яких у кінцевому підсумку приводять ці податки, повністю тотожні з результатами прямого податку з прибутку" [451, с. 130].

Під таким же кутом зору розглядав податок на заробітну плату й Дж. С. Мілль. Однак на відміну від А. Сміта він доводив, що заробітна плата регулюється рівнем життя робітників і в меншій мірі їх чисельністю. Тому податок з доходів фізичних осіб до пониження цього рівня буде виплачуватись за рахунок працівників, але з порушенням їх добробуту, через його введення, виникатиме необхідність у збільшенні заробітної плати, що й призведе до збільшення цін. Звідси Дж. С. Мілль робить висновок і пише: "Спричинений податком ріст заробітної плати, як і будь-яке інше зростання витрат на оплату праці, має відшкодовуватись за рахунок прибутків" [270, с. 190]. Зауважимо, що така позиція класиків політичної економії не втратила своєї актуальності й у даний час для оподаткування доходів працівників сільськогосподарських підприємств в Україні.

Рис. 2.2. Розподіл та оподаткування чистого доходу за А. Смітом.
Примітка. Побудовано автором за даними [244, с. 174].

Тут доречно зазначити, що тривалий час із заробітної плати членів колишніх колективних господарств податок взагалі не сплачувався, оскільки його перераховували до бюджету самі господарства, джерелом сплати якого був прибуток, а не доходи їх працівників. Звісно, що це зменшувало величину прибутку юридичної особи і ніяким чином безпосередньо не впливало на заробітну плату колгоспників, а відтак і на витрати виробництва та ціну сільськогосподарської продукції.

У продовження до зазначеного варто наголосити й на тому, що класики політичної економії значне місце у своїх дослідженнях відводили непрямим податкам. З точки зору їх виникнення заслуговує уваги припущення А. Сміта, який писав: "Неможливість оподатковувати населення пропорційно дохідності шляхом стягування подушних податків спричинила, напевне, виникнення податків на предмети споживання" [532, с. 534]. Такий висновок зроблений класиком більше 200 років тому, безумовно, заслуговує уваги. Це свідчить про те, що вже на ранніх етапах розвитку системи оподаткування держава вишукувала різні форми оподаткування, які б мінімізували способи ухилень від сплати податків. Очевидно, що до таких форм необхідно віднести й непрямі податки, які, з точки зору бюджету, вважаються найбільш зручними, але з позиції платника вони є менш справедливими. Тобто, в даному випадку зручність сплати стає більш визначальною, ніж величина податку. Хоча цілком очевидно, що при непрямому оподаткуванні платник майже позбавлений можливості однозначно визначити його величину. Останнє для нього стає менш відчутним порівняно з першим, оскільки, як писав А. Сміт: "...він (платник непрямих податків – В. С.) сплачує податок малими частками, залежно від того, як і коли може платити його, і кожен акт платежу цілком добровільний з його боку. За бажанням він може зовсім не платити" [532, с. 539]. Тому, мабуть,

навіть така помітна несправедливість, що притаманна непрямим податкам, не перешкоджає платникам сприймати їх більш краще, ніж прямі податки. На цьому акцентував свою увагу і Дж. С. Мілль, який писав: "В Англії вже давно вкоренився настрій на користь непрямих податків, який ґрунтується не на перевазі одного виду податку перед іншим, а на розумінні його легковажної властивості, оскільки англійців не так дратує необхідність, скільки сам процес сплати. Англієць відчуває антипатію не стільки до необхідності, як до самого процесу платежу. Його дратує навіть вигляд збирача податків та ті категоричні вимоги (щодо сплати податків – В. С.), які він виставляє" [270, с. 238]. Звідси стає зрозуміло, що платники через приховану властивість, яка притаманна непрямим податкам, надають перевагу, на думку класика, саме цій групі платежів, оскільки вони, з їх точки зору, є найзручнішими при сплаті.

Зовсім по-іншому податкоплатниками сприймається пряме оподаткування, коли кожний знає, яку величину податку він у дійсності сплачує. Тому непопулярність прямих податків, як писав Дж. С. Мілль, на відміну від тієї легкості, з якою суспільство дозволяє себе грабувати (за допомогою непрямих податків – В. С.), привела багатьох прихильників прогресу до протилежного переконання. За їх твердженням, основна причина неприйняття прямих податків свідчить якраз про їх переваги [270, с. 238]. Безперечно, що в такому випадку платник податку, знаючи, яку величину він сплачує, може свідомо вимагати зменшення податкового тягаря, оперуючи сплаченими сумами. Тоді як за непрямого оподаткування зробити це буде важче (хоча й можливо).

Наведене вище певною мірою стосується й мита, яке сплачується при здійсненні експортно-імпортних операцій, зокрема у сфері зовнішньоекономічної діяльності. Однак, порівняно з іншими непрямими податками, споживачі країни-резидента недостатньо звертають уваги на даний вид платежу. Останнє пов'язано з тим, що з цим податком має справу обмежена кількість господарюючих суб'єктів. Можна припустити, що саме з цієї причини даний податок в Україні, і особливо серед сільгоспвиробників, не викликає багато нарікань. Проте для світових лідерів мито є одним з інструментів, який суттєво впливає на обсяги міжнародної торгівлі. Саме з цих причин засновник класичної політекономії його появу пов'язував із оподаткуванням прибутків купців, оскільки за часів феодальної монархії, як він припускав, до них ставились не набагато краще, ніж до звільнених кріпаків, яких зневажали, й доходи яких викликали заздрість. Тож, критикуючи таку практику обкладання, А. Сміт писав: "За тих часів не розуміли, що прибутки купців не можуть бути оподатковувані безпосередньо або що кінцева сплата всіх таких податків має перекладатись зі значною надбавкою на споживачів" [532, с. 540]. Такими була й надалі залишається властивість митних платежів.

Мабуть, з цих причин відомі американські економісти Кемпбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю відмічали, що незважаючи на всю переконливість аргументів на користь вільної торгівлі, в дійсності на її шляху є значна кількість бар'єрів [217, с. 328]. Цілком очевидно, що одним із них є мито, яке, на думку названих науковців, є акцизним податком, який запроваджується з метою одержання доходів чи для захисту вітчизняних

товарів на внутрішньому ринку. Так у першому випадку може успішно застосовуватись фіскальне мито, ставки якого є невеликими і сприяють забезпеченню бюджету податковими надходженнями. За інших умов, коли виникає необхідність у захисті вітчизняного товаровиробника в країні імпортера від іноземної конкуренції, запроваджується протекціоністське мито. І хоча ставки останнього не дуже великі, щоб зупинити імпорт іноземних товарів, вони все ж таки ставлять нерезидента в невигідне конкурентне становище в країні резидента. Однак їх підвищення в одному випадку приводить до збільшення ціни товару, а в іншому – стимулює учасників зовнішньоекономічної діяльності до контрабанди та зловживань, як з боку експортерів та імпортерів, так і збирачів податків.

Причому, такі маніпуляції з митними платежами приводять і до зменшення державних доходів. З цього приводу дуже слушне зауваження зробив Генрі Джордж, який писав: "А тому митні платежі є надзвичайно марнотратним способом залучення доходів, який дає набагато менше уряду, ніж насправді утримується з народу" [128, с. 99]. На таку практику оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності звертав увагу й А. Сміт, який зазначав: "Високі мита, іноді скорочуючи споживання оподатковуваних товарів і іноді заохочуючи контрабанду, часто дають урядові менший дохід порівняно з тим, що його можна було б одержувати від помірних мит, коли зменшення доходу є наслідком скорочення споживання" [532, с. 543].

З цього важливого положення класика, практична цінність якого очевидна й у даний час, стає зрозуміло, що система оподаткування не повинна формуватись з однієї класифікаційної ознаки, зокрема з прямих або лише непрямих податків. Звичайно, кожна із цих груп має як переваги, так і недоліки. Чого більше у кожній з них, однозначно важко відповісти. Якраз на останньому й акцентували свою увагу класики політичної економії. Зокрема, дуже слушне зауваження щодо цього висловив у свій час представник даної школи Дж. С. Мілль, який дійшов висновку, що різниця між двома видами податків (прямими та непрямими – В. С.) виявляється в дійсності дуже ілюзорною [270, с. 241]. Звісно, що за такого асиміляційного підходу до цих платежів важливо, щоб загальнодержавна система оподаткування включала в себе обидві їх групи. Цілком очевидно, що за дотримання такої умови можливо буде компенсувати ті недоліки, які матиме в якомусь періоді одна група податків порівняно з іншою. На якомусь етапі функціонування податкових відносин це дозволить знівелювати їх негативний вплив на господарюючих суб'єктів та сприятиме ефективному залученню коштів до бюджету, суттєво не порушуючи при цьому фінансових інтересів податкоплатників.

Проте на практиці несприймання непрямих податків може пояснюватись й іншими причинами. Йдеться про суспільство, яке за певних обставин може порізному відноситись до них. Так, чим краще вони будуть у ньому сприйматись, тим більше в них буде перевага, а відтак – і в групі, до якої вони належать. І зовсім протилежне спостерігатиметься при неприйнятті того чи іншого податку.

Тут доцільно пригадати період перебування України у складі колишнього СРСР, коли серед населення домінувала думка, що в нашій країні не існує

непрямих податків, а лише добровільні платежі з підприємств. Зрозуміло, що за таких умов й ставлення суспільства до них було відповідним. Та й взагалі термін "непрямі податки", починаючи з податкової реформи 1930 р., не був характерним для колишньої соціалістичної країни. Тому з цього періоду і до початку 1990 р., як пишуть сучасні російські науковці М. В. Романовський та О. В. Врублевська, в СРСР юридично (але не фактично) перестали існувати непрямі податки [286, с. 81]. Можна припустити, що через ці причини їх неприйняття відчувається й по даний час в українському суспільстві, свідомість більшої частини якого формувалась саме в той час.

Причому, найбільшу полеміку серед платників, науковців, представників законодавчої та виконавчої влади і пересічних громадян України викликає податок на додану вартість. Неоднозначне ставлення українського суспільства до непрямих податків, зокрема ПДВ, ще більше вказує на актуальність та практичну цінність окремих положень класиків політичної економії. Особливо це стосується тих семи правил (див. табл. 2.1), сформульованих Дж. С. Міллем, за допомогою яких класик намагався довести можливість усунення незручностей для платників при сплаті податків, досягнення рівномірності в оподаткуванні й одержання при цьому максимальних вигод для держави.

Не менш виважену позицію щодо непрямих податків займав і Д. Рікардо. Так, використовуючи приклади формування ціни на зерно, класик доводив, що вартість цієї продукції залежить від їх величини. Тому, як він писав: "Всякий податок, чи то земельний чи десятина або на вже одержаний продукт (непрямий податок – В. С.), збільшує витрати виробництва, і, відповідно, підвищує ціну сільськогосподарської продукції" [451, с. 91].

З наведеним вище важко не погодитись, особливо якщо врахувати те, що поряд із витратами на ціну матиме вплив і розмір непрямого податку, який у кінцевому підсумку відобразиться на прибутку фермера. Звісно, що останній для отримання звичного для себе прибутку (який був до запровадження непрямого податку) намагатиметься підвищити ціну виробленої продукції. Це дозволить останньому певною мірою компенсувати незручність, якої він зазнав при запровадженні податку, й таким чином перекласти його тягар на споживача, оскільки, як писав Д. Рікардо: "Податок на сільськогосподарську продукцію (непрямий податок – В. С.) не буде сплачений ні землевласником, ні фермером – його сплатить у підвищеній ціні споживач" [451, с. 91]. У свою чергу споживач, який, до прикладу, є робітником промислового підприємства, повинен мати відповідну заробітну плату, щоб купувати продукцію, вироблену фермером. З подорожчанням сільськогосподарської продукції на величину податку виникає необхідність підвищення на підприємстві заробітної плати, яка обернено пропорційна прибутку.

Тому, відповідно до положень теорії Д. Рікардо "Про заробітну плату", "збільшення заробітної плати робітнику приведе до зменшення прибутку фабриканта (підприємця – В. С.), оскільки його товари будуть продаватись за тією ж невисокою ціною, тоді як витрати виробництва зростуть" [10, с. 455]. Адже цілком очевидно, що робітник не може погодитись на меншу величину заробітної плати, оскільки в цьому випадку йому необхідно було б відмовитись

від найнеобхіднішого. Звідси й вимога до підвищення заробітної плати робітникам, праця яких стала дорожчою на величину введеного податку, перекладеного фермерами на споживачів. Тобто дія податку в цьому випадку Д. Рікардо прирівнюється до ситуації, за якої нібито працівнику важче стало добувати їжу та предмети першої необхідності. Тому, за його теорією "Про заробітну плату": "Здатність робітника утримувати себе і свою сім'ю залежить не від кількості грошей, які він одержує у вигляді заробітної плати, а від кількості їжі, предметів життєвої необхідності і комфорту, що стали для нього звичними, які можна купити за ці гроші... З підвищенням ціни на продукти харчування та предмети життєвої необхідності зростає й ціна праці, а при їх зменшенні – зменшується" [10, с. 449].

Із наведеного стає зрозуміло, що введений податок на продукцію фермерів змінюватиме інтереси не лише споживачів, але й впливатиме на величину прибутку, в нашому прикладі промислового підприємства, яке вимушене буде збільшувати заробітну плату робітникам. Звідси Д. Рікардо робить висновок: "У якій би формі оподаткування не проводилось, вибирати приходиться завжди із двох ситуацій: якщо його величина не впливає на прибуток або інше джерело доходів, то вона має впливати на витрати, а тому немає різниці, на що припадає податок, важливо, щоб лише тягар від нього розподілявся рівномірно та не стримував відтворення. Податки на виробництво або на прибуток з капіталу – стягуються прямо з прибутку чи опосередковано, шляхом обкладання землі або продуктів, вироблених на ній, – мають перед іншими платежами ту перевагу, що за умови одночасного оподаткування й усіх інших доходів ніякий клас суспільства не може ухилитись від них і кожний платить згідно зі своїм достатком" [451, с. 91]. Цілком очевидно, що у даному положенні відчувається вплив основоположника класичної школи, який також був прихильником рівномірного оподаткування, що пізніше знайшло своє відображення і в працях Дж. С. Мілля, ще одного послідовника цієї ідеї.

Таким чином, за своїм змістом податкові концепції класиків політичної економії суттєво збагатились у порівнянні з іншими науковими школами, які передували цьому економічному напряму. Кожний із них став гідним продовжувачем класичної школи та зробив неоціненний внесок не лише в економічну теорію, але й у розвиток наукової думки в оподаткуванні. Зазначене чітко простежується у підході кожного із класиків-науковців до питання рівномірності оподаткування, яке обґрунтовувалось ще А. Смітом та знайшло своє належне відображення в працях Дж. С. Мілля. На відміну від засновника класичної школи, його послідовник акцентував свою увагу на тому, що ніхто з платників податків не повинен відчувати більших незручностей від сплати податків, ніж їх відчувають інші. Цілком очевидно, що рівномірність в оподаткуванні розглядається вченим як необхідна умова дотримання принципу справедливості. Поряд із цим подібна вимога ставиться класиком політичної економії й до переваг в оподаткуванні, яких також не повинні мати одні суб'єкти податку порівняно з іншими.

Не менш вагомими виявились здобутки й Д. Рікардо, який поряд із теорією земельної ренти та заробітної плати багато уваги зосередив на їх оподаткуванні.

Результати його досліджень, зокрема в обкладанні земельної ренти, були використані науковцями-послідовниками в майбутньому. Та й навіть у наш час окремі положення його теорії, поряд із дослідженнями інших вітчизняних науковців, могли би бути корисними при розробці концепцій реформування системи оподаткування у сільському господарстві. Однак потрібно визнати й те, що, порівняно з періодом розвитку цієї наукової школи, відбулись суттєві зміни у пріоритетах податкової політики держави. Відтак окремі положення класиків політичної економії зазнають критики та не сприймаються реформаторами сучасних систем оподаткування. Але беззаперечним залишається те, що основні теоретичні постулати, зокрема податкові принципи, правила та основи оподаткування, започатковані класиками політичної економії, й надалі мають свою науково-практичну цінність, завдячуючи їх збагаченню в інших наукових школах.

2.3. Ґенеза податкових інструментів у державному регулюванні економіки

З формуванням наукових принципів та основ оподаткування у період класиків політичної економії серед учених-економістів, які сповідували ідеї, характерні для різних наукових шкіл, стало очевидно, що період лесеферизму відійшов у минуле. Однак перш ніж вони утвердились і знайшли свою практичну реалізацію, необхідно було ще виробити певну теорію та випробувати її часом у деяких економічних школах. У цьому зв'язку підвищеної уваги потребує суб'єктивно-психологічна школа (або маржиналізм), що виникла наприкінці XIX – початку XX ст.

Зразу зауважимо, що з часу свого виникнення ця теорія ґрунтувалась на точних науках, зокрема таких, як математика. Тож сама назва "маржиналізм" (франц. marginal - граничний) походить від поняття математичної границі, що, безумовно, вплинуло і на результати досліджень науковців даної школи. З цієї точки зору відомий американський економіст Френк Хейнеман Найт (1885-1972) писав: "Я повністю згоден з фундаментальною тезою Гобсона про те, що маржиналізм – є необхідною формою раціонального підходу до вибору і що раціональний погляд на життя підлягає жорсткому обмеженню" [282, с. 115]. Тут доречно нагадати й те, що представники маржиналізму в основу своєї концепції поставили принцип спадної граничної корисності, який був майже одночасно проголошений трьома авторами, зокрема, англійським і французьким економістами Уїльямом Стенлі Джевонсом (1835-1882) і Леоном Вальрасом (1834-1910), а також австрійським ученим Карлом Менгером (1840-1921). Мабуть з цих причин цей абсолютно незалежний винахід науковці назвали періодом маржиналістської революції, оскільки, як писав М. Блауг, практично неможливо було повірити в те, що три особи, працюючи приблизно в один і той же час, у такій різній інтелектуальній атмосфері Манчестера, Відня і Лозанни змогли випадково дійти до однієї й тієї ж ідеї [32, с. 275]. Хоча, як свідчать літературні джерела, ще до цього, а саме у 1854 р. в Німеччині була опублікована книга Германа Генріха Госсена (1810-1858) "Еволюція

законів людської взаємодії" (1854), в якій було сформульовано принцип спадної граничної корисності, що одержав назву першого закону Госсена. Цей же автор сформулював і свій другий закон, суть якого зводилась до того, що особа максимізує свою сумарну корисність, якщо буде розподіляти наявні у неї ресурси між різними благами таким чином, щоб від останньої одиниці ресурсу, потраченої на кожне благо, досягалось однакове задоволення [244, с. 363]. Однак книга Г. Г. Госсена після її публікації не отримала належної оцінки та була не поміченою, але саме завдяки У. Джевонсу, К. Менгеру та Л. Вальрасу вже через 25 років вона принесла визнання своєму автору.

Важливе місце у дослідженнях маржиналістів відводилось вартості, яка породжувалась граничною корисністю. Тому з самого початку перед адептами маржиналізму постало завдання пояснити її сутність, оскільки, як стверджував У. С. Джевонс, вартість виникає не з витрат виробництва (як до цього доводили класики політичної політекономії), а з граничної корисності [557, с.11]. По суті, зазначене заперечувало теорію трудової вартості, що дозволяло окремим відомим економістам, зокрема Й. Шумпетеру, вбачати у цьому заміну її теорією граничної корисності [98, с. 87].

Безумовно, що з такою категоричністю науковця важко погодитись, особливо якщо взяти до уваги вчення марксистів, які, залишаючись прихильниками трудової теорії вартості, суттєво впливали на подальші дослідження інших учених, зокрема й українських дослідників, хоча деякі з них відмовлялись від відомого моністичного методу і пропонували змінити акцент досліджень. Тут йдеться про наукові підходи у даному питанні відомого вченого-економіста Володимира Яковича Железнова (1869-1933), життя і діяльність якого були пов'язані з Україною. Саме цей науковець одним із перших у вітчизняній літературі висунув ідею про об'єднання теорії цінності суб'єктивно-психологічної школи граничної корисності з трудовою теорією вартості [134, с. 103] і тим самим порушив традиційно установлену парадигму їх суперечливості.

Отже, прихильники маржиналізму у своїх теоретичних концепціях надавали перевагу не витратам виробництва, а корисності, в основу якої були покладені суб'єктивно-психологічні фактори. Очевидно, згідно їх теорій, до ринкової вартості товарів включались й інші блага (освіта, медицина, безпека тощо), які мали суб'єктивну цінність для особистості, але були необхідними для неї. По суті, суб'єктивна теорія вартості стала теорією індивідуального ставлення споживачів до вигод і меж користування тими чи іншими благами. Сама ж вартість розглядалась як відношення між благами і потребою в них із суб'єктивного сприйняття споживачами, що, в свою чергу, пояснює ставлення до створених державою благ, які фінансуються за рахунок коштів бюджету. Мабуть з цих причин деякі сучасні вітчизняні науковці-фінансисти небезпідставно віддають перевагу даній теорії. З цього приводу В. Л. Андрущенко пише: "І треба визнати, що за своєю концептуальною цінністю для науки державних фінансів суб'єктивна теорія стоїть вище трудової теорії вартості та побудованої на постулатах останньої фінансової теорії. На наш погляд, суб'єктивізм запропонував ближчу до реалій концепцію для пояснення

природи фінансових явищ та вибору фінансово-економічної політики" [7, с. 26]. З точки зору прихильників теорії трудової вартості, дане положення, на нашу думку, потребує незначного уточнення. Безумовно, суб'єктивні фактори мають безпосередній вплив на формування ціни товару. Це у певній мірі стосується й системи оподаткування. Так, при запровадженні акцизного збору на продукцію виробника її ціна може значно зрости, причому навіть у декілька разів. У даному випадку все залежить від потреб бюджету, що виступатимуть суб'єктивним чинником у формуванні ціни на підакцизну продукцію. Проте в її основі й надалі залишатиметься перенесена вартість (С), оплата праці (V) і додатковий продукт (m), які будуть визначальними у її величині. І навіть, якщо у якомусь періоді виробник одержить меншу ціну від об'єктивної, то це явище буде тимчасовим, оскільки в іншому випадку виробнику буде невигідно виробляти продукцію. Тому у даному випадку з позиції виробника важливо, щоб трудова вартість була визначальною, а суб'єктивна формувалась на основі першої. Це має важливе значення й з практичної точки зору.

Так, аналізуючи недоліки непрямого оподаткування підакцизних товарів в Україні, зокрема спирту, можна зробити висновок, що та незручність зі сплати акцизного збору до бюджету, яку відчуває виробник лікеро-горілчаних виробів, відбувається саме через надання переваг суб'єктивній теорії вартості. Адже за діючого порядку при розрахунках з бюджетом із акцизного збору виробник змушений виплачувати його за ставками податку, встановленими у фіксованій величині (16 грн. за 1 л спирту). Тобто дані ставки не враховують особливостей формування ціни товару, а мають чисто суб'єктивний характер, виходячи із потреб у благах, які, звісно, є обмеженими для суспільства через недостатність фінансових ресурсів у загальнодержавному фонді. Тому, з точки зору трудової теорії вартості, було би більш доцільно оподатковувати акцизним збором не спирт, а готову продукцію, вироблену з нього. Причому ставки акцизного збору необхідно встановити не фіксовано до спирту, як це передбачено у даний час, а до ціни готової продукції, виготовленої з нього у відповідному відсотку. Зазначений порядок більш-менш відповідатиме поєднанню цих двох важливих теорій, оскільки повністю їх об'єднати, і, особливо, під кутом зору податкової політики, просто проблематично. Адже суспільні блага є обмеженими, на відміну від потреб у них суспільства. Така тенденція, мабуть, збережеться й у майбутньому. Звісно, що для мінімізації розриву між потребою та наявністю благ, з точки зору практичної реалізації цього положення, легше створити умови для надання переваг суб'єктивній, ніж трудовій теорії вартості. Однак все це матиме тимчасовий та обмежений характер, оскільки на такі умови буде важко погодитись, виходячи уже з точки зору трудової теорії вартості, що й вплине на обмеженість суспільних благ. Саме останнє й визнається апологетами суб'єктивної теорії, що дало підстави вітчизняному економісту В. Железнову вважати її не виключно суб'єктивною, як звично трактується, бо основою суб'єктивних оцінок в теорії цієї школи є об'єктивний момент – обмеженість запасу господарських благ [134, с. 104].

Узагальнюючи вищенаведене, можна констатувати, що в теорії вартості суб'єктивної школи основна увага приділялась не витратам виробництва товару,

а його корисності. Безумовно, що такий підхід відобразився і на масштабах дослідження науковців, що стосувались питань оподаткування. Зокрема, розглядаючи проблеми нерівності в розподілі багатства та доходів, У. Джевонс стверджував, що така нерівність відбувається через різні індивідуальні можливості, а тому фінансова політика ні в якому випадку не повинна використовуватись як засіб перебудови суспільства. На його думку, прямі податки повинні бути пропорційні оподатковуваним доходам, а непрямими доцільно оподатковувати товари в таких розмірах, щоб податковий тягар, який припадає на більш заможніші верстви населення, не виявився надмірним [469, с. 155]. З наведеного стає цілком очевидно, що маржиналістська теорія, розглядаючи проблеми податків, намагалась захистити від надмірного тягаря осіб, які одержували великі суми доходів. Останнє простежується у працях датського економіста А. Дж. Коена Стюарта, який одним із перших запозичив маржиналістську теорію (згідно з якою гранична корисність доходу певної особи зменшується в міру його зростання) для обґрунтування прогресивного принципу оподаткування. Розвиваючи дану ідею, у 1889 р. вчений пропонував для обкладання особистих доходів використовувати шкалу прогресивного оподаткування на зразок зазначеної теорії. Для цього ним пропонується власна калькуляція податкових ставок, яка розраховується математично за допомогою нижченаведеної формули [573, с. 88]:

$$P = 100 [1 - (M / X) a / 100], \quad (2.1)$$

де P – відсоток вилучення (податкова ставка); a – відсоток задоволення; M – прожитковий мінімум; X – дохід.

Отже, як видно із даної формули, зі збільшенням доходу збільшується податкова ставка. Причому, запропонований вираз показував прогресію при оподаткуванні особистих доходів, оскільки чим більший дохід X, тим менший дріб M / X, а відтак і більша різниця 1 – (M / X) a / 100.

Критикуючи звичайну прогресію, яку пропонували ввести до нього інші економісти, Коен Стюарт передбачав запровадити на основі наведеної формули прогресивну прогресію. Так, якщо при звичайній прогресії відсотки, якими оподатковується дохід, завжди зростають, а різниця між вилученим податком за наступними відсотками рівна, то така прогресія має назву однорідної. Однак, якщо різниця збільшується зі зростанням доходу, вона одержувала назву прогресивної, а при її зменшенні – регресивної. Тому, на думку Коена Стюарта, з точки зору справедливості доцільно застосовувати останній вид прогресії, яка матиме дещо інший вигляд (табл. 2.3).

З наведеної табл. 2.3 очевидно, що зі збільшенням доходів різниця між вилученим податком зменшується. Це дає підстави для підтвердження нашого вищенаведеного висновку щодо позиції адептів маржиналістської теорії в питаннях оподаткування, оскільки запропонована Коеном Стюартом калькуляція ставок оподаткування була більш зручною для осіб, які одержували великі доходи. Адже відповідно до цієї теорії, оскільки з кожною одиницею збільшення доходу зменшується його корисність, то з позиції суб'єктивно-психологічної школи це мусить полегшити тягар підвищеного оподаткування гранично найбільших частин доходу.

Таблиця 2.3

Прогресивні ставки оподаткування особистих доходів, розраховані Коеном Стюартом

Величина доходу	Податкові ставки	Відхилення від попередньої ставки
500	0,69	–
1 000	1,38	0,69
1 500	1,78	0,40
2 000	2,06	0,28
2 500	2,28	0,22
3 000	2,45	0,17

Примітка. Складено та розраховано автором за даними [573, с. 88].

Тут можна зробити припущення, що, мабуть, з наведених вище причин науковці англо-американської економічної думки, зокрема Альфред Маршалл, Артур Пігу, Генрі Сіджвік, Френсіс Еджворт не підтримували маржиналістів у тому, що спадна гранична корисність виправдовує застосування прогресивних ставок в оподаткуванні. Причому, й серед самих маржиналістів дане положення також не знаходило особливого схвалення. З точки зору Фрідріха фон Візера (1851-1926), *одного із представників маржиналізму австрійської школи*, – прогресивне оподаткування повинно бути відкинуте, незважаючи на те, що для його захисту можна використати положення, висунуте теорією корисності [469, с. 174].

З наведеного стає очевидно, що прихильник теорії маржиналізму робив спробу у якійсь мірі поєднати теоретичні дослідження з практикою оподаткування. Причому, на відміну від інших відомих маржиналістів, Ф. Візер вважав, що уряд, який знаходиться біля влади, може здійснювати деякі необхідні коригування в економіці [469, с. 169]. Адже до цього його вчитель К. Менгер заперечував думку про те, що економічний розвиток повинен регулюватись за допомогою законодавства [469, с. 169]. І лише згодом його послідовники, серед яких був і названий нами Ф. Візер, а також Бем-Баверк (1851-1919), Еміль Сакс (1845-1927) та ін. зуміли за допомогою маржиналістської теорії обґрунтувати можливість державного регулювання суспільних благ при дослідженні фіскальних проблем. Так, на думку Е. Сакса: "Загальні інтереси (будучи однаковими для всіх) можуть бути забезпечені в найбільшій мірі, досяжній при даних умовах шляхом мінімальних затрат ресурсів з боку всіх; крім того, оскільки всі мають ідентичну потребу в цій загальній меті, витрати можуть бути розподілені "взаємовигідно", тобто всі долі мають однакову вартість, суб'єктивно рівновелику цінність" [7, с. 26].

Зазначене дає підстави стверджувати, що на теренах цієї наукової школи вже проголошувались ідеї державного втручання в економіку. Останнє особливо добре простежується в працях іншого її представника Л. Вальраса, на думку якого гранична корисність являє собою спадну функцію спожитої кількості, пропорційну ціні. Гранична корисність досягається тоді, коли останні кошти, що витрачаються споживачем при наданні ним переваги тому чи іншому

продукту (при даному доході), принесуть йому однакове задоволення, що й буде точкою економічної рівноваги [557, с. 11-12].

Отже, у наукових дослідженнях Л. Вальраса головне місце зайняла модель загальної рівноваги, яка характеризувалась, перш за все, широтою охоплення економічних процесів. За її допомогою передбачалось вивчення різноманітних зв'язків між різними сферами складної господарської структури. Зазначене дозволяло вченому робити припущення, що в реальному житті процеси, аналогічні пошуку розв'язку системи рівнянь, забезпечуються "за допомогою механізму вільної конкуренції". Разом із цим він був переконаний у тому, що чиста економічна теорія може доводити і необхідність існування політики "laisser – faire", що розширює сферу вільної конкуренції, усвідомлюючи одночасно об'єктивні межі конкурентного регулювання [611, с. 120]. Причому в умовах нерівномірного розвитку ринків конкуренція здатна сприяти виникненню мінової вартості. Тому, як зауважував Л. Вальрас, якщо конкуренція функціонує більш-менш добре, то й мінова вартість встановлюється також більш-менш правильно [54, с. 37].

Звертає на себе увагу й те, що маржиналістська теорія мала більш обмежений характер, ніж класична, оскільки вона звужувала основні економічні проблеми до мікрорівня, віддаючи перевагу рівновазі в умовах ринкової конкуренції. Відстоюючи дану точку зору, Л. Вальрас виходив із того, що весь суспільний продукт складається із сукупності товарів, яким відповідає сукупний попит споживачів, дію яких визначає принцип корисності. При цьому вчений не відкидав того, що попит й пропозиція можуть і не співпадати, в результаті чого дотриматись рівноваги буде неможливо [469, с. 237]. Звідси стає очевидним, що важливу роль у функціонуванні суспільства науковець відводив державі, яка повинна була сприяти розвитку механізмові конкуренції. На думку Л. Вальраса, вона (держава – В. С.) має стимулювати споживання і виробництво необхідних товарів і, відповідно, може втручатись в економічні процеси, за певних умов [469, с. 238]. Отже, розвиток наукових ідей маржиналістів засвідчує, що у своїх концепціях вони вже проголошували ідеї державного регулювання ринкової економіки, відкидаючи політику лесеферизму (хоча робили це не відкрито на зразок "кейнсіанської революції", а опосередковано), проголошену у свій час фізіократами та підтриману пізніше класиками політичної економії.

Поряд з іншими заходами в економіці маржиналістами пропонувалось здійснити й деякі зміни у податковій політиці. Зокрема, будучи прихильником економічних реформ у своїй країні, один із представників цієї школи Л. Вальрас виступав за проведення єдиного принципу оподаткування земельних угідь, оскільки, на його думку, це мало відповідати інтересам як окремих осіб, так і держави в цілому. Причому у даному процесі доходи держави пропонувалось формувати за рахунок земельної ренти, яка надходила б від придбаних земель в обмін на державні облігації. Такий механізм давав право останній стати власником усіх земель і включати капіталізовану ренту у ринковий оборот, виключаючи можливість спекулятивної діяльності із землею. За рахунок таких заходів, як зазначав Л. Вальрас, держава мала б виграш від володіння землею, оскільки

прогрес агротехніки привів би до більш швидкого зростання надлишкових вигод у землеробстві, ніж передбачали власники землі на той час [469, с. 238].

Визнаними прихильниками маржиналізму вважається і група науковців шведської школи, зокрема Кнут Вікселль (1851-1926), Давид Давідсон (1854-1942) та Ерік Ліндаль (1891-1960), які, дотримуючись даної теорії, також багато уваги приділяли податкам, відводячи їм важливу роль у регулюванні доходів фізичних і юридичних осіб. Особливо виважено до даного питання підходив К. Вікселль, який, як і у свій час Дж. С. Мілль, звертав увагу на несправедливе оподаткування землі, що давало певні переваги землевласникам. Так, на його думку, зі збільшенням вартості землі землевласники одержують незаслужений дохід, який повинен оподатковуватись спеціальним податком [469, с. 371].

Однак, на відміну від К. Вікселля, представник цієї школи Д. Давідсон, вважав, що базою оподаткування має бути не дохід, а, навпаки, витрати [469, с. 387]. Очевидно, що такий підхід був характерним і для представників даної школи науковців. Хоча, як відомо, зазначена пропозиція у свій час була поставлена під сумнів представниками класичної політичної економії, зокрема Дж. С. Міллем. Основним аргументом, який висувався проти такого положення, як вважав класик, була недостовірність окремих видів річних витрат, які могли декларуватись податкоплатниками. З цього приводу Дж. С. Мілль писав: "Єдиною гарантією достовірності буде все та ж правдивість самих платників, а це не дає ніяких підстав вважати, що їхні декларації про витрати будуть набагато достовірнішими, ніж про доходи" [270, с. 195].

Тут доцільно зазначити, що такі незначні протиріччя, які виникли в поглядах шведських економістів, не стали перешкодою для формування однієї з найбільш авторитетних шкіл 30-х років XX ст., яка мала суттєвий вплив на розвиток податкових інструментів у державному регулюванні. Відтак, продовжуючи вчення К. Вікселля, його учень Е. Ліндаль сплату податків державі починає вже розглядати як плату за надані нею послуги. Причому величина цієї плати повинна була формуватись, за його переконаннями, на зразок механізму, аналогічного для звичайного ринку, на якому відбувається обмін декількома продуктами. Звісно, що такий підхід дозволяв відомому маржиналісту відстоювати принцип корисності. Адже в основу цих платежів була покладена суб'єктивна оцінка, сформована від враження, і, як писав відомий американський економіст Б. Селігмен, тим самим забезпечувалось вирівнювання граничних норм взаємозамінності для приватних товарів і державних послуг з урахуванням співвідношення цін між ними [469, с. 397]. Зрозуміло, що на той час ця теорія сприймалась, оскільки в основі платежів була закладена суб'єктивна оцінка вартості, що дозволяло зрівнювати послуги держави із ціною товару, а саме такий підхід не підривав принципу корисності.

У подальшому вплив державних послуг одержував переважно суб'єктивне тлумачення, і теорія, яка передбачала стягнення податків відповідно до економічних можливостей суб'єктів, перетворювалась у її різновид, що виходила з корисності послуг. Це дозволяло Е. Ліндалю сподіватись на те, як зазначав Б. Селігмен, що за її допомогою вдасться об'єднати теорію оподаткування з теорією вартості. Причому теорія "корисності" була більш прийнятною з точки

зору демократії та справедливості в оподаткуванні, оскільки вона передбачала, що ніхто не зобов'язаний оплачувати ті витрати уряду, в яких особа не зацікавлена, або які, на її думку, до них не відносяться [469, с. 398].

Однак погодитись із такою точкою зору важко, оскільки на практиці можуть виникати ситуації, коли платника практично неможливо буде переконати в тому, що ті чи інші послуги використовуються ним, а відтак він повинен сплачувати податок. Та й навіть якщо допустити, що це вдасться зробити за певних обставин, то дуже важко уявити, щоб сам розподіл податкового тягаря був справедливим. Мабуть, пізніше це зрозумів і сам Е. Ліндаль, який далі робить не менш важливий висновок, що при більш реалістичному підході проблему розподілу податків потрібно розглядати з урахуванням політичних факторів [469, с. 397].

Під кутом зору цієї проблеми вчений аналізує порядок прийняття рішень у сфері оподаткування, виходячи із політичних умов у країні та кількості партій, які представлені в парламенті. З цих підстав Е. Ліндаль вважав, що оскільки політичні партії не володіють рівним впливом, то сильніші з них мають можливість порушити фінансову рівновагу на свою користь. Тому, на його думку, партія, яка представлена більшістю депутатів у парламенті, зловживаючи необізнаністю інших партій про економічне та фінансове становище, може ввести в оману громадськість у тому, що бюджет нібито сприятливий для менших партій, а також отримати за рахунок бюджету значні прибутки. Цим самим Е. Ліндаль визнавав політичну та соціальну нерівність, включаючи й розподіл податків [557, с. 16-17]. Безперечно, що така позиція науковця не втратила своєї актуальності у даний час і потребує до себе підвищеної уваги. Адже її неврахування при прийнятті податкової політики, спрямованої на впровадження чи підтримання ідеї державного регулювання економіки, лише спотворювало б роль податкових інструментів у цьому процесі.

Тому з часом маржиналістська теорія почала піддаватись сумніву. Власне, обгрунтування соціальних явищ за допомогою математичних рівнянь в той час ще мало сприймались авторами наукових публікацій XIX століття. Більше того, з включенням до граничної корисності граничної продуктивності в 90-х роках XIX ст. сприяло виникненню нової економічної теорії, пов'язаної з проблемою розподілу, роблячи практично неможливим заперечення логічного протиріччя між ідеями У. С. Джевонса, К. Менгера і Л. Вальраса та А. Сміта, Д. Рікардо і Дж. С. Мілля. І лише після того, коли у 1891 р. А. Маршалл здійснив примирення між теорією граничної корисності та класичною політичною економією, називаючи при цьому Д. Рікардо практичним фінансовим генієм [253, с. 290], науковому світу вдалось продемонструвати, як писав М. Блауг, що нові ідеї можуть бути пристосовані до більш широкого контексту, що й надало їм більшої привабливості [32, с. 287].

Водночас, будучи провісником та основоположником сучасної формальної неокласичної економічної теорії, як зазначали відомі американські вчені Ричард Нельсон та Сідней Уінтер у своїй праці "Еволюційна теорія економічних змін" (1982) [301, с. 74] Альфред Маршалл (1842-1924) розробив власну теорію граничної корисності та встановив залежність впливу попиту і пропозиції на

ціну продукту праці від тривалості досліджуваних відрізків часу у своїй праці "Принципи політичної економії" (1890).

По суті, названий автор намагався більш досконало дослідити ринковий механізм та вияснити, яким чином відбувається врівноваження економічної задоволеності та незадоволеності суб'єктів ринкових відносин від державного втручання в економіку. Причому, оцінюючи науковий внесок А. Маршалла у розвиток економічної теорії, відомий американський економіст Б. Селігмен щодо цього писав: "Якщо б при порівнянні величини економічного задоволення окремих осіб можливо було б вияснити, виграють чи програють споживачі від втручання держави, то можна було б здогадатись і про наміри уряду" [469, с. 303]. Особливе значення у цьому процесі А. Маршалл відводив податкам у тому вигляді, якого їм надавали економісти класичної школи.

Проте, на відміну від економістів-класиків, А. Маршалл передбачав, що будь-яке підвищення ціни, зокрема на продукт землі за рахунок податку, зменшуватиме попит і таким чином завдаватиме шкоди сільськогосподарському товаровиробнику. Отже, він один із перших ввів у наукову лексику поняття еластичного попиту, хоча такі ідеї, як писав Б. Селігмен, простежувались ще у працях Курно [469, с. 304]. Водночас, використовуючи теорію граничної корисності, вчений писав: "Для того щоб визначити, яку частину податку доцільно перекласти на споживача, необхідно встановити граничну корисність витрат (margin of profitable expenditure), незалежно від того, чи це буде границя для невеликих витрат, що утворились внаслідок виробництва на менш урожайних та далеко віддалених від ринку землях, чи великих витрат, проведених на більш врожайних угіддях або розташованих поблизу густонаселених промислових районів" [253, с. 125]. Причому, як передбачав А. Маршалл, при виробництві фермерами незначної кількості зерна в умовах, наближених до граничних витрат, які збільшаться внаслідок введення податку, це призведе до незначного зростання ціни та не викличе суттєвого зменшення його пропозиції. Однак останнє стане причиною зменшення прибутку фермерів, які відчують на собі більший податковий тягар, ніж споживачі продукції.

Зовсім інша ситуація спостерігатиметься тоді, коли податок здатний зменшити виробництво зерна, за умови, що більша його частина вироблятиметься при витратах, наближених до граничних. Очевидно, що зменшення кількості продукту землі призведе до підвищення ціни, яка й зупинить процес зниження обсягів виробництва і фермери зможуть знову проводити обробіток землі з тією ж інтенсивністю, як і до введення податку. Тобто, А. Маршалл, як і класики політичної економії, доводив, що податок, введений на сільськогосподарську продукцію зменшує зиск фермера до обробітку землі, але за певних обставин він може перекладатись і на споживача. Поряд з цим учений також погоджується з фізіократами та економістами-класиками, що перекласти податок з "початкової вартості" землі (або як вони її ще називали "невіддільної частини") неможливо, оскільки його буде сплачувати землевласник.

Отже, науковець не заперечує проти такого розмежування ренти, що має важливе значення при оподаткуванні одержуваних доходів фермерами й землевласниками, але, на відміну від фізіократів та економістів-класиків, пропонує

їх називати дещо по-іншому. З цього приводу А. Маршалл писав: "Тому, мабуть, правильніше було б назвати одну частину річної вартості землі її "суспільною вартістю" (public value), а іншу, яка створюється за рахунок праці та витрат індивідуальних землевласників, її "приватною вартістю"... Використовуючи інший термін, якому нами надається перевага, ми можемо охарактеризувати цю річну суспільну вартість землі як "справжню ренту"... Податок на суспільну вартість землі суттєво не зменшить стимули до її інтенсивного обробітку... Ось чому такий податок набагато не зменшує пропозицію сільськогосподарської продукції на ринках, та не підвищує на неї ціну, а тому він і не перекладається із землевласника ні на кого іншого" [253, с. 126].

Відтак, досліджуючи порядок оподаткування "справжньої ренти", величина якої мала залежати від якостей та властивостей землі, А. Маршалл пропонував дуже виважено підходити до її оподаткування, оскільки в окремих випадках це може позбавити фермера певної вигоди. Тут йдеться про нові технології обробітку землі, які здатні принести сільськогосподарському виробнику не лише очікувані прибутки, але й додатковий чистий дохід, який утвориться внаслідок цих нововведень. Причому, таке перевищення доходів учений також пропонував відносити до "справжньої ренти". Поряд з цим він застерігав: "Проте, якщо завчасно відомо або навіть передбачається, що великий спеціальний податок на справжню ренту буде розповсюджуватись і на таке перевищення доходу, то це стримуватиме землевласника від застосування удосконаленого методу обробітку землі" [253, с. 126]. Отже, у даному випадку А. Маршалл підтримував думку своїх попередників, що незароблений дохід фермерів повинен оподатковуватись спеціальним податком, але якщо він утворюється внаслідок їх додаткової праці, то його необхідно обкладати у порядку, який є менш обтяжливим для виробника.

Зауважимо, що багато в чому ідеї про оподаткування незробленої ренти землевласниками беруть свій початок ще з праць фізіократів та класиків політичної економії. Стосовно цієї проблеми Дж. С. Мілль зокрема писав: "Засилля землевласників у законодавчих органах не дозволило оподаткувати достатньо виправданим податком досить суттєву частину додатково одержуваної ренти, яка не була зароблена землевласниками і мала для них тимчасовий характер... Тому я не бачу причин для заперечень проти запровадження особливого податку на додаткову ренту в майбутньому, хоч з сьогоднішнього дня або будь-якої іншої дати, коли законодавці вважатимуть за потрібне проводити в життя цей принцип [270, с. 177-178]. Однак заслугою А. Маршалла є те, що він пропонував розрізняти ці два різних види джерел походження доходів. Причому таке розмежування пропонувалось робити з метою їх оподаткування, звільняючи від спеціального податку доходи, що одержані фермерами внаслідок їх уміння господарювати на землях, які за рахунок цього старання приносили додаткову ренту.

Проблеми оподаткування у сільському господарстві дозволяють А. Маршаллу розглянути і вплив податку на виведення із сівозміни однієї культури (оподатковуваної) за рахунок іншої (неоподатковуваної), які вирощуються фермерами за незмінності сільськогосподарських угідь. Усе це

в кінцевому підсумку приводить до зміни пропозиції на ринку сільськогосподарської продукції. Досліджуючи дане питання, вчений цілком обґрунтовано доводить, що сільськогосподарський товаровиробник може частково зменшити податковий тягар при запровадженні податку на одну із культур (для прикладу за таку культуру дослідником було взято хміль). Одним із способів зниження обтяжливості податку, на думку науковця, є відмова фермера від подальшого її вирощування або зменшення посівних площ та відведення їх під іншу сівозміну. Звісно, що зробити це буде не просто, оскільки досконала технологія вирощування (в освоєння якої вкладено певний капітал) не дозволить повністю відмовитись від даної культури, на яку введено податок, хоча доцільно очікувати зменшення обсягів її виробництва. Завдяки такому зниженню виробництва та відсутності можливості імпортувати дану культуру без аналогічного податку відбудеться підвищення її ціни на внутрішньому ринку. Це добре розумів А. Маршалл, який з цього приводу писав: "У такому випадку тенденція до зменшення пропозиції хмелю була б призупинена, і його стали б виробляти стільки, скільки і до запровадження податку" [253, с. 130].

Безперечно, з такою точкою зору науковця можна погодитись. Проте, на нашу думку, А. Маршаллом не було взято до уваги те, що та кількість сільськогосподарської культури, якої не вистачає на внутрішньому ринку та на яку запроваджено такий же податок при її імпортуванні, могла би бути завезена у країну внаслідок контрабанди. Лише у такому випадку для однієї країни це могло проявитись у більшій мірі (за умови, що у сусідніх країнах така культура також вирощується), а для іншої – мало б обмежений характер (при недостатніх обсягах виробництва її у сусідніх країнах). Очевидно, що це вплинуло б і на пропозицію даного виду сільськогосподарської продукції. Останнє дозволяє зробити припущення, що, мабуть, саме з цих причин у нашій країні і діє нульова ставка акцизного збору на тютюн, вирощений сільгоспвиробниками як юридичними, так фізичними особами. В іншому випадку (тобто при запровадженні акцизу на тютюн та хміль, з яких виробляються підакцизні товари, зокрема цигарки та пиво) це не сприяло б внутрішньому виробництву цих культур в нашій державі та давало б додатковий поштовх до ввезення їх контрабандним шляхом із прикордонних областей інших держав, що межують з Україною.

Тому, з точки зору державного регулювання економіки, запроваджуючи або змінюючи ставки податків на певні види продукції, необхідно враховувати і їхній вплив на виробників та суспільство в цілому. Адже, їх зменшення, з одного боку, може призвести до недофінансування бюджетних програм, а з іншого – їх збільшення підвищить податковий тягар і матиме негативний вплив на платників та приведе до втрат суспільства. Причому, у цій ситуації слід передбачати й те, що виробник не завжди може перекласти на споживача всю його величину, а лише певну частину. Це добре видно за допомогою рис. 2.3, на якому непрямий податок (акцизний збір) розподілився навіть нерівномірно між виробником і споживачем. Тому, при розгляді розподілу *непрямого податку*, виходячи із обґрунтувань А. Маршалла, слід враховувати те, що величина надмірного податкового тягаря залежить від еластичності попиту (рис. 2.3).

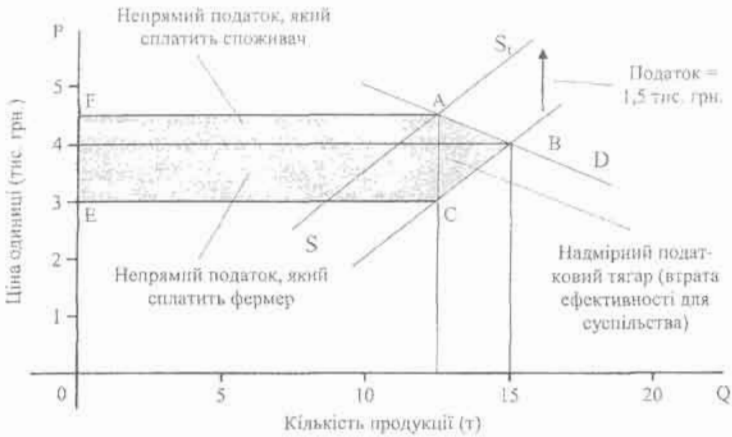


Рис. 2.3. Розподіл непрямого податку між фермером і споживачем при введенні акцизу на хміль за еластичного попиту.

Примітка. Побудовано автором за даними [217, с. 209].

Так, при введенні акцизу на сільськогосподарську продукцію, зокрема хміль (як це передбачав А. Маршалл) в розмірі 1,5 тис. грн. з еластичним попитом, стає очевидним, що фермер змушений зменшити свій прибуток. Зрозуміло, що зробити це йому необхідно з метою утримання ціни на рівні 4,5 тис. грн. та можливості реалізації звичних для нього обсягів хмелю, які він проводив до введення податку (12,5 т). Для дотримання цих умов сільгоспвиробник вимушено поступається прибутком на користь бюджету на 1 тис. грн. та отримає зі споживача лише 0,5 тис. грн. податку і сплатить до бюджету з усієї реалізації 18 750 грн. (1,5 тис. грн. г 12,5 т), що зображено на рис. 2.3 за допомогою прямокутника EFAC.

Отже, з наведеного можна зробити висновок, що при еластичному попиті надмірний податковий тягар має тенденцію до зростання, що можна простежити за величиною трикутника ABC.

Зовсім інша ситуація спостерігається при нееластичному попиті, що відображено на рис. 2.4. Так, при незмінній величині акцизного збору на рівні 1,5 тис. грн. за 1 т хмелю трикутник ABC значно зменшився, що вказує на меншу величину надмірного податкового тягаря. За таких умов, як видно з рис. 2.4, незмінний за розміром залишився прямокутник EFAC. Проте ситуація з перекладанням акцизу вже змінилась, але не на користь споживача, а із вигодою для фермера. Тепер він вже має можливість більшу частину податку перекласти на покупця, в нашому прикладі 1,5 тис. грн., а іншу частину – 0,5 тис. грн. він вноситиме до бюджету за рахунок свого прибутку. Звісно, якщо допустити, що акциз не зменшить споживання пива, або за підвищеного попиту його продаж навіть збільшиться, то в цьому випадку сільгоспвиробник зможе перекласти на споживача й свою частку податку, оскільки останній і за цих умов буде продовжувати купляти звичний для нього продукт.

Узагальнюючи наведене вище, можна стверджувати, що при збільшенні непрямого податку надходження до бюджету можуть зростати, але лише до допустимої величини. На нашу думку, ця величина залежатиме від того, яку частку податку зможе оплатити споживач в ціні товару, та наскільки фермер погодиться зменшити свій прибуток. З-поміж іншого слід враховувати й те, що зі збільшенням еластичності попиту на підакцизний товар при незмінних інших величинах зростає й надмірний податковий тягар, який навіть перевищує податкові надходження до бюджету. Його величину, на нашу думку, можна визначити за допомогою наступної формули:

$$П_т = З_т - П_б, \qquad (2.2)$$

де $П_т$ – надмірний податковий тягар; $З_т$ – загальний податковий тягар; $П_б$ – податкові надходження до бюджету.

Отже, із уведенням непрямого податку на відповідний товар, окрім збільшення загального податкового навантаження, збільшується й надмірний податковий тягар (за умови еластичного попиту). Тому при запровадженні податків на окремі види сільськогосподарської продукції, на що звертав увагу А. Маршалл, а також при збільшенні ставок оподаткування необхідно враховувати і величину останнього.

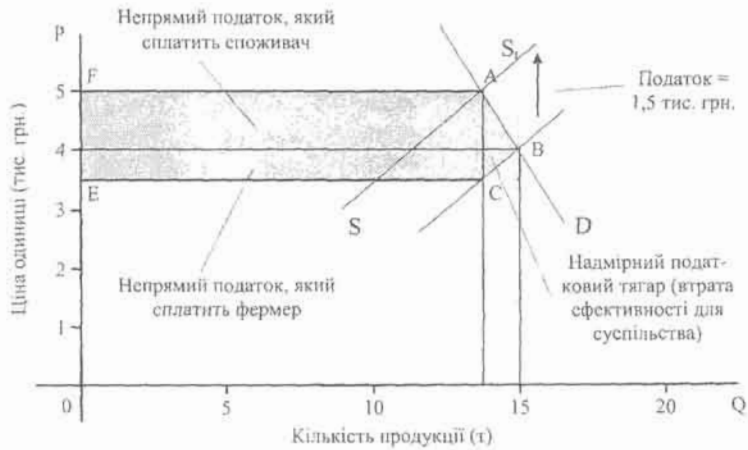


Рис. 2.4. Розподіл непрямого податку між фермером і споживачем при введенні акцизу на хміль за нееластичного попиту.

Примітка. Побудовано автором за даними [217, с. 209].

З наведеного випливає ще один важливий висновок, який стосується не менш важливої проблеми. Йдеться про те, як А. Маршалл виважено підходить до проблем попиту та пропозиції на сільськогосподарську продукцію, у яких певну роль відведено загальнодержавним податкам та зборам. Тобто у підходах вченого до аналізу товарного ринку в однаковій мірі пропонувалось враховувати попит і пропозицію, що на той час мало певну наукову новизну. Адже до цього часу серед науковців пізнішого покоління, зокрема кейнсіанців, у більшій мірі

перевага надавалась попиту. Причому, якщо деякі науковці і намагались розглянути та поєднати ці дві складові при аналізі ринку, то не завжди вони це робили настільки обґрунтовано, як це вдалось на той час А. Маршаллу. Його науковий здобуток як у даному, так і в інших питаннях полягав у тому, як писали Річард Нельсон та Сідней Уінтер, що він відчував різницю між намаганням розробити теорію, яка охоплювала б те, що вважалося ним ключовими аспектами економічної системи та економічних процесів, і створенням абстрактної, логічно завершеної, легко доступної для аналізу теорії [301, с. 76].

Не менш обґрунтовано А. Маршалл підходив і до запровадження місцевих податків на сільськогосподарські культури. Це в повній мірі стосується порядку їх встановлення, що характерний для органів місцевого самоврядування із делегованими їм відповідними повноваженнями щодо автономності у проведенні податкової політики на своїй території. Зауважимо, що в даному оподаткуванні науковець також вбачав його негативний вплив на аграрне виробництво, що в кінцевому підсумку відображалось би на споживачах готової продукції. Заперечуючи проти такого податку, А. Маршалл писав: "... Коли місцевий податок не розповсюджується у країні на більшу частину земель, на яких можна вирощувати високоякісний хміль, такий платіж змусить вирощувати його за межами своєї дії, внаслідок чого постраждають місцеві фермери, які стануть одержувати від цієї культури малий дохід, а споживач вимушений буде платити значно більшу ціну за неї" [253, с. 130-131]. Безумовно, що така точка зору вченого заслуговує підвищеної уваги, оскільки навіть у наш час деякими вітчизняними науковцями висуваються пропозиції щодо надання права органам місцевого самоврядування самостійно розробляти і встановлювати на своїй території місцеві податки та збори [316, с. 41]. І навіть якщо допустити, що це стане можливим у перспективі, то такі дії мають узгоджуватись з інтересами інших громад, які з різних причин не зможуть їх запровадити, хоча вони, як очевидно із обґрунтувань А. Маршалла, можуть мати певний зиск від припливу капіталів підприємців, які перемістять та задіють їх у місцевість, що звільнена від такого податку.

Отже, у даному випадку А. Маршалл доводить, що надмірне оподаткування певного виду сільськогосподарської продукції може призвести до втрат зиску для фермерів, певної групи споживачів та регіону в цілому. Це має важливе значення, оскільки до цього подібна аргументація наводилась класиками політичної економії, але вона стосувалась лише обкладання капіталу, який, за умови його обтяжливого оподаткування, міг переміститись в іншу країну. Однак, як видно із результатів дослідження А. Маршалла, таке переміщення можливе і в середині країни, яке до того ж матиме негативні наслідки, оскільки не сприятиме рівномірному розвитку територій, зайнятості населення тощо. Звичайно, даний дисбаланс можливо було б врегулювати за допомогою трансфертних платежів, проте потрібний певний час для виявлення цієї проблеми, прийняття управлінських рішень в бюджетному процесі і т. ін., а тому врегулювати дане питання можливо лише за допомогою виважених і координованих дій органів місцевого самоврядування, що можуть проводитись ними у сфері оподаткування.

Своєрідним у науковому надбанні А. Маршалла, на нашу думку, виявилось обґрунтування запроваджених ним у податкову термінологію двох важливих технічних понять, зокрема "обтяжливий" та "винагороджувальний збір". Беззаперечним тут є те, що таке розмежування має важливе значення з точки зору податкових інструментів у державному регулюванні. Щодо першого визначення вчений писав: "Обтяжливій збір – це той збір, який не приносить компенсаційних вигод особам, які їх виплачують" [254, с. 244]. До таких зборів науковець відносив діючий у той час податок, який стягувався на користь бідняків із заможних людей. Останнє давало йому підставу зауважувати, що в одному випадку такий збір може бути обтяжливим для одного класу населення і приносити вигоду для іншого [254, с. 245]. Тобто у даному положенні вченого якнайкраще спостерігається думка про регулювання доходів громадян за допомогою загальнодержавного збору. Очевидно, що пропонована обтяжливість зборів, на нашу думку, в сучасній інтерпретації більше відповідає безеквівалентності податку, яка притаманна самій його природі. Причому таку обтяжливість А. Маршалл найбільше вбачав у податках, які виплачувались на загальнодержавні цілі, а не на фінансування витрат органів місцевого самоврядування.

Тому з цієї позиції А. Маршал вкладав у поняття "винагороджувальних зборів" дещо інший зміст, який більше відповідав еквівалентному їх обміну на певні види державних послуг. Розмежовуючи ці два різних поняття й даючи їм визначення, він писав: "Винагороджувальні збори – це ті, що витрачаються на освітлення, каналізацію та інші цілі, за допомогою яких забезпечується одержання платниками необхідних послуг, комфорту і життєвих задоволень, які можуть надаватись місцевими органами влади дешевше, ніж будь-яким іншим шляхом" [254, с. 245]. По суті, у даному визначенні в більшій мірі проявляється суть податків та зборів, що сплачуються платниками на відповідній території органів місцевого самоврядування та зараховуються до їх бюджетів. Мабуть, це добре розумів і сам А. Маршалл, який, обґрунтовуючи ці два поняття, далі писав: "Служби, що за своїм характером виконують переважно загальнонаціональні функції, є обтяжливими, тоді як ті, які працюють на задоволення місцевих потреб, в цілому приносять платникам зборів безпосередню і конкретну вигоду, яка більш-менш пропорційна тягареві цих зборів" [254, с. 245].

Однак, на нашу думку, обсяг цих зборів також не повинен перевищувати певної величини, оскільки в сукупності з іншими податками вони здатні створити для податкоплатників (фермерів) додаткову обтяжливість. Особливо це може добре проявитись у тому випадку, як писав А. Маршалл: "... коли будуть значно зростати обтяжливі сільські податки" [254, с. 255]. Тому з точки зору справедливого оподаткування величина обтяжливих податків, на думку науковця, повинна регулюватись за принципом "володіння акціями" у спільному підприємстві. Суть такого регулювання полягає в індивідуальному підході до кожного платника податку, який повинен сплачувати лише ту частку, яка пропорційна обсягам одержаних вигод.

Проте досягти такого рівномірного впливу на платника при різних видах податків практично неможливо. Це розумів і сам А. Маршалл, який вважав,

що дотриматись справедливості в оподаткуванні можливо тоді, коли всі податки та збори будуть розглядатись не окремо, а в сукупності. З цього приводу він писав: "Будь-який обтяжливий податок, що розглядається окремо, здійснює необґрунтований тиск на ті чи інші класи, але це не має наслідків до тих пір, доки нерівність, обумовлена кожним із них, компенсується за рахунок нерівного впливу інших податків і відхилення в окремих частинах виявляться синхронізованими. Якщо ця складна умова дотримана, то система може бути справедливою, хоча кожна із її частин, що розглядається окремо, буде несправедливою" [254, с. 256].

Тут доцільно зауважити, що питанням соціальної справедливості приділяли увагу майже всі економічні школи. Особливо обґрунтовано до цієї проблеми підходили класики політичної економії в особі Дж. С. Мілля, який також розглядав дане питання з точки зору теорії послуг, піддаючи критиці окремі положення її послідовників. Так, розглядаючи дані питання з позиції людей, які не погоджувались з тим, що загальні принципи справедливості можуть бути основою для встановлення фінансових правил, а є більш матеріалізовані, відомий класик писав: "Їх (таких людей – В. С.) найбільше влаштовує такий підхід, коли кожний член суспільства має сплачувати податки як відшкодування за послуги, одержані від суспільства. І вони вважають справедливим примушувати кожного платити пропорційно своїм доходам за те, що, маючи в два рази більшу власність, яку необхідно охороняти, платник одержує у два рази більший захист, а відтак, виходячи із принципу купівлі-продажу, має й платити вдвічі більше" [270, с. 157].

З наведеного вище очевидно, що адептами цієї точки зору податки розглядались як плата за послуги, які держава надає у формі захисту особистого майна, іншої власності, а також самої особи. Звісно, з позиції класика політичної економії це не могло сприйматись. Адже не можна погодитись із тим, що уряд існує лише для охорони власності та особистості, оскільки його завдання є набагато глобальнішими, які реалізуються завдяки наявності державної влади. А тому встановлювати плату за кожний вид послуги чи захисту громадян, що випливають із цих завдань, не відповідатиме логіці самого оподаткування.

Безумовно, зазначене повністю б заперечувало справедливість у розподілі податкового тягаря. Тому в цьому питанні позиція Дж. С. Мілля докорінно відрізнялась від точки зору прихильників податкової теорії послуг, які вважали справедливим примушувати кожного платника платити податок пропорційно одержуваним послугам від уряду. Звідси стає зрозумілим, що кожен платник має сплачувати свою справедливу частку для фінансування загальних урядових витрат, а не кожної окремо взятої.

Варто зазначити, що до сплати податків як Дж. С. Мілль, так і А. Маршалл пропонували ставитись відповідально, виходячи із точки зору обов'язку кожного платника. Причому у їх підходах спостерігається дещо спільне. Так, якщо А. Маршалл вважав, що кожен повинен виконувати свій обов'язок перед державою, виходячи із принципу "володіння акціями" у спільному підприємстві, то ще раніше Дж. С. Мілль писав: "У цій справі все має зводитись

до того як при добровільній підписці на загальні потреби, у яких зацікавлені в однаковій мірі всі, що сприяє всім чесно виконати свій обов'язок та сплатити посильну для кожного суму, зробивши пропорційно рівну пожертву на цю справу, а тому цей принцип повинен також стати правилом і для обов'язкових внесків, і не потрібно тут вишукувати для нього будь-які інші мудрі або глибокодумні підстави" [270, с. 158].

Отже, у даному випадку відомі вчені надають особливого значення свідомості податкоплатників, які мають чесно виконувати свій громадянський обов'язок при розрахунках з державою. Причому, у питаннях оподаткування доходів громадян, а точніше – їхніх витрат, погляди А. Маршалла також узгоджувались із підходами Дж. С. Мілля. Зауважимо, що на той час уже були відомі ідеї Джона Рівенса – прихильника оподаткування витрат, який вважав, що дані, які повідомляються про особисті витрати, є більш достовірними, ніж дані про доходи, оскільки витрати мають більш явний характер порівняно з доходами і спроби ввести в оману легко викриваються [270, с. 194].

Проте така точка зору, як нами вже зазначалось [482, с. 63-64], не була підтримана класиком політичної економії, який вбачав у цьому багато можливостей для приховування платниками своїх витрат, ніж це можливо зробити при оподаткуванні доходів. На подібні недоліки у такому обкладанні вказував і А. Маршалл, який писав: "... Стягнення податків, і особливо пропорційних із загальних витрат, створює багато технічних труднощів для збирачів та збільшує прямі й опосередковані витрати з боку споживача, ніж приносить доходів державній скарбниці..." [254, с. 257].

Безумовно, що наведені точки зору відомих корифеїв західної економічної думки мають право на своє існування й у даний час. Проте, на нашу думку, враховуючи те, що, окрім декларування, розробники податкових законів нічого кращого, ніж саме декларування, ще не придумали, від цієї ідеї недоцільно відмовлятись. Зовсім навпаки, її потрібно поширити як на декларування доходів, що в Україні для певних категорій платників робиться в даний час, так і на витрати. При складанні такої декларації за правило має бути взято співставлення доходів і витрат з урахуванням залишків на початок та кінець звітного року, що, по суті, матиме форму сімейного бюджету одного або всіх членів сім'ї. Тоді кожний платник, перш ніж подати декларацію, знатиме, з якою метою подається цей документ. Звичайно, досягти стовідсоткової достовірності при такому декларуванні практично також неможливо, але зрушення у цій справі повинні бути. Для цього податковою службою мають накопичуватись відомості про доходи і витрати платників та передбачатись відповідальність за конфіденційність і достовірність цих даних для всіх суб'єктів податкового процесу. Вважаємо, що в даний час таку роботу можна виконати без будь-яких перешкод, враховуючи кадровий потенціал та технічні можливості цього відомства. Залишається лише внести певні зміни до податкового та цивільного законодавства.

Під кутом зору оподаткування витрат заслуговують уваги й підходи А. Маршалла до оподаткування майна. Зауважимо, що особливо характерно це проявилось в обкладанні власників житлових будинків, які використовували

велику житлову площу. Ідея вченого зводилась до того, що оскільки саме такі особи здійснюють найбільші витрати, які практично неможливо повністю проконтролювати, то й вони повинні сплачувати найбільші податки зі своїх будівель. Звісно, що такий механізм відкидав необхідність встановлення достовірності витрат, спрощував порядок обчислення податку та сприяв регулюванню доходів фізичних осіб.

Водночас, віддаючи перевагу оподаткуванню житлових площ порівняно із проведеними платниками податків витратами, А. Маршалл писав: "Податки на будинки є простими з точки зору їх стягнення, вони вимагають для цього невеликих витрат і легко піддаються коригуванню" [254, с. 257]. Слід зазначити, що такий підхід науковця не втрачає своєї актуальності й для вітчизняної системи оподаткування. Особливо це стосується податку з нерухомого майна громадян, що добре проявилось на стадії запровадження в Україні цього виду платежу. Не зайво нагадати, що з прийняттям другої редакції Закону України "Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 2 лютого 1994 р. № 3046/1997 [380] у цьому законодавчому акті вже було передбачено цей вид податку. Проте навіть на кінець 2007 року його практично так і не введено. Безперечно, встановити, з яких причин цього не зроблено, важко. Тому можна зробити лише припущення, що таке відстрочення, яке спостерігається у запровадженні податку, є більш привабливим для тих, хто володіє найбільшим майном, а відтак може законно ухилитись від його сплати.

Отже, формування наукових ідей в кінці XIX та на початку XX ст. свідчить, що уже в той час наукові школи та деякі вчені-економісти, які сповідували властиві їм ідеї, вбачали у податках інструменти державного регулювання економіки. З подібних позицій до економічних методів управління в економіці підходили й окремі вітчизняні вчені дореволюційної доби Михайло Туган-Барановський (1865-1919) – перший міністр фінансів Української Народної Республіки, який зробив революційний висновок, що суперечив законові вільного ринку Ж. Б. Сея (споживання та попит керують виробництвом), а саме: виробництво керує споживанням, що відбувається через нагромадження капіталу та його інвестування в нові технології та виробництво [332, с. 83], а також К. Клопотов, М. Соболєв, П. Фомін, Я. Діманштейн, та ін. Зокрема, останній ще у 1920 р. у доповіді "Про ідею планового господарства" стверджував, що соціалізм як господарський лад не відкриває нових регуляторів економіки, тому він повинен використовувати механізм ринку, що був випробуваний капіталістичним ладом виробництва [134, с. 81].

Звісно, що у такому механізмі важливе місце відводилось податковим інструментам, які стали більш обґрунтованими у розробках західних учених. Особливо характерно це проявилось у період світової економічної кризи 1929-1933 рр., коли наступне покоління науковців, зокрема Джон Мейнард Кейнс (1883-1946), безпосередньо, а не опосередковано доводить науковому світу про необхідність державного втручання в економіку за допомогою фіскальної, грошової, а відтак і податкової політики. Наукові ідеї англійського економіста знайшли на той час схвальні відгуки серед інших західних науковців. По суті,

за своїм змістом вони узгоджувались із поглядами англійських утилітаристів, зокрема Іеремія Бентама та Дж. С. Мілля, які також допускали деякі форми державного втручання в економіку.

Важливе значення у своїх дослідженнях названа група вчених надавала корисності, яка мала досягатись за рахунок щастя чи задоволення певного індивіда та вважалась одним із показників добробуту. Так, відповідно до даної теорії, корисність стає кінцевою метою всіх суспільних та приватних дій, а тому ціль уряду повинна полягати в максимізації її суми для кожного члена суспільства [263, с. 482]. Це найкраще характеризує приклад розподілу доходів між різними верствами населення, оскільки утилітарний принцип у цьому випадку найкраще характеризував спадну граничну корисність. З його змісту очевидним було те, що при збільшенні доходів індивіда приріст добробуту зменшується. Тому, відповідно до утилітарної мети максимізації корисності, певна вимога ставилась до уряду, який повинен був забезпечувати рівень рівномірності розподілу доходів і тим самим підвищувати економічний добробут. Звісно, щоб забезпечити дотримання даного принципу необхідне було державне втручання в економіку, ідея якого й проголошувалась утилітаристами, а пізніше й самим Дж. М. Кейнсом.

Варто зазначити, що з прийняттям ідеї державного регулювання економіки, по суті, зазнала краху доктрина лесеферизму, яка до цього часу вважалась найбільш тривалим гаслом в економічній науці, але в подальшому уже не могла конкурувати із тогочасними змінами та реаліями суспільного життя, хоча й на початку свого виникнення вона також не знаходила особливої підтримки в суспільстві серед багатьох політиків та пересічних громадян. Тому з цього часу відомий афоризм "Краще всього регулюванням займається та держава, яка менше всього займається регулюванням" [550, с. 25] та умови повної свободи індивідів відійшли у минуле. На зміну цій доктрині в країнах із ринковою економікою запроваджується державне регулювання економіки, одним із інструментів якого ставала податкова політика. Причому, проголошена Дж. М. Кейнсом теорія одержала офіційне визнання і стала основою державної економічної та фінансової політики багатьох країн. Особливо добре вона себе зарекомендувала в період Великої депресії 30-х років XX ст. у США, коли було проголошено "новий курс" тодішнього президента Т. Рузвельта. Та й серед науковців податкові погляди Дж. М. Кейнса знаходили своїх прихильників, які, використовуючи праці вченого, могли вибрати із цієї мішанини те, як писав у свій час Є. Варга, що їм до смаку [56, с. 332], та вбачали у податках скоріш за все регулятори, ніж джерела доходів [572, с. 171].

Відповідно до ідеї Дж. М. Кейнса, суть державного втручання в економіку має зводитись до регулювання відповідності між попитом і пропозицією. Під кутом зору цього бачення в свою теорію він вводить термін "ефективний попит», під яким пропонується розуміти такий рівень сукупного попиту, який веде до встановлення рівноваги й здатний врівноважити споживання і виробництво, дохід та зайнятість. Для забезпечення цього положення, як передбачав Дж. М. Кейнс, необхідно, щоб зростали державні витрати, які були б забезпечені податками, що, в свою чергу, активізувало би підприємницьку

діяльність та призводило до росту національного доходу. Звідси стає цілком очевидно, що за допомогою своєї теорії Дж. М. Кейнс намагається сприяти економічному зростанню за рахунок збільшення національного доходу, особливо, коли він ставить під сумнів деякі положення класичної теорії, яка, за його переконанням, зосереджувалась лише на одній стороні проблеми, не беручи до уваги іншу. У руслі цих підходів Дж. М. Кейнс зауважував, що вона (класична теорія – В. С.) надмірну увагу приділяла способам розподілу національного доходу і не розглядала проблеми величини доходу, вважаючи його заданою величиною, яка встановлювалась на рівні повної зайнятості [469, с. 495]. Тому таку точку зору прихильників класичної теорії вчений вважав необґрунтованою.

Розглядаючи кейнсіанську модель, у якій на рівень національного доходу впливає суспільний сектор, можна записати й основні рівняння ефективного попиту, що матимуть наступний вигляд, виходячи із стандартної кейнсіанської формули, яка, як відомо, включає в себе такий вираз:

$$Y = c\,(Y - T) + G + I + X - M, \quad (2.3),$$

де: с – гранична схильність до споживання ($0 < c < 1$); G – державні витрати; I – приватні інвестиції; X – експорт; M – імпорт.

Зауважимо, що деякі економісти [98, с. 267-268] при дослідженні моделі ефективного попиту акцентували свою увагу на необхідності врахування готівкового доходу (Yd), який надходить у приватний сектор, зокрема, сім'ї, підприємству чи підприємцю після вирахування податку (T), тоді:

$$Y = Yd + T, \quad (2.4)$$

Очевидно, що частина готівкового доходу витрачатиметься на особисте споживання (C), а інша буде спрямовуватись у заощадження (S), звідси:

$$Y = C + S + T. \quad (2.5)$$

Якщо ж національний дохід взяти за основу і відобразити його як сукупний попит, рівень якого має дорівнювати сукупному виробництву, то він складатиметься з декількох складових, зокрема, попиту на споживчі (C) та інвестиційні (I) товари, а також із витрат (закупок) держави (G), що матиме наступний вигляд:

$$Y = C + I + G. \quad (2.6)$$

Із наведених формул очевидно, що заощадження і податки, з одного боку, а інвестиції й державні витрати – з іншого, виконують однакову роль з точки зору визначення збалансованого рівня національного доходу. Причому, заощадження та податки наділені властивістю зменшувати, а інвестиції і державні витрати – збільшувати сукупний попит, чим вони, відповідно, й впливають на збільшення або зменшення обсягів національного доходу та зайнятості. Проте в державних закупках слід розрізняти власне самі державні закупки (товари, послуги тощо) та трансфертні платежі домогосподарствам, які не є частиною попиту на вироблені в країні товари і послуги. Якщо ж зростання закупок відбувається за рахунок збільшення податків, то це не може впливати на дохід, що використовується. У даній моделі [275, с. 292] показник T – це чисті податки,

які необхідно розуміти як податки за мінусом трансфертних платежів. За умови, коли обсяг державних закупок буде дорівнювати величині чистих податків (G = T), країна матиме збалансований бюджет. І зовсім протилежні ситуації спостерігатимуться в країні за умови коли G < T, що стане причиною профіциту та дефіциту бюджету при перевищенні державних закупок над чистими податками (G > T). Тому основна кейнсіанська умова, коли між заощадженнями й інвестиціями має бути рівність, тобто S = I, виходячи із наведених вище формул, може бути записана й у такому вигляді:

$$S + T = I + G, \quad (2.7)$$

або:

$$S - I = G - T. \quad (2.8)$$

Із цієї формули випливає, що різниця між заощадженнями та інвестиціями в приватному секторі може дорівнювати різниці між витратами й доходами суспільного сектора економіки. Звідси стає очевидним значення державного бюджету, якому кейнсіанці відводили основну роль для врівноваження заощаджень та інвестицій. При недотриманні зазначеної рівноваги, як переконували кейнсіанці, надлишок заощаджень може призвести до зменшення національного доходу та зайнятості.

Отже, при зростанні національного доходу зростають і заощадження населення, але витрачання коштів на споживання зменшується. Цей важливий висновок дозволяє Дж. Кейнсу зробити ще один, який не заперечує попереднього, а навпаки, надає йому ще більшої важливості та розширює його зміст, виходячи із нижченаведеного. Його суть найкраще відображає твердження самого автора, який з цього приводу писав: "Оскільки на стимули учасників економічного процесу до заощаджень впливає очікуваний у майбутньому дохід, то вони (вказані стимули – В. С.) залежать не тільки від норми відсотка, але й від податкової політики уряду [340, с. 555]. Безумовно, що з такою точкою зору не можна не погодитись, особливо якщо врахувати те, якого значення науковець надавав заощадженням, які розглядались ним як надійне джерело інвестицій. Звісно, що для їх збільшення держава не повинна виступати стороннім спостерігачем, а проводити відповідну податкову політику, яка стимулювала би схильність до заощаджень, з одного боку, а з іншого – сприяла б їх інвестуванню у виробництво.

Тут доцільно зауважити, що деякі ідеї щодо оподаткування заощаджень пропонували у свій час і класики політичної економії. Зокрема, Дж. С. Мілль вважав, що якщо заощадження не звільняються від оподаткування, то платникам доводиться сплачувати податок з накопичених коштів двічі, тоді як при їх безпосередньому витрачанні – лише один раз [270, с. 170]. Однак така позиція класика у більшій мірі стосувалась принципу соціальної справедливості, який, на його думку, якраз і порушувався при оподаткуванні даного виду доходу. Все це й дозволяло йому з впевненістю заявляти, що ні один вид податку з доходів, яким оподатковуються заощадження, не може вважатись по-справжньому справедливим. Будь-яка система, за якої податок стягується із заощаджень, писав він, не повинна навіть ставитись на

обговорення... [270, с. 171]. Останнє ще більше переконує у новизні досліджень Дж. М. Кейнса, який пропонував проводити відповідну податкову політику з метою збільшення національного доходу через зростання інвестицій. Разом із цим учений застерігав, що достатні заощадження стимулюють ріст лише в умовах повної зайнятості. Але в умовах кризи, коли рівень безробіття сягає більше 3 %, зайві заощадження разом з іншими причинами перешкоджають економічному зростанню. З наведеного положення він робить висновок про необхідність державного втручання, яке спрямоване на вилучення зайвих заощаджень за допомогою податкової політики, оскільки їх зростання скорочує національний дохід і тим самим стримує попит і зайнятість. Тому, на думку Дж. Кейнса, для особистого податку з доходів фізичних осіб необхідна така прогресивна шкала, яка сприяла б перерозподілу доходу від осіб, які мають заощадження, до осіб, які їх інвестують [556, с. 202].

Не менш важливу роль у зростанні інвестицій Дж. Кейнс відводив і цінам. Так, апелюючи до своїх опонентів, які вбачали в їх постійному зростанні причину інфляції, вчений переконував, що такий ріст потрібно вітати, оскільки він стимулює інвестиції та економічну активність [469, с. 495]. Очевидно, що такий підхід відобразився й на подальших дослідженнях, оскільки прихильники цієї ідеї вважали, що інфляція більше не представляє собою загрозливого явища, яким її змальовували консервативно налаштовані вчені, а тому деякі з них, зокрема неокейнсіанці, доводили необхідність і доцільність постійного підвищення цін. На їх думку, якщо економічна політика буде спрямована на забезпечення повної зайнятості за допомогою "збалансованих" урядових витрат, то супутнє підвищення цін не повинно викликати турбот, оскільки все це регулюється, наприклад, за допомогою низьких податків... [469, с. 496].

Повертаючись до дослідження концепції "ефективного попиту", треба зазначити, що вона дозволила розглядати податки як засіб впливу на рух макроекономічних показників, зокрема збільшення національного доходу, регулювання зайнятості населення тощо. Залишаючись прихильником зростання інвестицій, Дж. Кейнс розглядав прогресивну систему оподаткування як стимул, за допомогою якого держава могла б заохочувати інвестора вкладати свої кошти. Адже, як уже зазначалось вище, бажання заощаджувати повною мірою залежить від величини доходу, на який, що також було доведено Дж. Кейнсом, безпосередній вплив мала податкова політика. Тому заощадження, які вважались основним джерелом інвестицій у кейнсіанській моделі, у першу чергу є функцією доходу, а не нормою процента. Саме через це одержувачі малих доходів, як правило, й не мають значних заощаджень, а їх схильність до споживання знаходиться на низькому рівні. Зі збільшенням доходу в таких осіб (які ще певний час більшою мірою надаватимуть перевагу споживанню) пізніше виникатиме бажання та можливість заощаджувати деяку його частину. Звідси Дж. Кейнс робить висновок, що за допомогою прогресивних податків можна вплинути на абсолютну величину розподілу доходу, а відтак – і на співвідношення між заощадженнями та споживанням [556, с. 202].

Таким чином, в кейнсіанській теорії за допомогою прогресивного оподаткування передбачалось здійснювати рівновагу між заощадженнями та

інвестиціями, що, безумовно, заслуговує уваги. Особливо практичним та дієвим заходом такого оподаткування є ситуація, яка приводить до утворення залишків заощаджень, які, на думку Дж. Кейнса, повинні вводитись у господарський оборот. Зауважимо, що даний висновок не втрачає своєї актуальності й у даний час і має практичне значення для української економіки.

Вищенаведений аналіз дає підстави для висновку, що кейнсіанські концепції мали важливий вплив не лише на подальший розвиток економічної теорії, але й на формування наукової думки в оподаткуванні. Їх автор зумів не лише відкинути установлену у той час парадигму лесеферизму, але й довів світовій науці ефективність податкових інструментів у державному регулюванні економіки. Поряд із цим він суттєво змінив акцент наукових досліджень в оподаткуванні, перенісши його з мікрорівня на макрорівень, що дозволило розглядати податки як необхідний інструмент держави у формуванні національного доходу. Причому його теоретичні розробки мали й практичне застосування, оскільки вже в той період вони запозичувались багатьма західними країнами і покладались в основу фінансової політики у цих державах. Їх практична реалізація особливо добре проявилась при виведенні економіки США зі стану депресії. Доречно нагадати, що за рахунок проведення заходів за "кейнсіанськими рецептами" у цій країні за період з 1933 по 1937 рр. ВВП збільшився на 39,8 %.

Практична реалізація теоретичних положень Дж. М. Кейнса знайшла своє застосування й в інші періоди розвитку американської економіки. Зокрема, адміністрація Кеннеді-Джонса, використовуючи напрацювання даного вченого, зуміла у 1964 р. зменшити розрив між фактичним і потенційним ВВП та знизити безробіття з 7 до 4 % [332, с. 89], що стало ефектним свідченням ефективних дій кейнсіанської теорії в економічному зростанні США у XX ст.

Безперечним стало й те, що запропонована Дж. Кейнсом ідея державного втручання в економіку небезпідставно сприйнялась у наукових колах як "кейнсіанська революція". Таке її практичне спрямування також підтверджувалось їх революційним походженням, оскільки виведення країни зі стану Великої депресії й стало результатом "революційних зрушень в економіці" однієї із найпотужніших країн світу. Особливої уваги у цьому зв'язку заслуговували податкові інструменти, які з цього часу стали розглядатись у науковому середовищі як один із інструментів у державному регулюванні економіки. Усе це сприяло появі нових наукових праць, в яких сучасні автори вбачають в податках уже не лише доходи держави, але й вказують на те наскільки оподаткування впливає на визначення фінансової структури іноземних інвестицій [623, с. 3-19], які ще більше сприяють розвитку економіки.

Не менший вплив наукові концепції Дж. М. Кейнса мали на податкову політику інших потужних західних країн, які в 50-70-х роках XX ст. стали наполегливіше використовувати податкові інструменти для залучення коштів до бюджету та перерозподілу національного доходу. Найбільш поширеного застосування дані положення набули у законодавстві країн – членів Європейського співтовариства в 50-ті роки XX ст. З цього часу, крім чисто фіскальних функцій, за податками в законодавчому порядку закріплюється

стимулююча роль з метою державного регулювання економіки та зовнішньоекономічної діяльності. Саме за допомогою податкового механізму у цих країнах ініціатори змін намагались вплинути на економічний та соціальний розвиток за різними напрямами господарської й фінансової діяльності, зокрема, розвиток пріоритетних галузей промислового виробництва і науково-технічної діяльності; створення умов найбільшого сприяння приватному підприємництву в цілому і великим корпораціям; подолання циклічних спадів і стимулювання зростання виробництва; регулювання зовнішньоекономічних і зовнішньоторговельних відносин, підвищення конкурентноздатності національних виробників на світовому ринку; підтримка національного сільськогосподарського товаровиробника; створення в суспільстві сприятливого соціального клімату тощо [564, с. 115].

Таким чином, з формуванням наукової думки в оподаткуванні вченими-економістами різних поколінь проголошувались теоретичні концепції, певне місце у яких займали ідеї, спрямовані на визнання податків, як інструментів у державному регулюванні економіки. Таке спрямування наукових досліджень мало місце у деяких економічних школах та знаходило своє відображення у працях авторів, які були прихильниками цих ідей. Хоча подібні думки з цього приводу висловлювали й інші автори, які не визнавали державного втручання в економіку, не підозрюючи, мабуть, того, що цим самим вони також сприяли формуванню та утвердженню цих ідей в подальшому. Однак найбільш характерно це стало проявлятись уже в умовах суб'єктивно-психологічної теорії, яка формувалась під кутом зору західної фінансової науки та пропонувала по-своєму розглядати податки, виходячи з ситуацій, які склались на той час в економіці та суспільстві. Певним поштовхом до податкового регулювання, зокрема доходів фізичних осіб, стала теорія граничної корисності, яка дозволила обґрунтувати маржиналістам принцип прогресивності в оподаткуванні, прихильником якого пізніше, як відомо, був Дж. М. Кейнс. Саме останньому вдалось реалізувати це положення на практиці, вбачаючи у податках "вбудовані механізми гнучкості" або "вбудовані стабілізатори", за допомогою яких можливо змінювати активність господарюючих суб'єктів. Це давало підстави послідовникам кейнсіанських ідей вбачати у податках потужні стабілізатори, що вбудовані у ринкову економіку та здатні сприяти її стабілізації. Зазначене ще більше переконує у важливості кейнсіанського обґрунтування необхідності державного регулювання економіки, оскільки суто економічне невтручання з того часу уже стало належати історії.

2.4. Неокласичний вплив на побудову теоретичних концепцій в оподаткуванні

Загострення та посилення у 70-х роках XX ст. внутрішньої нестійкості у країнах із ринковою економікою, які сповідували кейнсіанські положення, приводить до уповільнення темпів економічного зростання, збільшення бюджетних дефіцитів і державного боргу, що стає причиною поширення інфляційних процесів. Найбільш гостро це відбилось на стані економік США та

інших капіталістичних країнах, починаючи з 1948-1949 рр., що мало своє продовження у наступних 1953-1954; 1957-1958; 1960-1961; 1967; 1969-1971; 1974-1975 та 1981-1982 рр., які поставили під сумнів кейнсіанську модель у реалізації програми безкризового розвитку. Отож багато економістів, які були виховані під впливом консервативних поглядів, маючи інтелектуальне коріння, яке брало свій початок ще з часів класичної економічної теорії, у той час починають все більше сумніватись у теорії, яку сповідували кейнсіанці, вважаючи, що за її допомогою виправити кризове становище в економіці уже неможливо.

Безперечно, кейнсіанська концепція державного регулювання у цей час зазнавала серйозних випробувань. Проте економічна криза, яка підірвала довіру до неї, мала декілька об'єктивних причин. Серед них на одному з перших місць, на думку сучасних економістів, знаходились технологічні та соціальні зрушення, породжені науково-технічною революцією, а також всебічна інтернаціоналізація виробництва й капіталу [535, с. 49].

Розглядаючи кожний із цих чинників, слід зазначити, що перший сприяв значному розширенню номенклатури виробів, збільшенню кількості дрібних і найдрібніших підприємств, створив умови для рухливості виробничих і фінансових ресурсів. Зрозуміло, що за таких умов зростала роль стимулів та інструментів спонтанного ринкового регулювання, тоді як важливість державного регулювання відносно зменшувалась. Подібна ситуація спостерігалась і при інтернаціоналізації господарства потужних західних країн, що стало причиною зниження дієвості національних ресурсів при їх впливі на економіку.

Отже, з цього часу кейнсіанство як теоретична сила та концепція економічної політики усувається з колишніх позицій, але навіть за таких незвичних для себе умов не втрачає своїх прихильників. Серед апологетів цього напряму, які й надалі сповідували основні його принципи, виділялись кейнсіанці старшого покоління, зокрема П. Самуельсон, Дж. Тобін, Г. Екклі, У. Хеллер, Р. Солоу. Відстоюючи основоположні ідеї кейнсіанства, вони стверджували, що теоретична система Дж. Кейнса стала фундаментом сучасної макроекономічної теорії й політики, без якої уже неможливий їх подальший розвиток [535, с. 50].

Тут варто зауважити, що вченими цього напряму в економічній науці, як і їх вчителем, значна увага приділялась фіскальній політиці, у якій певне місце відводилось "вбудованим стабілізаторам гнучкості", роль яких, як вже зазначалось, виконували податки. Зокрема, будучи прихильником цих ідей, П. Самуельсон, якого науковці відносять до однієї з найпомітніших постатей неокласичного синтезу [332, с. 86], резюмував, що незалежно від того, чи знаходиться президент всі дні і ночі в Білому домі, чи ні, фіскальна система сама допомагає підтримувати стабільність в економіці. Її суть зводиться до того, що зі зменшенням доходів, навіть без законодавчих змін ставок оподаткування, зменшуватимуться й податкові надходження. І навпаки, величина останніх стане збільшуватись при зростанні доходів.

Отже, без будь-яких дискреційних актів сума коштів від податків зміниться автоматично зі зміною бази оподаткування. Це зменшить величину мультиплікатора і певною мірою сприятиме подоланню кожного можливого

порушення стабільності. Відтак, такій податковій системі, на думку прихильників цієї теорії, нібито до певної міри властива "автоматична гнучкість". Тому цей механізм здатний підвищувати податкові надходження в період інфляції і зменшувати їх під час депресії, що є впливовим фактором, який може стабілізувати економіку та пом'якшувати економічний цикл [203, с. 39].

Під впливом ідей про автоматичну стабілізацію економіки прихильниками даного напряму ініціюється їхнє практичне втілення для регулювання економічних процесів у США. Останнє знаходить своє відображення у проектах програм Комісії з економічного розвитку (Committee for Economic Development – CED), яка пропонує поряд зі збалансованістю бюджету використовувати й систему "вбудованих гнучких стабілізаторів" (the CED Program). Її зміст передбачає незмінний рівень витрат держави з наявністю фіксованих ставок оподаткування. Причому останні повинні бути побудовані таким чином, щоб забезпечити збалансований бюджет при 93 % зайнятості населення, тоді як в умовах повної зайнятості, яка за розрахунками Комісії має складати 96 %, фіксовані податкові ставки повинні забезпечувати бюджетний надлишок. І, навпаки, при рівні зайнятості населення менш ніж 93 %, передбачається дефіцит, оскільки надходження від податків будуть зменшуватись через зниження доходу [589, с. 246].

Найбільш дієвим інструментом для такого регулювання західні економісти вважали податок з доходів фізичних осіб, який набув широкого розвитку у 60-х роках XX ст. у США, хоча був уведений у цій країні ще у 1913 р. з прийняттям 16-ї поправки до Конституції. Подібна ситуація з цим податком спостерігалась і в інших країнах, у яких він також використовувався задовго до цього періоду, зокрема у Великій Британії з 1842 р., в Японії – 1887 р., у Франції – 1914 р., а з січня 1917 р. й у дореволюційній Росії [564, с. 119]. З появою цього податку в американській податковій системі значно активізувались процеси державного регулювання економіки за допомогою податкових інструментів, яке проводилось з метою сприяння економічному зростанню. Мабуть, з цих причин дуже слушне припущення, зокрема щодо його ролі та призначення, зробив у той час відомий американський економіст, професор Е. Тейлор, який стверджував, що особистий податок із доходів може бути використаний як в якості універсального антициклічного засобу, так і в інтересах економічного зростання [203, с. 40].

Активним прихильником "вбудованих стабілізаторів гнучкості" у США вважався один із найвідоміших американських економістів XX ст. Елвін Хансен (1887-1975), якого нерідко, як пише російський економіст-сучасник, професор В. Є. Манєвич, називали ще й "американським Кейнсом" [589, с. 7]. Серед основних інструментів, за допомогою яких їх можна привести в дію, вчений називав податки, виплату допомоги по безробіттю та соціальному страхуванню, державні видатки, норму відсотка і т. п., а також "автоматично діючі компенсаційні контрзаходи". На думку Е. Хансена, система "автоматичних стабілізаторів" може спрацьовувати без законодавчих заходів, автоматично реагуючи на зміни економічного положення, зменшуючи амплітуду циклічних коливань, пом'якшуючи рецесію, і, певним чином, гальмуючи бум [203, с. 39].

Зазначене вище можна спостерігати на рис. 2.5, де зображено ситуацію в податковій системі, яка створює елемент стабільності в економіці, викликаючи зміни в податкових надходженнях, і, відповідно, в державному бюджеті, що протидіють інфляції та безробіттю. Зокрема, державні видатки (G) є постійно заданою величиною, яка затверджується законодавцями на фіксованому рівні і залишається незмінною навіть при зміні ЧНП. Однак податкові надходження (Т), на відміну від видатків, змінюються в тому ж напрямку, що й величина ЧНП. Прямий зв'язок податкових надходжень і ЧНП зафіксовано прямою висхідною лінією Т. Економічне значення цієї залежності полягає в тому, що, по-перше, податки зменшують потенційну купівельну спроможність в економіці країни.

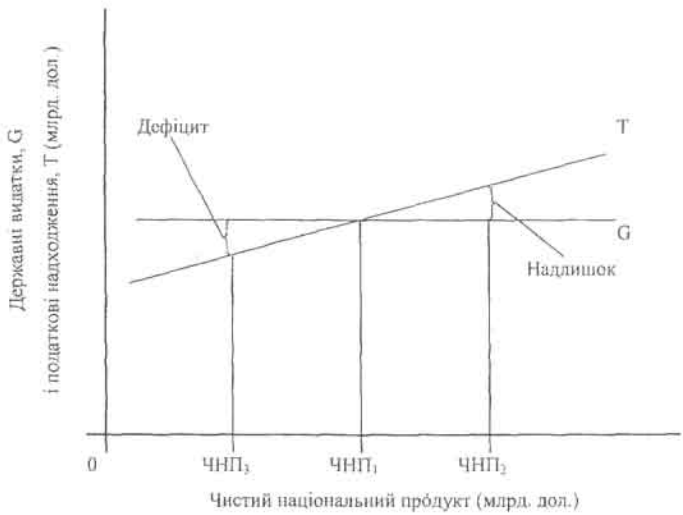


Рис. 2.5. Механізм дії елемента вбудованої стабільності.
Джерело: [217, с. 251].

По-друге, з точки зору стабільності, в періоди, коли економіка країни рухається до інфляції, бажано збільшити обсяг податкових вилучень. І, навпаки, величина вилучених податків, а відтак і купівельної спроможності, повинна бути мінімізована в період уповільнення темпів росту економіки.

Як видно з рис. 2.5, зі збільшенням ЧНП, що викликано пожвавленням в економіці, податкові надходження також автоматично збільшуються. Однак, оскільки вони є елементом вилучення та зменшення купівельної спроможності, то за їхньою допомогою відбувається стримування економічного підйому. Тобто, за умови, коли економіка країни стає більш ефективною та сприяє зростанню ЧНП, податкові надходження автоматично збільшуються і формують тенденцію до ліквідації дефіциту бюджету та утворення бюджетного надлишку.

Зовсім протилежна ситуація спостерігатиметься в період рецесії. При зменшенні ЧНП податкові надходження автоматично зменшуються, що створює передумови для уповільнення економічного спаду. Отже, зі зменшенням ЧНП податкові надходження також зменшуються і підштовхують державний бюджет від бюджетного надлишку до дефіциту.

Використовуючи позначення рис. 2.5, можна спостерігати, що низький рівень ЧНП3 автоматично викликає появу стимулюючого бюджетного дефіциту. І навпаки, високий рівень ЧНП2, що, можливо, пов'язаний з інфляцією, автоматично викличе появу стримуючого бюджетного надлишку.

Наведене вище дозволяє простежити, що розмір бюджетних дефіцитів і надлишків, які виникають у державних фінансах, а також вбудована стабільність залежать від сприйнятливості змін у податках до зміни величини ЧНП. Якщо податкові надходження суттєво змінюються разом зі змінами величини ЧНП, нахил лінії T на рис. 2.5 буде досить стрімким, і вертикальна віддаль між T і G – тобто дефіцити чи надлишки – буде більша. Дещо інший вигляд матиме рис. 2.5 при незначних змінах податків. Так, якщо податкові надходження змінюватимуться, але не так різко, при змінах ЧНП нахил лінії T буде більш пологим, а елементи вбудованої стабільності будуть незначними.

Отже, "вбудована стабільність" у наведеній моделі діє майже автоматично, завдячуючи податковій системі і сформованій структурі державних видатків. Варто зазначити, що функціонування такої системи у державному регулюванні давало підстави деяким науковцям, зокрема Ш. Геретику (одному із економістів колишньої Чехословаччини), стверджувати, що в концепції "вбудованих стабілізаторів" знову оживають уявлення про автоматичне функціонування економіки [98, с. 270].

Проте навіть в умовах, коли фіскальна політика ставала одним із впливових інструментів у регулюванні економічних процесів у країнах із ринковою економікою, ставлення західних вчених до неї, зокрема навіть серед самих адептів кейнсіанства, було неоднозначним. Так, порівнюючи фіскальну політику з атомною бомбою, П. Самуельсон зазначав, що вона (фіскальна політика – В. С.) є занадто потужною зброєю, щоб дозволити окремим особам та урядам загравати з нею, тому було би краще, щоб фіскальна політика взагалі не застосовувалась [465, с. 381]. Напевне, з цих причин після цього навіть деякі найбільші прихильники даних методів регулювання економіки стали висловлювати думки щодо недоцільності застосування в усіх випадках автоматичних стабілізаторів. Зокрема, критикуючи бюджетну програму "вбудованих гнучких стабілізаторів", підготовлену Комісією з економічного розвитку, американський економіст Елвін Хансен писав: "Система "вбудованих гнучких стабілізаторів" є вельми бажаною до того ступеня, у якому вона може бути застосована, але адекватною вона буде лише в тому суспільстві, яке переживає незначні коливання" [589, с. 250]. Для сприяння економічному зростанню та державному регулюванню економіки, на думку американського економіста, конче необхідна гнучка система оподаткування. Відтак, піддаючи її критиці, вчений писав: "Неможливо управляти сучасною економікою з її тенденціями до значних коливань, маючи систему податків, які не змінюються протягом двох років або навіть, що ще гірше, протягом всього циклу" [589, с. 252-253].

Безперечно, що з метою стимулювання сукупного попиту, як того вимагали кейнсіанці, податкове законодавство мало адекватно реагувати на зміни в економіці. Причому важливу роль у цьому процесі науковці відводили податку з доходів фізичних осіб. Тому податковим законодавством, яке регулювало механізм його дії, мали надаватись певні пільги в оподаткуванні для заохочення до придбання товарів, інвестування коштів у цінні папери й нерухомість тощо. Проте із збільшенням податкової преференції для одних платників також необхідно було надавати її іншим, що створювало певні прецеденти серед різних політичних сил та приводило до змін у системі оподаткування. Зазначене ставало причиною збільшення податкового законодавства як за кількістю, так і за обсягами, що значно зменшувало ефективність усієї податкової системи. Найбільш характерно це проявилось у США в період стагфляції у 70-і роки XX ст., оскільки за умов швидкого зростання цін вона не встигала навіть вчасно перебудовуватись. По-перше, цьому не сприяли, як уже зазначалось, стрімко зростаюча у той час інфляція, а також значний дефіцит федерального бюджету.

По-друге, процедура проведення податкових законів через американський конгрес вимагала певного часу. Саме це й не дозволяло швидко та оперативно здійснювати необхідні коригування, які через невчасне їх проведення ще більше відставали від реальних змін у кон'юнктурі ринку, що лише підсилювало циклічні коливання.

Внаслідок цього стримувалось підвищення реальних доходів населення. Адже невизначеність у їхньому оподаткуванні приводила до того, що навіть підвищена номінальна заробітна плата оподатковувалась за більш високою прогресивною шкалою ставок оподаткування. Все це лише збільшувало кризові явища в економіці та викликало незадоволення серед населення. Очевидно, що в таких умовах було практично неможливо підвищити сукупний попит за рахунок скорочення податку.

Наведені вище негативні явища поряд з іншими потрясіннями ставали причиною усунення кейнсіанських бюджетно-податкових інструментів у державному регулюванні економіки, домінуючих на той час. На зміну їм висувалися теорії монетаризму, нова класична школа, теорія раціональних очікувань, теорія економіки, зорієнтованої на пропозицію та ін., які об'єднувались спільним терміном консервативного або неоконсервативного напряму економічної думки. Їх теоретичною основою вважається неокласична доктрина, що стала поступово відроджуватись у 50-60 рр. і набрала свого розквіту в 70-80 рр. XX ст. Однією з причин відродження цього напряму в США, як писав вітчизняний економіст М. Павловський, стала зміна економічної структури, в якій більшу частку стала займати сфера обслуговування, що нараховувала понад 50 % працюючих [332, с. 87]. Хоча, як відомо, зазначеним змінам у більшій мірі сприяв перехід цієї країни до побудови постіндустріального суспільства на основі розвитку НТР та посилення інтернаціоналізації господарського життя.

Проте найрадикальніше проти Дж. Кейнса, з точки зору неоконсервативних концепцій і неолібералізму, у США виступив лауреат Нобелівської премії Мілтон Фрідмен, який у 1956 р. опублікував свою відому

наукову працю "Дослідження кількісної теорії грошей", що стало основою проголошення епохи монетаризму в науці. Як відомо, після цього у літературних джерелах закріпилась назва "контрреволюції Фрідмена", яка протиставлялась "науковій революції" Дж. Кейнса, проведеної ним у 30-х роках XX ст. Причому саме поняття "монетаризм", яке вперше було застосовано у науковій лексиці з 1968 р. американським дослідником у сфері грошей і грошового обігу К. Бруннером [42, с. 9], окремі науковці пов'язують із кредитно-грошовою політикою (Р. Селден); інші – з кількісною теорію грошей (М. Фрідмен); деякі – з контролем над динамікою загального рівня цін шляхом регулювання росту відповідних грошових агрегатів (Д. Лейдлер) [16, с. 225]. Серед теоретиків монетаризму, крім М. Фрідмена, який по праву вважається його засновником, дослідники називають П. Волкера, А. Мельцера, А. Шварца та деяких інших відомих економістів.

Так, на противагу кейнсіанцям, які розглядали процес втручання в економіку за допомогою бюджетної політики, монетаристи пропонують свої методи державного регулювання, серед яких на перше місце висувають забезпечення відповідності між обсягом виробленої продукції і масою грошей в обігу. З їхньої точки зору, гнучка кредитно-грошова політика може викликати порушення господарської рівноваги через невідповідність між попитом на гроші, який відповідно до концепції "стабільної функції попиту на гроші", за М. Фрідменом, є фіксованою величиною і пропозицією грошей, яка змінюється під впливом кредитно-грошової політики. Тому, на думку відомих монетаристів, зокрема М. Фрідмена, в країні необхідно проводити таку грошову політику, яка створювала би сприятливі умови для економічної активності [573, с. 103], а у кредитно-грошовій сфері, як зазначав інший американський економіст Р. Селден, – підтримувала стабільні умови, в яких підприємці могли б спокійно займатись своїми справами поряд із кредитно-грошовими установами, які також мають суворо дотримуватись ретельно розроблених та оприлюднених правил [16, с. 229].

Певну увагу у своїх дослідженнях монетаристи приділяли податкам, які розглядались ними як інструмент регулювання заощаджень. Особливо це стосувалось оподаткування прибутку корпорацій та особистих доходів, до якого включається поточний дохід, який одержують особи з усіх джерел, а також надходження від уряду та бізнесу [69, с. 11]. Так, обґрунтовуючи ідею оподаткування доходів фізичних осіб на прикладі сімей, М. Фрідмен пропонував для цієї мети використовувати таку систему податків, яка б не зменшувала активності людей для додаткового покращення їх матеріального стану. Для цього ним пропонувалось звільняти від обкладання дохід, який дорівнював встановленому мінімуму, гарантованому державою для відповідної сім'ї. Причому за умови, якщо величина доходу перевищуватиме встановлений законодавством розмір, то вченим пропонувалось проводити обчислення податку не із загальної суми, а лише із різниці, яка ставала таким перевищенням.

Однак найбільш привабливою у такому оподаткуванні, з точки зору податкоплатників, слід вважати пропозицію науковця щодо нарахування

від'ємного податку, у разі, коли дохід сім'ї не досягав встановленого мінімуму. По суті, таке нарахування прирівнювалось до додаткового сімейного доходу, який пропонувалось нараховувати за єдиною податковою ставкою на частину "недоодержаного" доходу. Обчислений таким чином податок (від'ємний податок) додавався до фактичного доходу, одержаного сім'єю.

Поряд з цим, як допускав М. Фрідмен, ставки податків і мінімальний рівень доходів мали коливатись залежно від кількості осіб у сім'ї. Важливим у цій ідеї було те, що за подібної системи оподаткування людям вигідно якомога більше заробляти, не відчуваючи себе повністю на утриманні держави, витрати якої при цьому значно скорочуються [42, с. 16]. Проте з останнім погодитись важко, оскільки не всі категорії громадян дотримуватимуться такого важливого принципу.

Треба зазначити, що така система сплати податків мала своїх прихильників серед інших відомих західних економістів. Особливо це питання актуалізується тоді, коли справа стосується перерозподілу доходів на користь бідних верств населення за допомогою прогресивного податку з доходів фізичних осіб. Порядок його сплати передбачає, що сім'ї з високими доходами сплачують уряду більшу частину свого доходу порівняно з малозабезпеченими, які одержують урядову субсидію у вигляді від'ємного податку. Тобто основним критерієм при побудові такої податкової системи, як пише американський економіст Н. Г. Менкью, є рівність між групами населення, що одержують різні доходи [263, с. 489], хоча таке намагання спостерігатиметься не завжди. Це є одним із недоліків від'ємного податку з доходів фізичних осіб, який, на думку деяких економістів і політиків, субсидує ледарів, що не заслуговують допомоги уряду. Тому, з точки зору прихильників такого підходу, в якості альтернативи називається податковий кредит, який відшкодовується у зв'язку з надмірно сплаченими сумами коштів.

Узагальнюючи вище наведене, можна констатувати, що у наукових підходах монетаристів до вирішення проблем державного регулювання економіки, окрім суто монетарних чинників, важливе місце відводилось і податкам, зокрема, у частині прибуткового оподаткування. Проте перегляд кейнсіанських, а пізніше й монетаристських концепцій сприяє визнанню нових ідей, серед яких важливе місце в науковій думці Заходу відводиться теорії раціональних очікувань. Її поява стала відповідною реакцією на кейнсіанську модель, у якій процес формування очікувань і визначення розміру інвестицій не знайшов свого належного відображення, що сприймалось деякими науковцями як ознака слабкості, а не сили теорії Дж. Кейнса. Тому теоретики раціональних очікувань, як пише Джеффрі Ходжсон, прорвались через цю прогалину у кейнсіанській системі та поставили вимогу про визнання адекватної теорії, яка пояснює очікування там, де Кейнс з цим завданням не впорався [590, с. 330].

У найбільш загальному вигляді основоположні ідеї цієї теорії відобразив американський вчений Джон Мут у своїй науковій статті "Раціональні очікування і теорія руху цін", опублікованій в 1961 р. Висновок про її суть можна зробити із відгуку засновника монетаризму М. Фрідмена, який писав, що теорія раціональних очікувань стверджує, що до економічних агентів треба ставитись так, ніби їхні передбачення повністю включають усю доступну на

сьогодні інформацію про загальний стан речей та знання правильної теорії взаємозв'язків між перемінними величинами" [7, с. 136].

Беручи за основу точку зору засновника монетаризму, можна стверджувати, що ця теорія небезпідставно зайняла належне місце в історії економічної думки. В науковій концепції її прихильників передбачено, що господарюючі суб'єкти досить добре проінформовані про ті зміни, які може проводити держава і тому для ефективності проведених заходів остання повинна враховувати і їх поведінку.

На практиці апологети "раціональних очікувань" вважають, що очікування економічних агентів формуються на основі пропонованої їм завершеної економічної моделі, а функціонування ринку не потребує державного втручання [590, с. 331]. Відтак, оперуючи теорією раціональних очікувань, її прихильники, зокрема американські економісти Роберт Лукас і Томас Сарджент, у 70-і та 80-і роки XX ст. поставили під сумнів можливість застосування макроекономічних моделей у прогнозуванні та оцінці впливу, зокрема політики на економічне середовище. Особливо критично в даному питанні був налаштований Роберт Лукас, завдяки дослідженням якого у науковій літературі закріпилась назва "революції раціональних очікувань" [273, с. 833]. У своїй статті "Економетрична оцінка політики: критика", опублікованій у 1976 р., він висунув аргумент, що заперечував загальновизнані економетричні моделі (моделі, рівняння яких оцінюються через статистичні методики), які дозволяли провести економетричну оцінку й у фіскальній політиці.

Суть економетричних моделей зводиться до того, що за допомогою рівнянь виявляється взаємозв'язок між сотнями змінних величин. При цьому робиться припущення, що такі взаємозв'язки залишаються незмінними і оцінюються через застосування даних попереднього періоду. Так, при прогнозуванні податковою службою впливу на податкоплатників та надходження коштів до бюджету від гіпотетичного збільшення податку на прибуток підприємств України з 25 до 30 % економетрична модель має дати відповідь на ряд основних питань, зокрема, на якому рівні залишаться виробництво продукції і сектор тіньової економіки та на скільки збільшаться кошти до бюджету і т. п. І лише після того, коли буде змодельований найкращий варіант, може вноситись пропозиція щодо змін податкової політики в оподаткуванні підприємств.

З наведеного вище очевидно, що навіть з позиції сучасної податкової системи України теорія раціональних очікувань не втрачає своєї привабливості. За її логікою стає зрозуміло, що податкові нововведення в окремих випадках можуть бути успішними з боку держави при неочікуваних для податкоплатників змінах у податковому законодавстві. Однак, якщо навіть і допустити, що такі зміни можуть статись приховано (хоча для демократичного суспільства така ймовірність дуже мала), то ці заходи можуть бути ефективними в однаковій мірі для всіх, але лише тоді, коли рівень знань тих, хто їх проводить, буде вищий, ніж у платників податків. Адже, відповідно до теорії раціональних очікувань, основну роль у передбачувані економічними агентами зміни ситуації відіграє не лише інформація, але й знання та вміння нею користуватися.

Отже, виходячи з положень теоретиків раціональних очікувань, для того щоб спрацювала їх теоретична система, необхідно враховувати і роль державно-структурованих інститутів, які здатні у якійсь мірі забезпечити системний підхід та логічну послідовність у своїх діях. Справа не лише у тому, що такі структури необхідні для постачання інформації, як пише Джеффрі Ходжсон, але й для зменшення ступеня невизначеності та створення можливостей прийняття усвідомлених рішень [590, с. 343]. Від того, наскільки кваліфіковано ця робота проводитиметься, залежатиме результат очікувань, і зовсім протилежна ситуація спостерігатиметься за некваліфікованого підходу. Тож досягти тоді зменшення передбачень податкоплатниками буде майже неможливо. Адже великі господарюючі суб'єкти завжди матимуть більше можливостей залучити в свої фірми досвідчених бухгалтерів і фінансистів, ніж державні органи.

Проте намагатись не відстати від платників податків повинні й структури, які покликані забезпечувати проведення цих змін в оподаткуванні. Хоча у різних суб'єктів оподаткування також буде інше бачення щодо її важливості та доцільності використання у тому напрямі, у якому її використовуватимуть інші. З цього приводу дуже слушно зауважує Джеффрі Ходжсон, який пише: "Однак через різні схеми мислення і можливості обробляти інформацію агенти будуть її по-різному оцінювати, а відтак і очікування, які у них формуватимуться, не завжди будуть однозначними – вони змінюватимуться від агента до агента" [590, с. 336].

Зазначену точку зору поділяють й інші західні економісти, зокрема Девід Піл, Стенлі Меткалф, Андреа Болто, Джон Халтівангер та Майкл Уолдмен, які пішли ще далі у даному питанні. Так, у моделі Халтівангера-Уолдмена допускається варіація в обробці інформації від агента до агента, виходячи із їхніх розумових та обчислювальних можливостей. Причому, на думку цих авторів, вплив суб'єктів в цілому на систему, які використовують "наївні" та "досконалі" методи обробки інформації, можуть бути достатньо не порівняними [590, с. 337]. Зрозуміло, що дане положення науковців у повній мірі стосується й відповідної поведінки платників податків.

Причому той спосіб, через який формуються самі очікування, включає в себе багато інших чинників, характерних для реакції податкоплатників, яку практично неможливо передбачити. У цьому зв'язку заслуговують уваги й результати вчених-психологів, які досліджують біхевіоризм, зокрема Холла Келвіна і Ліндсей Гарднера. Так, на думку зазначених науковців, нерідко виникає ситуація, в якій не підтверджується ні одна реакція індивіда. Подібне не тільки приводить до зникнення або зменшення неефективної поведінки, але й відіграє вирішальну роль у розвитку нових реакцій і більш широкої адаптивної поведінки [215, с. 469]. Отже, у даному випадку науковці-біхевіористи, увага яких спрямована в основному на вплив невизначеності з приводу майбутнього й появі відповідної поведінки у теперішній час, підтверджують попередні висновки.

Однак ні перша, ні друга група науковців належної уваги у своїх дослідженнях не приділяє минулому досвіду. Причому це характерно як для

кейнсіанських концепцій, так і для австрійської школи, які в основному акцентують свою увагу на підприємницьких очікуваннях, упускаючи із поля зору велику сучасну фірму з її інфраструктурою, включаючи й працівників з непідприємницькими очікуваннями. Звідси стає зрозуміло, що вплив минулого якраз і буде найкраще проявлятись у такій інституціональній структурі.

Проте саме індивідуалістичні та психологічні концепції як з боку кейнсіанців, так із позиції австрійської школи, не дозволили належно обґрунтувати вплив минулого на формування очікувань. Адже, як доводять учені-соціологи та представники інших наук, саме завдяки соціальним рутинам та інституціональному середовищу минуле має колосальний вплив не лише на обмеження, які відображаються на виборі та діяльності людей, але й на сприйняття та розум людини [590, с. 340].

Безперечно, вищенаведене має практичне значення, і, що особливо важливо, у більшій мірі для великих платників податків, які достатньо кваліфіковано можуть використовувати минулі події для прийняття рішень у майбутньому. Так, перед списанням в Україні податкової заборгованості, що проводилось відповідно до статті 18 Закону України "Про порядок погашення податкових зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 року № 2181-III [429] серед податкоплатників, які володіли інформацією ще задовго до цього заходу, спостерігалось небажання розраховуватись із бюджетом за попередніми заборгованостями і це зрозуміло. Адже, володіючи певним досвідом (набутим при списанні податкових боргів у минулих роках, коли окремі платники податків могли провести розрахунки з державою, а іншим такі зобов'язання списувались, через відсутність такої можливості), то цілком природно було очікувати подібної поведінки від боржників при проведенні і цієї податкової амністії. Але якщо взяти ще до уваги те, що не для всіх них було зрозуміло, які саме суми будуть списуватись і за який період, то можна лише здогадуватись, якими різними були реакції платників напередодні цього заходу.

Звісно, що збільшення кількості реакцій платників податків має цілком детермінований характер, який пояснюється різною поведінкою суб'єктів. Тому дуже слушною щодо цього є думка Джеффрі Ходжсона, який пише: "Більше того, очікування економічних агентів, якщо навіть вони й володітимуть однаковою інформацією, можуть розходитись різними шляхами, утореваними їхніми звичками, і державне управління "конвенцією" або "середньою думкою" виявиться важчим, ніж це видавалось Кейнсу" [590, с. 341].

Причому, на нашу думку, навіть загально прогнозована реакція платників податків на зміни в оподаткуванні може суттєво відрізнятись у самій групі індивідів, якщо їх згрупувати за певними ознаками. Хоча зробити це буде й не просто, оскільки на кожного з них може по-різному діяти той чи інший фактор. Серед них, як вважають науковці-психологи Холл Келвін і Ліндсей Гарднер, важливе місце належить культурі, в якій соціалізувався індивід, оскільки приписи культури дають уявлення про те, яка реакція найкраща або найбільш імовірна в соціально важливих ситуаціях [215, с. 468]. Зауважимо, що термін "культура" (від латинського cultura – обробіток, виховання, освіта, розвиток)

застосовується в широкому розумінні, немає однозначного тлумачення й залежить від сфери використання [498, с. 686].

Як свідчать результати аналізу вітчизняних та російських літературних джерел і наукових праць представників неекономічних наук, їх автори (А. Колодний, Б. Лобовик, А. Кобликов, Т. Чмут та ін.), акцентують свою увагу в основному на економічній культурі, праці, правовій, інтелектуальній, духовній, моральній, екологічній, фізичній, спілкування та сімейних взаємин [600, с. 28], не виділяючи при цьому податкову культуру. Однак остання потребує не меншого визнання та має бути на високому рівні, оскільки вона сприяє розвитку і попереднім складовим культури. Адже, як справедливо зазначають автори в передмові до книги "Все починалось з десятини: "Історія культури з тієї точки зору, як вона описала податки, в рівній мірі є й історією антикультури... зловживання податками може стати засобом приниження індивіда, і одночасно відмітити, як розумне оподаткування служить прогресу науки, архітектури, транспорту, медицини, цілям соціальної справедливості, тобто всій цивілізації" [85, с. 36].

Безперечно, що за таких неоднозначних підходів до оподаткування вести мову про податкову культуру дуже важко. Зрозуміло, що з одного боку рівень культури, як такої, забезпечується за рахунок податкових надходжень, які займають основну частку в доходах бюджету. Але чи можна вважати духовний компонент, який є надбанням цивілізації, частиною податкової антикультури? Мабуть, тут скоріше спостерігається ситуація, за якої податкова антикультура в якомусь періоді сприяє розвитку духовної культури. Звісно, що такий процес довго тривати не може. Його тривалість залежатиме від того, наскільки платник податку зможе виконувати податкові зобов'язання. Із їх зміною відбудеться безпосередній вплив й на рівень духовної культури в суспільстві. Тому розглядати духовну культуру відособлено, односторонньо, без врахування податкової культури недоцільно. З цієї точки зору можна стверджувати, що податкова культура безпосередньо пов'язана з духовною. І не тільки з нею. Адже від того, наскільки високою буде податкова культура платника податку, й залежатиме духовна, інтелектуальна, моральна, екологічна, фізична та культура сімейних взаємин у суспільстві.

Очевидно, що при достатньому бюджетному фінансуванні установ, які сповідують зазначені компоненти культури, й залежить її рівень. Однак створити достатнє джерело фінансових ресурсів, що виділяються з бюджету на дану мету, у більшій мірі, можливо саме завдяки податковим надходженням. Тому при низькій податковій культурі платників податків забезпечити дохідну частину бюджетів фінансовими ресурсами в достатній мірі практично неможливо. За низької податкової культури платник податку може свідомо зменшувати базу оподаткування, а відтак й обсяги коштів до державних централізованих фондів. Тут мається на увазі незаконне їх заниження, оскільки таку операцію платника, яку він буде проводити через прогалини у податковому законодавстві, на нашу думку, недоцільно відносити до податкової антикультури. Вважаємо, що все, що робиться в межах чинного податкового законодавства, в повній мірі має належати до високої податкової культури, навіть якщо це зменшує платежі до бюджетів.

І зовсім навпаки, при високій податковій культурі база оподаткування та платежі державі мають знаходитись на високому рівні, або навіть постійно збільшуватись у зв'язку з підвищенням податкової культури. Але чи в усіх випадках це матиме місце? Безперечно, що за певних заходів, які проводитимуться державою, така ситуація можлива, що цілком логічно. Але одних заходів з боку держави може виявитись замало, хоча очевидні зрушення в свідомості, а відтак і в податковій культурі платників податків все ж таки відбуватимуться.

Проте всі ці заходи можуть принести бажаний результат тоді, коли поряд з ними проводитиметься належним чином організована робота з формування високої податкової культури працівників податкової служби. Причому це має бути високопрофесійна робота, яка поєднувала б у собі не лише фахові знання з оподаткування, обліку, а й питання психології, якими в достатній мірі володів би податковий інспектор. Останнє ще більше переконує у необхідності належної податкової культури, якою має бути наділений податковий інспектор.

Тут варто наголосити, що з позиції бюджету податкова культура інспекторів повинна навіть бути на порядок вищою, що, на нашу думку, сприятиме мобілізації до бюджету справедливої частки коштів. Та й з точки зору платника податку з високим рівнем податкової культури це відповідатиме і його інтересам, хоча він і надалі намагатиметься у цій справі взяти "реванш" і винайти інші прогалини в податковому законодавстві та використати їх на свою користь. Але це тільки сприятиме підвищенню податкової культури у працівників податкової служби, які також намагатимуться не відстати, а повинні запропонувати зміни до податкових законів та усунути діючі прогалини. Тому держава в однаковій мірі має бути зацікавлена як у платниках, так і у податкових інспекторах з високим рівнем податкової культури.

Виходячи з вищенаведених вимог, які ставляться до податкового процесу, вважаємо, що під податковою культурою необхідно розуміти досконале володіння формами і методами достовірного обчислення та дотримання своєчасної сплати й зарахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до відповідних бюджетів і державних цільових фондів платниками податків, працівниками податкової служби, іншими суб'єктами податкового процесу.

Узагальнюючи вищенаведене, можна констатувати, що на формування очікувань впливає не лише поведінка індивідуальних суб'єктів (підприємців) ринку, але й певні державні інституційні установи. Саме цього й бракувало кейнсіанській концепції, у якій основну роль відігравали не інститути, а індивідуальна психологія. Тому, на думку Джеффрі Ходжсона, якщо кейнсіанська теоретична система не буде реконструйована та розширена, особливо за рахунок включення до неї ендогенної теорії формування очікувань, то вона найбільше, напевне, від цього втратить популярність і підтримку у науковому світі [590, с. 343].

Отже, теорія раціональних очікувань мала суттєвий вплив на економічну наукову думку, що відчувалось і у зміні підходів науковців до проблем регулювання економіки. Важливий результат "революції раціональних очікувань", як писав з цього приводу Фредирік С. Мишкін, полягає в тому, що економісти більше не такі упевнені в успіху активістської стабілізаційної політики, як раніше... Тому, замість втручання в економіку для повного

усунення всіх коливань обсягу виробництва, нам, можливо, доведеться прийняти політику, що створює меншу невизначеність і, отже, забезпечує стабільніше економічне середовище [273, с. 858-859].

Не втрачає своєї привабливості дана теорія й у сьогоднішній час для вітчизняних економістів-сучасників, які використовують її у своїх дослідженнях, зокрема у галузі державних фінансів. Про її цінність для вітчизняної податкової системи можна зробити висновок із результатів досліджень професора В. Л. Андрущенка, який, відводячи їй важливу роль в умовах функціонування ринкової економіки, пише: "Так, з боку владно-фіскальних структур впорядковані взаємовідносини між бюджетом і податкоплатниками базуються на очікуванні, що належні податкові платежі регулярно і повністю вноситимуться у бюджет, а з боку платників, – що податкові надходження витрачатимуться раціональним чином на фінансування суспільних благ державних послуг" [7, с. 134]. Звісно, що для практичної реалізації цих положень важлива увага з боку держави повинна надаватись податковій культурі. Тобто, платники податків повинні знати, як правильно сплачувати податки та на які цілі використано їх гроші.

На нашу думку, питання прозорості формування та витрачання бюджетних коштів є одним із важливих напрямів у роботі фінансових та податкових служб, які можуть суттєво вплинути на рівень податкової культури як платників податків, так і органів державної виконавчої влади, які причетні до використання бюджетних коштів. Одним із таких шляхів, на наш погляд, є розширення волонтерської діяльності при податковій службі. В перекладі з французької, волонтер (франц. – volontaire, від лат. voluntarius) – це доброволець (особа, що добровільно вступила на військову службу) [40, с. 327]. Треба зазначити, що у цьому напрямі в Україні уже зроблено перші кроки, хоча й спостерігається законодавча неврегульованість з даного питання. Однак навіть із перших нормативних актів ДПА України, прийнятих з метою запровадження волонтерського руху на громадських засадах при цій установі, очевидно, що такою діяльністю можуть займатися особи, які досягли 18-річного віку, виявили бажання брати участь у проведені податкової політики держави, навчаються у вищих навчальних закладах за економічним і юридичним профілем, або вже мають вищу економічну чи юридичну освіту... [498, с. 692].

Із зазначеного стає зрозумілим, що ініціатори запровадження волонтерської служби при державній податковій адміністрації в першу чергу розраховують на здібну студентську молодь, яка могла б сприяти підвищенню податкової культури платників податків. У цій важливій справі спостерігається обопільна зацікавленість. З одного боку, волонтери з числа студентів мають можливість частково опанувати нову для них спеціальність та зарекомендувати себе як фахівці у даній справі. Цілком ймовірно, що окремі з них, зможуть в майбутньому працювати в структурі державної податкової служби України. З іншої сторони – проведення волонтерами роз'яснювальної роботи серед платників податків має суспільно-корисний характер та сприяє розвитку правового мислення, а відтак і підвищенню податкової культури. Тому, на нашу думку, цю роботу потрібно продовжувати і в майбутньому.

Розглядаючи вплив теоретиків раціональних очікувань на побудову наукових концепцій в оподаткуванні, слід зазначити, що окремі їх положення були запозичені макроекономічною теорією загальної рівноваги, відомої в науці як економіка пропозиції (більш правильніше "економічна теорія зорієнтована на пропозицію" – Supply-Side economics), яка досліджується у праці [622]. Її виникнення відбулось в США у 80-их роках XX ст., яка, як і інші консервативні напрями економічної думки (монетаризм, теорія раціональних очікувань), також важливе значення в державному стимулюванні економічного розвитку надавала податковій політиці.

Отож, перебуваючи під впливом економічних потрясінь, що були характерними для економіки США у той період, прихильники теорії пропозиції вважали, що за допомогою "кейнсіанських рецептів" виправити це становище уже було неможливо. Адже в центрі їх уваги, як писали з цього приводу американські професори економіки Кемпбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю, перебуває сукупний попит..., тоді як виробничі витрати та сукупна пропозиція в простій кейнсіанській моделі відіграють пасивну роль. Тому, на думку вказаних професорів, вирішальне значення у такій ситуації має бути відведено політиці, зорієнтованій на пропозицію, з впровадженням якої можливо було б подолати стагфляцію [216, с. 356].

Слід зазначити, що певні розбіжності між цими двома теоріями спостерігались і у питаннях фіскальної політики. Так, на відміну від кейнсіанського підходу, прихильники теорії пропозиції розглядають зміну податків і державних видатків як засіб впливу на відносні ціни (ціни одних товарів чи виробничих факторів стосовно інших), які уже потім впливають на доходи інших суб'єктів. На їх думку, зі зміною податків та співвідношенням у рівні цін змінюватиметься сукупна пропозиція, яка приведе до зростання реального виробництва. У даному випадку кейнсіанська теорія трактує це положення навпаки, стверджуючи, що податки і державні видатки безпосередньо впливають на доходи економічних агентів, тоді як їх вплив на відносні ціни якщо і розглядається, то має лише другорядний характер [268, с. 19]. У найбільш загальному вигляді ідею прихильників економіки пропозиції щодо зменшення податків можна зобразити за допомогою рис. 2.6.

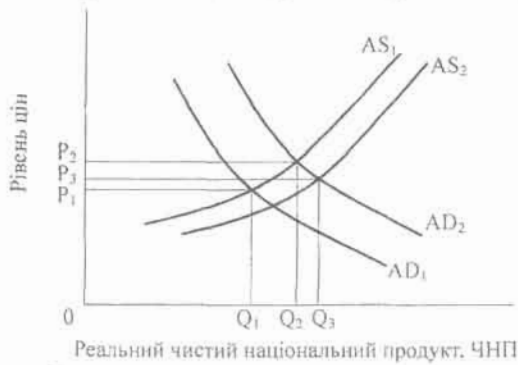


Рис. 2.6. Вплив податків на пропозицію.

Джерело: [216, с. 258].

Як видно із рис. 2.6, в умовах функціонуючої економіки точка Q_1, яка зафіксована на перетині кривих сукупного попиту (AD1) і сукупної пропозиції (AS1), відповідає реальній величині чистого національного продукту (ЧНП) та рівню цін P_1, що склались на даний період. Гіпотетично допускаємо, що величина ЧНП, яка дорівнює точці Q_1, через підвищений рівень безробіття не відповідає потребам суспільства. Тож з метою стимулювання виробництва, збільшення ЧНП та зменшення безробіття держава проводить відповідну податкову політику і зменшує величину податків, що вплине й на рівень цін. Внаслідок цього збільшується сукупний попит, за якого крива AD_1 на рис. 2.6 переміститься в положення AD_2. Таке пожвавлення в економіці приведе до зростання реального ЧНП на величину Q_2, а також сприятиме збільшенню рівня цін з P_1 до P_2.

Однак, із точки зору прихильників економіки пропозиції, таке зменшення податків матиме вплив не лише на сукупний попит, але й на сукупну пропозицію. На їх думку, більш низькі податки здатні збільшити величину реальних доходів населення і прибутки підприємців, що позитивно вплине на зростання заощаджень та інвестицій, стимулювання до праці й розширення виробництва. Все це призведе до збільшення сукупної пропозиції та перемістить криву з AS_1 до AS_2 на рис. 2.6, що вказуватиме на подальше зростання реального ЧНП на величину Q_3. Причому за рахунок цього вдається досягти й зменшення рівня цін, які перемістяться з P_2 до P_3.

Звісно, з точки зору бюджету, його виконання можна поставити під сумнів, у разі надання переваги теорії пропозиції, основна ідея якої обґрунтована на рис. 2.6, зокрема у частині зменшення податків. Адже, як відомо, кейнсіанці якраз і вбачали у цьому збільшення бюджетного дефіциту. Проте, на думку адептів економіки, зорієнтованої на пропозицію, більш низькі ставки оподаткування не обов'язково повинні призвести до зменшення податкових надходжень, а зовсім навпаки, – до їхнього збільшення. Останнє, виходячи з ідей науковців даного напряму, досягатиметься внаслідок розширення податкової бази, яка зростатиме за рахунок збільшених обсягів виробництва та національного доходу.

Не менш протилежними за своїм змістом, порівняно з кейнсіанцями, є підходи прихильників теорії економіки, зорієнтованої на пропозицію щодо величини рівня оподаткування. Так, з точки зору кейнсіанської теорії, більш високий рівень податків являє собою відтік покупної спроможності з економіки і, відповідно, має стримуючий чи антиінфляційний характер. Однак прихильники теорії, зорієнтованої на пропозицію, переконують зовсім у зворотному, стверджуючи, що рано чи пізно більша частина податків трансформується у витрати підприємців і буде перекладена на споживачів у вигляді більш високих цін. Причому сама система перекладання податків, як пишуть американські професори економіки Кемнбелл Р. Макконнелл і Стенлі Л. Брю, підриває продуктивність нашої економіки, а зниження ефективності означає більш високі виробничі витрати та інфляцію [216, с. 356].

Водночас, обґрунтовуючи свою точку зору, апологети даної теорії підкреслюють, що в 70-х та на початку 80-х років XX ст. уряди штатів і місцеві

органи влади в США ввели значні надбавки до податку з обороту та акцизних зборів з майже одночасним збільшенням федеральним урядом податку на соціальне страхування. Завдяки цим платежам, які включались до витрат підприємців, відбулось їх віддзеркалення у цінах на продукцію підприємців. Це дає підстави адептам економіки, зорієнтованої на пропозицію, вбачати у такому підвищенні цін дію податкового "клину" (wedge). Його вплив відчувається між величиною витрат з придбання ресурсів та цінами на товари, а також між розміром номінальної і реальної заробітної плати після вирахування податків. Причому із зростанням державного втручання в економіку, як стверджують американські економісти, податковий клин також збільшується, маючи тенденцію зміщувати вліво криву сукупної пропозиції [216, с. 356].

Отже, ідея податкового "клину" дозволяє прихильникам теорії економіки пропозиції вбачати в податках інструменти, які негативно впливають на стимули до праці, інвестицій, оновлення виробництва і прийняття на себе підприємницьких ризиків. Їхні аргументи, по суті, зводяться до того, що більш високі податки будуть скорочувати суми винагород та прибутків, які одержуватимуть робітники та підприємці після їх сплати. У результаті така робота та запровадження нововведень, або проведення інвестицій чи прийняття на себе ризиків із фінансової точки зору стає менш привабливою [216, с. 356].

Вищезазначена ідея прихильників економіки пропозиції знаходить своє відображення і в питаннях оподаткування заощаджень. Так, розглядаючи величину "податкового клину" між валовою і чистою сумою вкладів, адепти цієї теорії приходять до висновку, що його розмір значно збільшується, якщо нарахування податків почати розглядати ще з моменту обкладання прибутків корпорацій. Безперечно, при придбанні акцій прибуток корпорацій уже підлягав оподаткуванню, що призведе до зменшення їх вартості, а відтак і доходів акціонерів. І якщо навіть гіпотетично допустити, що продаж акцій відбудеться за більш високим курсом, то в умовах дії відповідного податкового законодавства приріст ринкової вартості капіталу також буде оподатковуватись. Аналогічному оподаткуванню піддаватимуться й дивіденди, як один із видів доходу акціонерів.

Наведений порядок сплати податків із зазначених доходів, мабуть, й став основою ідеї прихильників теорії економіки пропозиції, які пропонують зменшувати граничні ставки для обкладання як заощаджень, так і інвестицій. Звісно, що пропонований механізм оподаткування мав одночасно сприяти зростанню заощаджень та інвестиційних можливостей з метою розвитку економіки.

Отже, прихильники економіки пропозиції вбачають у податках один із інструментів, за допомогою якого передбачається стимулювати ріст заощаджень та інвестицій. Причому важлива роль у їхньому оподаткуванні відводилась граничним ставкам податків, оскільки, на думку адептів цієї теорії, саме вони мають безпосереднє відношення щодо прийняття рішень про додаткову роботу, додаткові заощадження та інвестування [216, с. 356].

Тут доцільно зауважити, що певна увага податковим ставкам приділялась і в кейнсіанській теорії, якою передбачалось при їх збільшенні чи зменшенні впливати на зміну сукупного попиту. Проте у межах кейнсіанського підходу податкова система розглядалась головним чином з точки зору її можливості

стабілізувати економіку та досягти рівномірності в оподаткуванні за допомогою прогресивної шкали ставок оподаткування. Тобто, головним завданням у кейнсіанському аналізі вважалось досягнення змін у сукупному попиті без будь-якого маніпулювання середніми і граничними ставками оподаткування. Тому альтернативою кейнсіанській фіскальній політиці, на думку прихильників теорії пропозиції, є скорочення граничних ставок при оподаткуванні прибутку корпорацій і особистих доходів громадян. На їх думку, ефективність зниження податків залежатиме від "набору" заходів фіскальної політики. Кінцевий результат цих заходів визначатиметься взаємодією "ефекту доходу" (тобто збільшення доходів економічних суб'єктів за рахунок зменшення податків без будь-яких зусиль із їх боку, що зменшує бажання займатись виробничою діяльністю) та "ефекту заміщення" (коли зменшення граничних податкових ставок сприятиме збільшенню доходів за рахунок додаткових "трудових зусиль", що викличе бажання в економічних суб'єктів "заміщувати" дозвілля роботою, а споживання заощадженнями [268, с. 21].

Поряд із цим теоретичні школи по-різному підходять до розгляду податку з доходів фізичних осіб, хоча й розглядають його як один із важелів вирівнювання соціальної справедливості. Так, пропонуючи підвищення платоспроможного попиту, як одного із важливих стимулів економічної діяльності, кейнсіанці вбачали досягнення цієї мети за допомогою прогресивного податку на доходи фізичних осіб. Дана точка зору має дуже просте обґрунтування, яке зводиться до того, що малі доходи відразу направляються на споживання, збільшуючи споживчий попит, та стимулючи збільшення обсягів виробництва. Зовсім інше значення кейнсіанці надають високим доходам, значна частина яких перетворюється в заощадження і тим самим у меншій частині стимулюють виробництво. Тому, на думку кейнсіанців, більш високе оподаткування великих доходів не стримуватиме стимулів росту виробництва, а навпаки, при більш досконалому перерозподілі державою зібраних податків на користь малозабезпечених тільки збільшить ці стимули. Тож захищаючи доцільність звільнення від податків малозабезпечених верств населення в поєднанні з прогресивним оподаткуванням багатих, кейнсіанці обґрунтовують такі заходи не лише стимулюючим ефектом, але й вбачають у цьому соціально-справедливий характер.

Дещо по-іншому трактують соціальну справедливість прихильники теорії, зорієнтованої на пропозицію, та монетаристи. Зокрема, відстоюючи ідею зменшення податків на багатих, яке має певний стимулюючий характер, представники цих шкіл звертають увагу й на те, що цей захід вказуватиме й на соціальну справедливість, так як не можна карати підвищеними податками людей за їх здатність виконувати в суспільстві більш важливі, а відтак і більш оплачувані функції [303, с. 10].

Не менше значення у своїх дослідженнях адепти теорії пропозиції відводять державним видаткам, які ними пропонується зменшувати одночасно із ставками податків. Таке зменшення, на думку прихильників цієї ідеї, яке за величиною можливо дорівнюватиме зниженню доходів бюджету через зміну ставок оподаткування, дозволить залишати в розпорядженні економічних

суб'єктів приблизно той самий дохід, що вони мали й раніше. Внаслідок дії такого механізму стане можливим зупинити вплив "ефекту доходу", а зміни в пропозиції робочої сили та капіталу у відповідь на зниження податкових ставок будуть відображати в основному дію "ефекту заміщення". Такі дії фіскальної політики, як вважали прихильники теорії пропозиції, мають забезпечувати довготривале неінфляційне зростання економіки, яке стане головною метою економічної політики [268, с. 22].

Проте найбільш ефектно податкові концепції теорії економіки, зорієнтованої на пропозицію, проявились у дослідженнях одного із найавторитетніших та порівняно молодого на той час економіста із Південно-Каліфорнійського університету (м. Лос-Анджелес, США) Артура Лаффера. Так, підтримуючи ідею зменшення податків, він стверджував, що більш низькі ставки оподаткування достатньо сумісні з попередніми та навіть зі збільшенням податкових надходжень [216, с. 358]. Свій висновок учений обґрунтовував за допомогою графіка, що в різних наукових працях одержав назву "кривої Лаффера" [557, с. 24], "ефекту Лаффера" [615, с. 189], "закону Лаффера" [338, с. 34].

Як нами вже зазначалось (більш детально див. [482, с. 199-215]), графік А. Лаффера вказує на зв'язок між ставками податків і податковими надходженнями. Основна ідея вченого зводилась до того, що при зростанні ставки податку від нуля до 100 % податкові надходження також будуть збільшуватись, але лише до якоїсь максимальної точки (М), яку науковці й називають "точкою Лаффера". Причому після її перетину та подальшим переміщенням вверх суми коштів до бюджету знову зменшуватимуться. Причиною цьому є те, що зі збільшенням ставки податку стримується економічна активність суб'єктів ринку – платників податків, що, у свою чергу, приводить до зменшення податкової бази.

Водночас, починаючи зменшувати норму оподаткування, держава зможе досягти попередніх доходів, а то ще й збільшити їх за рахунок пожвавлення господарської діяльності. Тобто, у цьому процесі як підприємці, так і наймані працівники знаходяться в умовах, які певною мірою їх задовольняють. Мабуть, із цих міркувань один із відомих прихильників "економіки пропозиції" Дж. Ванніскі писав, що оптимальною податковою ставкою, яка забезпечує максимальний розмір надходжень до державного бюджету, є така ставка, за якої податкоплатники самі бажають бути оподаткованими [550, с. 27]. На цій основі А. Лаффер доводив, що граничний рівень цієї ставки не повинен перевищувати 30 % від загальної суми доходів з усіх осіб, включаючи як підприємців, так і найманих працівників.

Однак, як показує аналіз літературних джерел, ідея пошуку оптимальної ставки оподаткування не була новою в період наукової діяльності А. Лаффера. Адже ще на початку XX ст. французький економіст П'єр Поль Леруа-Больє (1843-1916) обґрунтовував її величину на рівні 5-6 % [7, с. 157], хоча до першої світової війни вона вже становила в різних країнах від 10 до 15 % [44, с. 257]. Причому, навіть максимальна норма оподаткування, яка вважалась надмірною на початку століття, вже була вдвічі перевищена в 50-х роках XX ст. Уже в цей час економістами даного покоління називається новий максимальний її розмір.

Зокрема, за розрахунками Коліна Кларка (Велика Британія) і Філіпа Тейлора (США) оподаткування на рівні 25 % національного доходу і вище спричиняє інфляційний ефект, а тому є не бажаним. Обґрунтовуючи свою точку зору, зазначені економісти, а пізніше й німецький фінансист Фріц Ноймарк стверджували, що, крім економічних, існують й політичні пороги оподаткування, перевищення яких понад 25 % доходу починає надто дратувати виборців [7, с. 157].

Суттєві зміни у підходах науковців щодо встановлення граничної ставки оподаткування відбулись у кінці XX – на початку XXI ст. Зокрема, світовий фіскальний досвід свідчить, що вилучення в платника податку до 30-40 % від доходу є граничною межею, за якою наступає скорочення заощаджень, а відтак і зменшення інвестицій в економіку. Звісно, що при вилученні у податкоплатників зазначеної частки доходу приведе до зменшення стимулів у підприємницькій діяльності та може достатньою мірою вплинути на обсяги виробництва. Звідси очевидним є те, що при побудові ефективної системи оподаткування необхідно враховувати не лише потреби бюджету, але й можливості платників податків.

Отже, з наведеного очевидно, що зменшення ставок оподаткування є однією з важливих умов, яка найкраще відображає основні положення теорії економіки пропозиції, що найефектніше проявилась у концепції А. Лаффера. Причому, у подальшому вона знайшла багато прихильників та опонентів, які стали вибудовувати навколо неї свої теоретичні ідеї в оподаткуванні. Така зацікавленість науковців до надбань американського вченого невипадкова, оскільки за допомогою цього графіка можна було обґрунтувати стимулюючий вплив на суб'єктів ринку, зокрема як на підприємців, так і на найманих працівників. Для одних таке стимулювання проявляється у збільшенні прибутків, а для інших – у зростанні заробітної плати, що в кінцевому підсумку відображається і на доходах держави.

Однак, як відомо, на обсяг податкових надходжень до бюджету безпосередній вплив має й ухилення від сплати податків, яке також може збільшуватись або зменшуватись залежно від ставки оподаткування. Серед перших теоретичних праць, у яких проведено аналіз впливу граничних ставок оподаткування на величину доходів, що декларуються, слід назвати наукові праці М. Аллінгема, А. Сандмо та С. Іцхакі. Зокрема, модель Аллінгема-Сандмо дозволяє сформувати деякі гіпотези відносно ухилення від оподаткування. Згідно цієї моделі, між величиною податкової ставки і масштабами ухилення від оподаткування має спостерігатись позитивний зв'язок. Крім того, кошти, що приховувались від оподаткування, повинні збільшуватись із зростанням добробуту зі зменшеним темпом [474, с. 63]. Отже, в такій моделі при зменшенні граничної податкової ставки передбачається збільшення величини доходу, що декларується, внаслідок скорочення масштабів ухилення від сплати податків. І зовсім протилежна ситуація спостерігатиметься при підвищенні граничної ставки оподаткування, яка приведе до збільшення масштабів ухилень. Причому, на цьому наголошував і А. Лаффер, який також застерігав від збільшення граничних податкових ставок, які, на його думку, підвищують в індивідів спонукальний мотив до ухилень [84, с. 151].

Проте, обґрунтовуючи дане положення, слід пам'ятати й те, що ухилення від сплати податків є однією із причин збільшення тіньової економіки, в структурі якої сучасні науковці [245, с. 22] виділяють доходи, отримані за рахунок прихованої (не забороненої законодавством, яка належить до підприємницької діяльності та вимагає реєстрації), неформальної (не забороненої законодавством, але яка проводиться індивідуальними суб'єктами без реєстрації) чи нелегальної діяльності (незаконної, яка прямо забороняється законодавством).

Так, за оптимальної норми оподаткування легальне виробництво, наприклад, алкогольних напоїв буде проводитись в умовах вільної конкуренції та приноситиме певні прибутки підприємцям та державі у вигляді податків (рис. 2.7). Однак поряд із ними можуть функціонувати нелегальні структури, які займатимуться аналогічною діяльністю, отримуватимуть достатні доходи, але без сплати будь-яких податків, оскільки вітчизняне податкове законодавство не передбачає їх декларування від нелегальної (незаконної) діяльності. Причому це правило діятиме для "виробників-нелегалів" незалежно від норми оподаткування, так як через недосконалість власного виробництва (виготовлення алкогольних напоїв у домашніх умовах тощо) вони не зможуть одержати офіційного дозволу (ліцензії) від органів державної виконавчої влади.

Водночас із збільшенням норми оподаткування та за умови, що вона є обтяжливою для платників-підприємців, які займались легальним виробництвом алкогольних напоїв, останні змушені будуть зменшувати їх випуск або виробляти приховано без сплати податків. Звісно, що дана частина продукції, ціна якої зменшиться на величину податку, а можливо й на частину прибутку, буде конкурувати з алкогольними напоями, які до цього вже вироблялись нелегально (незаконно). Причому, якщо врахувати те, що при легальному виробництві якість алкогольних напоїв була набагато вищою, оскільки в ньому дотримувалась технологія, проводилась сертифікація продукції тощо, то переведення його в тіньову економіку приведе до певної переваги перед конкурентами-нелегалами. Внаслідок цього доходи виробників-нелегалів, які одержували їх від незаконної діяльності до підвищення норми оподаткування та продовжують працювати на цих же умовах, почнуть зменшуватись, що добре видно на рис. 2.7. Отже, зміна норми оподаткування впливає не лише на зменшення податкових надходжень до бюджету від легальної економіки, але й на розподіл доходів у тіньовому секторі.

Так, обґрунтовуючи наш висновок, який не суперечить концепції А. Лаффера у частині переведення доходів у тіньову економіку, за умови підвищення ставки оподаткування, вважаємо, що такого ж обґрунтування потребує зворотній процес, тобто, яким чином зменшення норми оподаткування вплине на поведінку виробника та як це відобразиться на доходах бюджету. Адже, якщо дотримуватись "кривої А. Лаффера", за якою зменшення ставки податку має активізувати процес виробництва, то таке правило повинно спрацювати й для нашого випадку. Тому виробник, який через підвищення ставок оподаткування вимушено перейшов працювати в тіньову економіку, повинен відновити своє легальне виробництво після їх зменшення та збільшити податкові надходження до бюджету.

Рис. 2.7 Залежність у розподілі величини тіньових доходів від норми оподаткування.

Примітка. Розроблено автором.

Безперечно, на такий захід із боку виробника, виходячи з теорії економіки пропозиції, цілком логічно розраховувати. Хоча, на нашу думку, останнє залежатиме від того, наскільки досконалими будуть схеми ухилення (проведення бартерних операцій, розрахунки з бюджетом векселями та взаємозаліками тощо), що діють у тіньовому секторі. Адже за їх досконалості податкоплатнику просто буде невигідно відновлювати своє легальне становище та проводити сплату податків, оскільки у тіньовій економіці на "тіньове оподаткування" доведеться витратити, за підрахунками деяких науковців, навіть менше 10 % від загальної суми угоди [77, с. 115].

Звісно, що наведена норма є набагато привабливішою для податкоплатників, ніж офіційно встановлений податковий коефіцієнт, який за підрахунками вітчизняних економістів в окремих роках дорівнював 35-40 % від ВВП [5, с. 665]. Тому якщо навіть гіпотетично допустити, що держава вдасться до його зменшення, то тоді цілком логічно очікувати аналогічного зменшення й "тіньового оподаткування".

Проте, виходячи з теорії раціональних очікувань, для цього потрібен певний час, оскільки, вибираючи між новими умовами, податкоплатники повинні пристосуватись до нового порядку оподаткування, що може призвести до втрат доходів бюджету. Очевидно, що для збільшення податкових надходжень після проведення заходів із зменшення норми оподаткування їм необхідний певний час для економічної і психологічної адаптації в нових умовах. Причому зворотній процес потребує не лише адаптаційного часу, але й значних адміністративних витрат порівняно з підвищенням норми оподаткування. Останнє ще більше переконує у тому, наскільки складним є питання виведення платників з "тіні" та відновлення навіть попередніх сум податкових надходжень, що сплачувались до бюджету. Тому дуже слушно з цього приводу зауважує професор О. Амоша, який пише: "...Очевидно, не існує простого засобу вирішення складної проблеми економічного зростання і

скорочення масштабів тіньової економіки в результаті значного перерозподілу ресурсів на користь підприємств за рахунок зниження ставок податків [6, с. 15].

Отже, з наведеного випливає цілком логічний висновок, що до підвищення ставок оподаткування необхідно підходити виважено, оскільки зменшити податкові надходження та "загнати" платника податку в тіньову економіку набагато простіше, ніж повернутись до попередніх бюджетних доходів та відновити легальне виробництво. Разом із цим прихильникам ідей підвищення норми оподаткування необхідно пам'ятати одне правило, що платник податку, який працює в "тіні" за відпрацьованими схемами, добровільно з неї не вийде, якщо навіть її й зменшити. Тому відновлення легального виробництва та збільшення сплати податків можливо очікувати тоді, коли в тіньовій економіці будуть знищені, або проводитиметься активна робота по викоріненню тіньових схем із ухилень від оподаткування. На нашу думку, дані заходи разом із зменшенням ставок оподаткування сприятимуть збільшенню податкових надходжень, що в результаті й відповідатиме положенням теорії економіки, зорієнтованої на пропозицію.

Однак слід враховувати й те, що досягти такого завдання буде нелегко. Адже за умов необачної податкової політики, властивої й для нашої країни, існує набагато більше мотивів до ухилень від оподаткування, ніж це було в період наукової діяльності А. Лаффера. Зокрема, одна справа, коли в тіньовому секторі знаходиться від 5 до 10 % ВНП [84, с. 145], за яких А. Лаффер вибудовував свою концепцію, і зовсім інша ситуація спостерігатиметься при 40-50 % [141, с. 11] тіньового сектора, або 55 % (як оприлюднювалось під час виборчої президентської компанії 2004 р.), характерного для економіки України. Тому навіть незначне підвищення ставки оподаткування за такої високої частки тіньової економіки буде більшою мірою спонукати індивідів до ухилень від сплати податків, ніж у першому випадку. Тут уже необхідно враховувати *ірраціональну поведінку податкоплатників*, яка випливає з інших неокласичних положень, зокрема теорії раціональних очікувань.

Тут доцільно зазначити, що неокласичний напрям економічної теорії, який мав свій подальший вплив і на побудову теоретичних концепцій в оподаткуванні, не втрачав своєї привабливості для економістів радянської доби та широко дискутується серед сучасних дослідників пострадянського простору. Особливо це питання актуалізується тоді, коли справа стосується кривої А. Лаффера, теоретичні аспекти якої досліджуються у працях російських науковців: В. Волобуєва [84], Є. Балацького [21, с. 31-43; 22, с. 85-94.], О. Міллера [268, с. 18-30], С. Баруліна та О. Бекетової [24, с. 34-37], грузинського економіста, професора В. Папави [338, с. 34-39], а також вітчизняних учених, професорів В. Суторміної, В. Федосова, В. Андрущенка [557], професора В. Вишневського і С. Стешенко [108] та інших відомих науковців.

Так, з'ясовуючи сутність та величину податкового навантаження для платників податків, автори у своїх працях небезпідставно посилаються на криву А Лаффера. Однак до цього часу серед них немає однозначного підходу щодо її оцінки та ролі в регулюванні економіки за допомогою системи оподаткування. Одні з них (В. Вишневський та Д. Ліпніцький) вважають, що крива Лаффера є показовою теоретичною конструкцією, яку важко використовувати в якості достовірного

аналітичного інструмента для обґрунтування бюджетно-податкової політики [77, с. 114]. Інший автор, зокрема російський економіст Є. Балацький, підтримуючи дану точку зору, переконує, що вона є лише прекрасною гіпотезою, яка в цілому не підтверджується, тоді як на думку грузинського професора В. Папави, за деяких умов її дія підтверджується, оскільки спостерігається певний взаємозв'язок між підвищенням податкових надходжень до бюджету і збільшенням ВВП при зменшенні відносно високої ставки середнього сукупного податку [338, с. 35-36].

Не меншу полеміку навколо кривої А. Лаффера викликають праці науковців, які сконцентрували свою увагу на тому, який податок найкраще її характеризує. На думку *першої групи дослідників* [21, с. 33-36], найбільш детермінованим до неї є ПДВ, за допомогою якого можна змоделювати одержання максимальних обсягів податкових надходжень зі зміною ставки та активізувати виробничу активність фірми.

Інші науковці пов'язують дану концепцію з оптимальною ставкою, яка передбачалась для оподаткування прибутку підприємств, що пізніше стала трактуватись як "обсяг усіх податкових вилучень з прибутку". Причому прихильники цієї точки зору переконують, що підвищення ставки податку (на прибуток – В. С.) приводить до абсолютного зниження розмірів оподатковуваного прибутку [133, с. 38], хоча останнє, на нашу думку, не завжди підтверджується. Йдеться про командно-адміністративну економіку, що була характерною для країн пострадянського простору. Як відомо, в період її функціонування з державних підприємств до бюджету вилучалось від 10 до 81 % [239, с. 39] прибутку, але навіть за таких умов суб'єкти господарювання й далі продовжували працювати, збільшуючи при цьому обсяги виробництва, які передбачались відповідними планами.

Тому, мабуть, з цих причин наступна група економістів [307, с. 34] доходить висновку, що крива Лаффера стосується всіх видів податкових надходжень, які утримуються як з доходів фізичних, так і прибутків юридичних осіб. Адепти даного підходу надають перевагу єдиному податку, який, на їх думку, *представляє всі фактично діючі* [75, с. 14], або середньому сукупному платежу [338, с. 34], для якого, на їх думку, й була сформована крива Лаффера на макрорівні, а не для якогось окремого з них.

Таким чином, з наведеного вище очевидно, що неокласична економічна теорія, до якої належить й економіка пропозиції, мала суттєвий вплив на наукову думку в оподаткуванні. Показовим у цьому питанні був її методологічний інструмент – крива Артура Лаффера, яка й серед сучасних економістів викликає полеміку, чим ще більше підтверджує свою цінність для побудови теоретичних концепцій дослідників. Однак, як зазначено вище, для її сприйняття певну роль відіграли й інші неокласичні напрями в науковій думці, зокрема, монетаризм, неокласицизм і теорія раціональних очікувань. І період виникнення цих наукових шкіл їх представники поставили під сумнів кейнсіанські положення, що дало підстави прихильникам даної теорії обґрунтувати зменшення граничних податкових ставок, усунення надмірної прогресії в оподаткуванні, а відтак і зниження податкового тягаря. Це стало однією із заслуг неокласичних теорій, ідеї яких впливали не лише на подальші теоретизування науковців, але й знайшли своє практичне застосування у податковій політиці багатьох країн світу.

РОЗДІЛ 3.
СТАНОВЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ

3.1. Ретроспектива податків на перших етапах їх становлення

Надміру ортодоксальне розуміння зверхності загальнодержавної податкової системи, що спостерігається у діях органів виконавчої влади та працях деяких фінансистів-сучасників, починаючи з часу здобуття незалежності нашою державою, не сприяє визнанню та відводить другорядну роль системі оподаткування у сільському господарстві. Причому, деякі науковці, проводячи дослідження у цій сфері, у багатьох випадках звертаються до вивчення зарубіжного досвіду, не приділяючи достатньої уваги вітчизняній практиці, набутій, зокрема, у розрахунках сільгоспвиробників із державою. Та й у період командно-адміністративної економіки у колишньому Радянському Союзі дане питання з виключно ідеологічних міркувань також достатньо не досліджувалось.

Тож, віддаючи належне вітчизняним ученим-фінансистам, зокрема В. Л. Андрущенко, О. Д. Василику, О. М. Десятнюку, Ю. Б. Іванову, А. І. Крисоватому, П. В. Мельнику, Л. О. Омелянович, А. М. Соколовській, В. М. Федосову та іншим авторам, які у своїх працях багато уваги приділяють формуванню національної податкової системи, вважаємо, що такого ж дослідження потребує її підсистема, сформована із податків та зборів, що справляються у сільському господарстві. Одним із таких напрямів є розгляд науково-теоретичних та прикладних аспектів на етапах її становлення, які створили основу для визнання окремої складової у загальнодержавній системі оподаткування. Слід мати на увазі й те, що за ринкової економіки вона докорінно відрізняється від тієї системи, яка діяла за командно-адміністративного типу економічних відносин. Звідси і виникає необхідність у дослідженні історичних аспектів становлення системи оподаткування у сільському господарстві нашої країни з метою формування наукового уявлення про її побудову й можливість подальшого функціонування у перехідний період та в умовах ринку.

Зважаючи на актуальність зазначеної проблеми, на нашу думку, деякого уточнення потребує сама категорія "становлення". У матеріалістичній діалектиці дане поняття виступає як форма відображення одного з моментів об'єктивно-реального розвитку (такого, що випливає із необхідності і своєї специфічної особливості, притаманної лише цьому явищу – В. С.), коли нове

явище вже почало існувати, але ще не набуло завершеної форми. Специфічне *гносеологічне значення категорії становлення полягає в тому, що вона дає* можливість найбільш змістовно розкрити механізм утворення нової якості (яка з об'єктивних чи суб'єктивних причин не була розкрита у минулому – В. С.) в її генетичному зв'язку зі старою – як рух і розв'язання суперечності між буттям і небуттям, минулим і майбутнім [582, с. 661-662].

Поєднавши це поняття з категорією "система оподаткування", на нашу думку, під становленням системи оподаткування необхідно розуміти об'єктивно-реальний процес, що приводить до розвитку та удосконалення чинних форм податків, розкриває їх нові види, альтернативні системи оподаткування та їхні особливості, які не були виявлені раніше, але не відкидає можливість використання старих форм оподаткування та методів стягнення податків, а відтак – не заперечує окрему підсистему у сільському господарстві, адаптовану до соціально-економічних процесів, що відбуваються в аграрному секторі економіки.

З огляду на вищенаведене необхідно зазначити, що в економічній літературі серед науковців ще до цього часу немає однозначної думки щодо кількості етапів, протягом яких відбувалось становлення системи оподаткування. Так, деякі з них схильні вважати, що цей процес відбувався у три етапи: перший етап припадає на стародавній світ і початок середніх віків; другий – XVI-XVIII ст. і третій – XIX-XX ст. Серед адептів такого підходу до формулювання етапів розвитку податків слід виділити російських науковців В. Пушкарьову і Д. Черніка [450, с. 157; 598, с. 39]. Суттєво не заперечують проти такої точки зору й окремі вітчизняні вчені, зокрема професори А. М. Соколовська [543, с. 25] та О. П. Кириленко [169, с. 152].

Майже такої точки зору дотримується й наступна група вітчизняних науковців, зокрема Л. О. Омелянович, О. О. Папаїка, В. О. Орлова, Г. Є. Долматова та О. В. Веретенникова, які, погоджуючись із українським економістом В. М. Мельник, пропонують поділити розвиток теорії податків на два історичних періоди [318, с. 10-11], а саме:

1. Період письмових згадок про податки, які грунтувались на релігійних догмах або випливають з нагальних потреб та науково не обгрунтовуються.

2. Період наукового обгрунтування категорій отримання доходів об'єднаннями публічного характеру.

Причому, у другому періоді, який є більш складним з точки зору розвитку теорії податків, дані автори виділяють ще й декілька складових, називаючи їх етапами, перший з них (з XV – до останньої чверті XVIII ст.) характеризується зміною підходів від заперечення податків, як звичайних доходів держави, до сприйняття їх у такій ролі. Другий етап, який бере свій початок з останньої чверті XVIII ст. й дотепер, притаманний зростанню теоретичних розробок у галузі оподаткування, які почали випереджати податкову практику та стали використовуватись у проведенні реформ держави.

Підтримуючи, у принципі, думку зазначених науковців, необхідно окремо зазначити, що кожній історичній епосі відповідала певна податкова надбудова, яка впливала на формування як самих податків, так і їх становлення. Так, для

епохи натурального феодального господарства характерними були поставки продукції, оброки тощо. В умовах феодальної держави з розвинутим товарним капіталом та наявністю експлуатації державного майна (земель, лісів) податкоплатниками сплачувались збори з капіталу, запроваджувались державні монополії на дохідні джерела, встановлювались податки на доходи громадян. З розвитком промислового капіталу та концентрацією земельної власності починають функціонувати реальні прямі і непрямі податки на предмети широкого вжитку. Тобто, кожен етап характеризується не лише змінами суспільно-економічних формацій, але й перебудовою системи податків, яка відповідала б виробничим відносинам того чи іншого періоду. Останнє якраз і вказує на те, що за зазначених змін не відкидалось загальновідоме призначення податків, а переглядались лише об'єкти оподаткування та удосконалювались форми і методи їх стягнення.

Причому, кожний наступний етап формування системи оподаткування мав свої особливості, чим і відрізнявся від попереднього. У цьому зв'язку, заслуговує уваги цілком слушне застереження професора О. П. Кириленко, яка, погоджуючись із думкою російських науковців (В. Пушкарьовою та Д. Черником) щодо визнання трьох етапів розвитку історії оподаткування, все ж таки звертає увагу на те, що така періодизація властива для глобального масштабу [169, с. 152].

Безперечно, таке припущення вченого дає підстави для висновку, що у цій загальній хронології можлива й інша, більш детальна, яка властива для окремої країни або навіть галузі. Тож, беручи за основу вищенаведену точку зору, вважаємо, що, на відміну від загальних періодів розвитку податків, становлення системи оподаткування у нашій державі доцільно розглядати у контексті її історичного формування, що мало безпосередній вплив на зміни у податковій політиці. З цієї точки зору вважаємо за доцільне виділити найбільш характерних шість етапів (до виходу України із складу колишнього Радянського Союзу), які підтримуються й іншими вітчизняними економістами [564, с. 13], та додатково ще три, що сформувались, починаючи з 1991 року, зокрема:

– перший охоплює період системи податків Київської Русі (IX-XIII ст.), коли існували данина та мито, встановлені князівством, а також оброк для селянства;

– другий – від початку XIV до початку XVI сторіччя, що характеризується існуванням натуральної данини, трудовими повинностями, панщиною та іншими податками Литовсько-Польської доби;

– третій – 1648-1654 рр. – це період системи оподаткування Козацької держави, у якій в основному козаки сплачували непрямі податки та мита;

– четвертий – від середини XVI до початку XX сторіччя, коли діяли системи податків царського уряду російської та Австро-угорської імперій, Польщі, Чехословаччини, Румунії та інших держав, у складі яких перебували території України;

– п'ятий – початок XX сторіччя, коли запроваджувалися податки Центральною Радою, урядами Української Народної Республіки та Української Держави;

– шостий – 1917-1991 рр., характерний кількома податковими реформами, що проводились у системі оподаткування у 1930 р, 1965 р. та 1987 р.

Наступний етап бере свій початок, починаючи з 1991 р., коли разом із політичною незалежністю України стала відновлюватись система оподаткування, притаманна ринковій економіці. Зауважимо, що у цьому періоді вітчизняний економіст, професор Ю. Б. Іванов виділяє окремо ще три етапи еволюції системи оподаткування: перший – з 1991 по 1997 рр., другий – з 1997 р. до початку 2001 р. та третій, який, на думку науковця, формально розпочався у 2001 році, а реальним його початком, як він пише, слід вважати введення у дію Податкового кодексу [155, с. 9-11].

Безумовно, з точкою зору названого автора можна було б погодитись, оскільки вона відповідає тим суттєвим змінам, які відбувались у податковій політиці та, до певної міри, змінювали філософію оподаткування, хоча окремі складові такої періодизації потребують уточнення. Зокрема, на нашу думку, найбільше підходить для відліку початку і закінчення етапу після 1991 р. (рік виходу нашої країни із складу колишнього Радянського Союзу) дата запровадження нової редакції Закону України "Про систему оподаткування", який вперше був прийнятий у 1991 р. Причому, як відомо, до зазначеного Закону вносились наступні зміни у 1994 та 1997 рр., якими було введено не лише нові податки, але й змінено деякі підходи до їх встановлення, що також дає підставу для певної періодизації у становленні системи оподаткування. Щодо формального початку третього етапу, на чому наголошує названий автор, то з цією точкою зору можна погодитись, адже він дійсно розпочався (формально) з 2001 р., зокрема після прийняття Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р. № 2181. По суті, з набранням ним чинності суттєво змінились взаємовідносини платників податків із державою, що дає підстави вважати цей законодавчий акт як певною апробацією деяких положень Податкового кодексу України. Однак відлік даного етапу є лише умовним, оскільки він не змінює системи податків, а лише спрямований на удосконалення податкових відносин. Звідси очевидно, що він не може скасовувати ще незавершеного триваючого, а відтак і відкривати новий етап розвитку. Тому, на нашу думку, найбільше відповідатиме відліку нового етапу становлення системи оподаткування у нашій країні дата введення у дію Податкового кодексу України.

Не меншого обґрунтування потребує й хронологічний порядок наступних трьох етапів, зокрема після 1991 р. Вважаємо, що змінювати дану послідовність також недоцільно, оскільки вона є продовженням попередніх періодів, які, як нами зазначено вище, беруть свій початок ще з часів Київської Русі. Тому, на нашу думку, наступні три етапи становлення системи оподаткування нашої держави доцільно продовжити у такій послідовності:

– сьомий етап – 1991-1994 рр., період, на який припадає прийняття першого Закону Української РСР "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 р., що визначав принципи побудови системи оподаткування, види податків, зборів і обов'язкових платежів, напрями їх зарахування, категорії платників та об'єкти оподаткування, а також відповідальність за порушення податкового законодавства;

– восьмий – 1994-1997 рр., у цей період було прийнято нову редакцію Закону України "Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 2 лютого 1994 р. № 3904-XII, який встановлював основні принципи оподаткування та розподіл податків на загальнодержавні і місцеві;

– дев'ятий – починаючи з 1997 р. (до набрання чинності Податкового кодексу України), коли приймається наступна редакція Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 р. № 77/97-ВР, яким чітко прописуються особливості щодо обов'язковості встановлення окремих місцевих податків і зборів та сплати платежів до державних цільових фондів, що не передбачені даним законом.

Отже, розглядаючи етапи становлення системи оподаткування, зокрема у сільському господарстві, варто зауважити, що її формування та розвиток особливо характерно стали простежуватись за часів Київської Русі. Загалом це й дає підстави вважати даний період початком її виникнення. У цей час формування давньоруської державності проходило у суспільстві, яке ще не було класовим, хоча перші ознаки феодалізму у ньому вже простежувались. Для тієї перехідної стадії характерним було "окняження" відповідних територій, що знаходились під владою князів, які й мали право формувати адміністрації для управління провінціями та стягнення данини з населення. Причому, у IX столітті та з часів об'єднання Староруської держави, вона залишалась основним джерелом доходів, які формувались на її території для князівської скарбниці та додатково стягувалась з переможених народів. Так, після завоювання Києва князь Олег запровадив її в залежності від кількості рал та сох, як писав відомий український історик Котляр М. Ф.: "Той Олег почав ставити міста і встановив данину слов'янам і кривичам" [191, с. 13].

Найпоширенішими формами організації збору данини у той час вважались "повоз" і "полюддя" [213 с. 18]. Перший полягав у тому, що підвладні племена самостійно доставляли її до князя, а за другого – князь змушений був самостійно виїжджати для поповнення своїх доходів, незважаючи на те, що попередній спосіб вимагав менших витрат на збір. Причому, розмір данини не регламентувався і залежав від милості князя. Так, як зазначає відомий український історик М. Ф. Котляр, князь Олег у 907 році, здійснивши військовий похід на Візантію, що вражав за чисельністю військових кораблів та війська, змусив греків просити перемир'я за встановлену князем суму данини. Тут доцільно зауважити, що й причиною війни, яка спалахнула між Руссю та Візантією стало невиконання Константинополем умов угоди 860 року, укладеної Аскольдом з імператором Михаїлом щодо сплати імперією данини Києву. Оцінивши силу Олегового війська, греки вимушені були просити перемир'я через своїх послів: "Не губи міста, дамо тобі данини, якої забажаєш". І тоді князь Олег, не роздумуючи, наказав дати йому данини "на дві тисячі кораблів" [191, с. 36].

Зі зміною князів змінювались й умови сплати та величина данини. Проте піддані народи не зразу сприймали такі перетворення, що у кінцевому результаті оберталось проти них. Так, після смерті князя Олега Київську Русь

очолив князь Ігор, який, як відомо, не був належно сприйнятий її населенням. Як відзначає історик: "І зачинились від Ігоря древляни, тобто зачинили брами своїх міст перед князівськими урядовцями, суддями й збирачами данини" [191, с. 43]. Проте останній не забарився з прийняттям рішення. Придушивши виклик древлян, він наклав на них данину більшу, ніж та, яка стягувалась до їх протистояння. Разом із цим, розуміючи, що поповнити скарбницю можна за рахунок інших народів, як це робили ще до нього, у 944 р. князь Ігор також здійснив похід на Візантію з великою кількістю кораблів і війська, що змусило царя цієї країни просити перемир'я з благанням: "Не ходи, але візьми данину, яку брав Олег, додам ще до тієї данини..." [191, с. 44].

Серед руських правителів важливе значення в запровадженні данини займає постать княгині Ольги. Незважаючи на те, що вона поступила жорстоко відносно древлян, збільшивши розмір платежів після вбивства її чоловіка князя Ігоря, необхідно віддати їй належне в частині розподілу податкового тягаря серед підвладних народів. Розуміючи обтяжливість, яку відчував народ за сплати данини та інших трудових повинностей (відробітків), княгиня Ольга першою приходить до висновку про необхідність їхнього впорядкування й нормування, що дозволило започаткувати стабільне стягнення податків за рахунок встановлення "погостів" (місця, де збирали данину), "уроків" та "уставів" – розмірів та змісту зборів. Це дало можливість централізувати та спростити збір данини, оскільки управління безпосередньо погостом здійснювалось з центру – з Києва, а впорядкування величини оподаткування забезпечувало постійні надходження данини. "Нині населення знає, коли, скільки та чого вимагатимуть від нього "мужі" [60, с. 138]. Такий захід з боку княгині дає підстави сучасним науковцям вважати такий крок як один із перших на шляху до встановлення оптимуму в оподаткуванні та проведенні першої реформи податкової системи України [564, с. 15].

Тож за всіх труднощів, які стосувались сплати данини, у Києві енергійно почали проводитись у цьому напрямі державні реформи, що особливо добре простежувалось за часів князя Володимира Святославовича. Саме у цей період часу в обіг вводиться гривня, яка поряд з іншими грошовими одиницями, такими як ногата (дорівнювала 1/20 гривні), куна (1/25 гривні), вивериця (становила від 1/5 до 1/20 куни), різана (складала 1/4 вивериці) [174, с. 101] сприяють зміні натуральної форми сплати данини на грошову. Для втілення проведених реформ у державному управлінні життєво важливі осередки Давньоруської держави очолюють сини князя Володимира, які зобов'язані були передавати до Києва визначену суму данини. Та навіть за таких, здавалося б найрідніших відносин, вона надходила до Києва невчасно, а той взагалі не передавалась. Так, син Володимира Ярослав, який княжив у Новгороді (1014 р.), був зобов'язаний за приписом давати до Києва дві тисячі гривень з року у рік. Проте ця умова не дотримувалась. Після того як він припинив сплачувати данину батькові, той вирішив йти на нього з війною, але "розхорувався" [191, с. 68].

Вищевикладене повною мірою стосується й стягнення податків із сільського населення, яке на даному етапі становлення системи оподаткування, поряд із даниною, сплачувало ще й оброк (один із видів натурального податку), який

виник ще за феодалізму і стягувався на протязі XII-XIII ст. Причому, величина оброку у кількісному виразі, як і данина, визначалася волею поміщика, який намагався довести її до максимальної суми, що знаходилась на межі розорення кріпосного господарства та можливості сплачувати податок. Тож, обґрунтовуючи оптимальний його розмір, А. В. Чаянов писав: "Величину оброку можна вважати нормальною до тих пір, поки він виплачується за рахунок збільшення трудового зусилля кріпосних і зниження їх власного споживання, але не за рахунок заміни чи вимушено створеного нового капіталу" [594, с. 132]. Очевидно, що відомий російський економіст уже на той час намагався довести необхідність дотримання оптимуму в оподаткуванні сільського господарства, захищаючи одночасно й капітал від надмірного податку. Зазначене зайвий раз переконує у тому, що основоположні теоретичні ідеї у побудові системи оподаткування, які знайшли свою реалізацію у працях відомих західних економістів, виникали ще задовго до їх визнання. Однак тоді вони не були витребувані часом, а тому й не приносили справедливого визнання своїм авторам.

Тут доцільно зауважити, що на наступному етапі становлення системи оподаткування, який розпочався з XIV ст., у сільському господарстві суттєво не змінились об'єкти, з яких нараховувались податки. Основним з них й надалі залишалась земля, за користування якою сільське населення виплачувало данину та оброк поміщикам. Величина ставок, що використовувалась для обчислення останнього, залежала від місця розташування губерній, які за певними ознаками та з метою їх оподаткування розподілялись на класи [213, с. 21; 575, с. 141; 291, с. 20]. Причому, порядок сплати цих платежів передбачав взаємне їх зарахування. Для цього при виникненні потреби у коштах феодал намагався зібрати їх більше зі своїх селян для сплати князю оброку, незважаючи на вид платежу. І навпаки, коли феодал мав розраховуватись із князем даниною, то відповідно сплачений селянами оброк зараховувався у сплату данини.

У період татаро-монгольської навали Русь також вимушена була виплачувати Золотій Орді данину, що мала характер військової контрибуції, під якою, за визначенням М. Г. Соколова, слід розуміти примусові грошові і натуральні побори з населення, які встановлювались переможцем над переможеним [538, с. 10]. Тобто, у цей важкий період на деяких частинах завойованих територій татаро-монголами встановлюється своя система оподаткування. Зокрема, для встановлення достовірної суми платежів збирачі (баскаки) постійно проводили переписи населення і майна, а також, окрім їх сплати, могли призначати примусові роботи. Тому поряд із натуральною даниною існувала й грошова, яка мала спеціальну назву "вихід" [165, с. 7] і сплачувалась грішми з кожної особи та з голови худоби. Установлений завойовниками її розмір складав десяту частку з усього – як з людей, так і з майна [115, с. 22] та був таким, що після її сплати селянам залишався мінімум, якого не вистачало навіть на проживання. Проте вона була лише однією частиною від усієї стягнутої, яка й надалі продовжувала збиратись князем або "баскаками". Тобто, збираючи данину з селян, князь зобов'язаний був передавати до Золотої Орди лише її частину, а іншу мав право залишати для своїх потреб. Однак така умова не завжди дотримувалась, особливо з боку

князів. З цього приводу М. Рубльов писав, що московський великий князь одержував "вихід" кожного року, але сам давав "вихід" в Орду не обов'язково кожний рік [165, с. 45]. Мабуть, із цих причин М. Грушевський пізніше зазначав, що легше було бути під татарами, ніж під своїми князями та боярами. Адже протягом 20 років після Батия з північних російських князівств ніякої данини, податей, податків монголи взагалі не стягували, що стало причиною переїзду мешканців південних князівств на північ до Коломни, Москви, Серпухова, Мурома та інших міст Русі [302, с. 52].

Слід зазначити, що з часу татаро-монгольської навали центр української держави перемістився на захід, але суттєвих змін у системі оподаткування у цей період часу не сталось і данина й надалі залишалась основним джерелом доходів Галицько-Волинської держави. Однак, крім данини, яку сплачували селяни, продовжував функціонувати й натуральний оброк, який стягувався медом, вівцями, льоном, хлібом, вівсом, житом і курми [302, с. 51]. У другій половині XIV ст. більшість українських земель (Волинь, Поділля, Київщина, Чернігівщина) входили до Великого Литовського князівства. Основними платниками державних податків на цих територіях у той час були селяни, які володіли державною землею (від чого й походила їх назва "державні селяни"), яка й була основним об'єктом оподаткування. Інша частина селян продовжувала сплачувати приватні податки своєму феодалу.

Після визволення українських земель від військ Золотої Орди та реформування системи оподаткування натуральна данина і грошові платежі спрямовуються і перераховуються до великих міст України, а селянам видаються квитанції про проведені з ними розрахунки. Однак за недостатньої кількості грошей останні не завжди могли вчасно і повністю розрахуватись за грошовими податками, які у той час мали різні назви – подимщина, поданьє, посошне, грошова дань, дякло [302, с. 56]. Тож для покращення самих розрахунків на селі запроваджується так звана кругова порука, коли за збір податків починає відповідати вся община на чолі зі старостою чи отаманом або солтисом чи війтом, як це було у Галичині.

Починаючи з 1569 року (після Люблінської унії Литви з Польщею), на українських землях запроваджується польська система оподаткування. У цей період часу весь тягар зі сплати податків припадає на селян ("хлопів"), які ще й були зобов'язані до панщини, натуральної данини і грошових чиншів та інших оплат безпосередньо своїм панам – шляхті [302, с. 63]. Так, у північних і західних районах Подільського воєводства трудові повинності для селян сягали 3-6 днів на тиждень. Не в кращому становищі перебували й міщани. Адже, як і селяни, вони обтяжувались різними повинностями і змушені були виконувати навіть панщину. Відомо, що міщани-землероби Староконстянтинова (нині райцентр Хмельницької області – В. С.), вимушені були відпрацьовувати на панщині по 4 дні на тиждень [533, с. 15-16].

Третій етап становлення системи оподаткування у сільському господарстві припадає на період Запорізької Січі, що існувала у ворожому оточенні як самостійна держава, вільна від фіскальних утисків збирачів податків. Адже козаки, по суті, звільнялись від їх сплати, хоча їхня віддана праця, як зазначають вітчизняні

фінансисти-сучасники, була набагато цінішою, ніж самі податки [557, с. 40-41], оскільки оподаткування тут замінювалось особистою службою, а в заміну грошового податку сплачувався податок крові [9, с. 103]. Однак навіть за таких умов запорозький "фіск" мав суттєві ознаки класичної системи оподаткування, характерної для того часу. Незважаючи на те, що козаки користувались податковим імунітетом і опирались грошовим поборам як могли і скільки могли, фіскальні інтереси скарбу задовольнялись за допомогою непрямих податків. Саме непряме оподаткування у вигляді торгового мита, що мало характер акцизу, якраз і було тим зручним механізмом, за допомогою якого вдавалось обходити цей імунітет. Особливо велике мито давали шинки, які приносили війську загалом 1 120 крб. на рік. Зазначена сума відповідно розподілялась "на 45 паїв між військом, зокрема, кошовому, судді, писарю, осавулі, 38 куреням, війську, церкві, довбишу й пушкареві навпіл – по 24 крб. й 51 коп. з шажком на кожен пай" [616, с. 302].

Аналіз літературних джерел з питань становлення системи оподаткування показує, що фінансові ресурси Запорозької Січі формувались в основному з різних видів податків, натуральних і особистих повинностей, оренд, регалій (табл. 3.1). Зауважимо, що фінансова наука того часу відносила до доменів загальновійськові землі й сільськогосподарські угіддя та пов'язані з ними промисли і доходи (лісозаготівля, сіножаті, пасовища, переправи, звірині й рибні лови, соляні копальні). Причому, домени, як державні, так й общинні маєтності були уже відомі у цей час в Європі і могли частково експлуатуватися самою державою або передаватися в оренду приватним особам, з яких відповідно стягувалась орендна плата або господарська десятина. З розвитком грошових відносин домени поступово трансформуються у регалії, тобто нову форму одержання доходу з тих галузей, які знаходились на монопольному становищі з повним або частковим усуненням приватної конкуренції. За своєю суттю регалії були особливим способом одержання Кошем доходів, об'єднуючи у собі риси господарювання, комерції і фіскальної монополії та особливо не відрізнялись від домен, хоча у загальній еволюції системи оподаткування регалії уже розглядаються сучасними вітчизняними науковцями як перехідна форма від доменів до податків [9, с 103].

Наведені в табл. 3.1 дані свідчать, що основними джерелами військового скарбу Запорозької Січі були: господарська десятина (на зразок поземельного податку), медове, мостове мито та ін. Тож, у більшості випадків, об'єкти оподаткування у той час й надалі характеризувались натурально-речовими ознаками, які були притаманні для окремих видів господарської діяльності, а податки з них сплачувались незалежно від платника та його справжньої платоспроможності. Звісно, що такий підхід давав відносно стабільні джерела доходів для скарбу.

Як і всі попередні, четвертий етап становлення системи оподаткування також характеризується змінами, які стосуються розподілу фінансових ресурсів. У цей період часу система оподаткування України формується під московсько-російським впливом, що позначається і на встановленні нових видів податків. Так, після визволення від монголо-татарської навали на Русі виникає посошний податок, який змінює данину. Його назва походила від сохи, яка у сільській місцевості означала певну земельну одиницю, що залежала від приналежності і якості землі [99, с. 12].

Таблиця 3.1

Військовий скарб Запорозької Січі у період третього етапу становлення системи оподаткування

Джерела скарбу	Характер доходів
1. Кошові регалії і домени.	Доходи від промислової експлуатації рибальських і мисливських угідь, земель (зимівників і хуторів).
2. Військова здобич.	Воєнні трофеї – *добутий шаблею* та веслом "козацький хліб".
3. Субсидія королівська "Жалованье" – царське, платня гетьманська.	Допомога грішми, хлібом, горілкою, військовими припасами з боку Росії й Гетьманщини, до 1648 р. – Польщі.
4. Військовий оклад.	Податок на користь січової й планкової старшини стягувався без імунітетів неоподатковуваного мінімуму з усіх козаків (курінних і одружених), а також з не козаків (січового підданства) по 1 крб. 50 коп. з душі (в другій половині XVIII ст.). Одружені козаки "гнідюки" вносили додатковий податок з сім'ї.
5. Мито.	За перевезення товарів із сусідніх країн транзитом через запорозькі землі. З горілки бралося натурою.
6. Господарська десятина та медове.	Стягувалась у паланках від хуторів і млинів натурою, від промислів і пасік – грошима. За користування посполитими військовою землею – 10 % від урожаю.
7. Торгове.	Податок акцизного типу з крамарів на січовому ринку – 10 % вартості товару.
8. Куфовий збір.	Від кожної привізної бочки (куфи) спиртних напоїв по одній кварті (близько 1 *л*), або її вартість грошима.
9. Податок з шинків.	По 2.50-5,00 *крб. в рік сплачували* в скарб господарі, що держали шинки (корчми) у Січі, паланках і зимівниках.
10.Подимне.	Податок з хат по селах, населених посполством, тобто не козаками, що жили в паланках.
11.Мостове.	Плата за перевози на Дніпрі і польових річках в межах Запорозьких Вольностей.
12.*Орендна плата.*	За крамниці і дуби (вантажні човни), що належали куреням. *Витрачалась* на потреби курінного товариства.
13.Рута, роковщина.	На утримання церкви і духівництва.
14.Інші доходи.	Безхазяйне, виморочне, конфісковане майно, викуп за полонених і засуджених, судові штрафи.

Джерело: [9, с. 101].

Слід зазначити, що завдяки підрахункам російського науковця П. Милюкова вдалось визначити кількість четвертин, якими вимірювалась соха на землях різної якості й приналежності. По-перше, за його даними встановлено, що поземельне запровадження розмірів сохи припадає на 50-і роки XVI ст. По-друге, розмір оброку з сохи визначався за принципом " оброком... з сохи по рублю", або 2 руб. за данину, що вважалось середньою окладною нормою ще в *першій половині* XVI ст. [165, с. 67, с. 234].

Тож для обліку об'єктів оподаткування збирачі посошного податку вели спеціальні книги, що мали назву "Книга сошного письма" [576, с. 330]. У подальшому його було замінено подвірним податком, який за класифікаційними ознаками також відносився до прямих податків. Об'єктом оподаткування був звичайний двір, що відповідало назві цього платежу. Однак,

порівняно з своїм попередником, він суттєво відрізнявся за обсягами, оскільки його величина збільшилась за рахунок розширення деяких елементів системи оподаткування. Зокрема, з часу його запровадження було значно розширено коло платників. Так, за найманої робочої сили податок стягувався як з роботодавця, так і з найманих працівників, які жили в іншому дворі. Причому, для обчислення податку враховувалась не лише рента із земельної ділянки, а й дохід від праці найманого робітника [575, с. 228].

Значна увага з боку влади приділялась подвірному перепису з метою обліку платників та об'єктів оподаткування. За його даними визначалась загальна сума податку, яка доводилась до селянських общин, а відтак – до кожного двору. Звісно, що за такої схеми розподілу спостерігався суб'єктивний підхід в оподаткуванні, оскільки основний податковий тягар припадав на бідніші верстви населення.

Разом із тим треба відзначити й те, що у XIV-XVI ст. суттєво не змінились одиниці оподаткування. Як показують статистичні дані, на різних територіях українських земель у XV-XVI ст. основними одиницями оподаткування у сільській місцевості залишались плуг, рало, двір тощо [86, с. 214]. Останнє вказувало на збереження попередніх методів оподаткування, які застосовувались ще за часів Київської Русі.

Отже, система оподаткування у сільському господарстві в той час грунтувалась майже на постійних об'єктах оподаткування, які суттєво не змінювались. Це у повній мірі стосується й часів Богдана Хмельницького, за якого у сільському господарстві також стягувалась данина, мито, ряд інших прямих і непрямих податків, а також трудові повинності (відробітки). Установленням та розподілом податків і мита в Українській державі займався Генеральний підскарбій, за розписом якого й визначались напрямки їх використання. Однак після затвердження договору між Україною і Росією (1654 р.), Українська держава була зобов'язана виплачувати частину доходів до російської скарбниці, оскільки за вказівкою царя усі податки з української людності збиралися на його користь і під контролем його представників [115, с. 50]. Для цього чисельні посольства Росії, що розташовувались в Україні, навіть мали таємні доручення встановлювати розмір і джерела прибутків та їх взаємозв'язок із зібраними податками й виплаченою зарплатою українським старшинам та козакам за їх службу. Безпосередній контроль за надходженням податків почали здійснювати представники російської адміністрації, що давало Москві можливість втручатись не лише у податкову політику, але й у внутрішнє управління Української держави [464, с. 69].

Як відомо, епоха Петра I характеризується значними фінансовими видатками, причиною яких були військові зіткнення та війни. Для їх ведення необхідні були додаткові кошти, що призводило до запровадження нових податків і зборів та удосконалення порядку їх стягнення. З цією метою царем було створено спеціальні інститути фіскалів, які вели таємну роботу і виявляли порушення у сплаті податків та формуванні доходів царської скарбниці, не одержуючи за цю роботу ніякої платні, окрім половини тих штрафів, що стягувались з винних осіб [99, с. 12-13]. Одним із завдань цієї групи людей стає і винайдення нових джерел доходів для

царської казни. У результаті їхньої роботи виникають платежі, які навіть своєю назвою доводять, що їх було винайдено, виходячи із місцевих умов існування об'єктів оподаткування. До них, зокрема, належали: податок з дубових труп; податок з горіхів; з кавунів; з печей; з мостів і переправ; з квасних напоїв; з варіння пива; з воскобоєнь; із шкіряного та миловарного промислів; із кузень; з крамниць; із продажу свічок; кінських шкур і ін. У цей же час запроваджується збір з млинів, а також особливий "медовий" або бджолиний збір, який сплачували власники пасік [302, с. 78]. На особливу увагу заслуговує й податок на вуса та бороду, який запроваджувався указом Петра I від 1705 р. Відповідно до цього указу, податок сплачували усі чоловіки, які носили бороду. Це правило не розповсюджувалось на селян, які мали право носити бороду у своєму селі без сплати податку. Проте за умови в'їзду до міста і виїзду з нього, селянин з бородою зобов'язаний був сплачувати одну копійку з бороди [302, с. 78].

Звертає на себе увагу й те, що поряд із запровадженням нових платежів з метою збільшення доходів та усунення зловживань, які відбувались за перепису об'єктів оподаткування, зокрема дворів, у 1722 р. на зміну подвірному податку було введено подушний, який стягувався і з сільського населення у розмірі 74 коп. у рік з одного чоловіка, а із 1818 р. його величина збільшується до 3 крб. 30 коп. З метою впорядкування рівномірності надходження коштів до скарбниці для сплати подушного податку встановлювалось три строки: взимку, весною і восени. Причому, сплативши визначену суму платежу, селянин більше не піддавався ні грошовим, ні хлібним поборам. Однак, оскільки від його сплати звільнялось дворянство, чиновники, духовенство, а пізніше й купці та ремісники, то цілком очевидно, що основна частина податку припадала на частку сільського населення. Це й було однією з причин зростання недоїмок за цим платежем, які у середині XIX ст. сягнули 40 % від належної до сплати суми.

У результаті такого оподаткування губернатори та воєводи, яких не можна було запідозрити у співчутті до потреб селянства, як писала російський історик Є. В. Спиридонова, – вимушені були визнавати у своїх доповідних записках, що селяни мають нестатки не лише на коней і худобу, але й на посівний матеріал, який змушені продавати та потерпати від голоду, оскільки більшість з них не впевнена у тому, що виживе, а для тієї кількості, яка вже вмерла, це сталось через голод... і тому багато з них тікають за кордон, чому не можуть запобігти навіть застави [304, с. 12].

Причому, як уже зазначено вище, надходження податку до скарбниці засвідчувалось порукою общини, яка, по суті, відповідала за його сплату. Адже за відсутності коштів у селянина податок міг сплатити інший представник общини, як правило, багатший за боржника. Тому, останній, у свою чергу, вимушений був відпрацьовувати ці суми у господарстві свого поручителя-кредитора. Все це ставало однією з причин поширення у царській Росії системи покарань за недоїмку, яким піддавалось сільське населення.

З цього приводу дуже вдалим було побажання відомого російського фінансиста М. Тургенєва, який, опублікувавши у 1818 р. свою працю "Досвід теорії податків", заповідав, щоб гонорар за книгу направлявся на викуп селян, які утримувались у в'язниці за допущену недоїмку зі сплати податків [565, с. 4].

Однак, навіть за таких важких умов, що склались в оподаткуванні сільського господарства, податковий гніт не зменшувався, а навпаки, лише посилювався. Це особливо добре проявилось у період царювання Олександра II (1855 р.), уряд якого став проводити нову податкову політику з метою збільшення податкових надходжень. Так, на основі земельного кадастру у сільському господарстві, окрім встановлених норм оподаткування землі, запроваджуються додаткові збори, які визначаються на підставі тієї ж оцінки, що й основний податок. Це ставало основною причиною збільшення його величини, яка, в окремих губерніях, зростала аж до 80 % [304, с. 17]. Проте такий підхід до оподаткування сільського господарства у той час мав деякі об'єктивні обставини, що простежувались у діях окремих членів уряду відносно селянства, якому відводилась роль активного учасника у ринковому середовищі. Така тенденція особливо добре проявлялась після проведення аграрної реформи (1861 р.), коли разом із відміною кріпосного права селянам надавалось право одержувати у власність земельні ділянки на таких принципах [131, с. 10]:

1)власність на землю зберігалась за попередніми власниками-поміщиками;

2)селяни утримували осілість у межах садиби і земельні наділи з наступним викупом чи відробітком;

3)селяни виступали як соціальний суб'єкт земельно-правових відносин лише у складі общини;

4)всебічно мав забезпечуватись фіскальний і казенний інтерес при реорганізації земельних відносин.

Звісно, що за таких умов мала перебудовуватись і система оподаткування у сільському господарстві. Однак суттєвих змін на покращення ситуації зі сплатою податків з сільського населення не відбулось і після проведення першої аграрної реформи. Окрім того, з відміною кріпосного права для селян запроваджуються викупні платежі за землю (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Розподіл землі для викупу та платежів в окремих губерніях України у 1863 р.

Губернії	Відведено землі для викупу на 1 особу, десятин	Розмір викупних платежів на 1 десятину, крб.	Всього платежів з 1 десятини землі, крб.
Київська	2,54	1,56	3,26
Подільська	2,39	1,60	2,52
Волинська	3,97	0,78	1,73-1,98
У середньому в групі	2,97	1,31	2,55

Примітка. Складено та розраховано за даними [618, с. 105].

Причому, за своєчасну сплату платежів, як і загальнодержавних податків та повинностей, що були обов'язковими для сільського населення, відповідальність продовжувала нести община за принципом кругової поруки. Її роль у цьому питанні була надзвичайно великою, оскільки вона могла

продавати майно платників податків, які не сплачували ці платежі, вилучати у них земельні ділянки, а їх самих відправляти на заробітки [331, с. 39]. За такої ситуації селяни потрапляли у пряму залежність від "селянського товариства" (таку назву одержала община після аграрної реформи), а держава одержала необмежену можливість підвищувати у майбутньому податки у сільському господарстві. Тож, ігноруючи кадастровим принципом оцінки землі, уряд почав розподіляти платежі між селянами, виходячи із зростання нетипових показників їхнього добробуту, що лише збільшувало податковий тягар, який до початку нового століття після проведеної аграрної реформи, як пише російський науковець С. А. Нікольський, збільшився у шість разів [304, с. 20]. Так, за підрахунками сучасних вітчизняних економістів величина податкового тягаря у цілому для селян складала 67 %, що в натуральному виразі дорівнювало 2 снопам з кожних трьох [355, с. 233]. Не менш обтяжливим було й оподаткування грошових доходів, які навіть для того часу вважались мізерними, особливо з точки зору тих, хто їх одержував. Тут йдеться про дітей віком 10-12 років, які, будучи підпасичами, одержували за свою працю у рік 5 крб. заробітної плати, з якої утримувалось 2 крб. податку [618, с. 114], що за реальною ставкою складало 40 %.

І все ж, як би це не здавалося дивним, за Положенням 1861 р. для сільського господарства було чітко визначено два строки сплати річних платежів. Зокрема, за перше півріччя вони мали сплачуватись до 1 березня, а за друге – до 1 січня, з відстроченням сплати ще додатково на 15 днів для першого і другого строку. Причому, в окремих періодах селянським товариствам дозволялось навіть встановлювати свої терміни сплати податків у межах граничних строків, передбачених законодавством (за законом 1867 р.), хоча цей порядок не знайшов свого широкого застосування через його недоведення до общин. Дещо покращити становище зі сплатою податків для селян вдалось за допомогою законодавства 1878 р., яким для першого та другого півріччя встановлювались два строки – до 30 червня та до 31 грудня відповідно [317, с. 93]. Безумовно, такий підхід до встановлення термінів сплати податків навіть у ті важкі для сільського господарства періоди його розвитку підтверджує необхідність визнання особливостей у формуванні фінансових ресурсів у цій галузі.

Слід зазначити, що після проведення аграрної реформи (1906 і 1917 рр.) общини втрачають своє значення, що приводить до відміни кругової поруки та скасування з 1 січня 1907 р. викупних платежів. Однак, як зазначає російський економіст М. Я. Залеський, їхнє стягнення з деяких категорій селянства здійснювалось і після скасування. За його ж підрахунками, у бюджеті царської Росії аж до 1916 р. вони все ще передбачались як "звичайні доходи" держави і складали у 1910 р. – 890 крб., у 1913 р. – 1 194 крб., а у 1916 р. – 1 564 крб. [148, с. 12, 13]. Причому, стягнення недоїмки за цими платежами як і за поземельним податком, який також діяв ще з часів царської Росії, було зупинено Циркуляром Наркомфіну від 18 вересня 1918 р. Таким чином, викупні платежі перетворились не лише за змістом, а й за формою у додатковий вид податку, який стягувався з селян без законних на те підстав навіть після їх скасування.

Розглядаючи порядок сплати податків на даному етапі становлення системи оподаткування у сільському господарстві на територіях України, які у різні періоди знаходились у складі інших країн, звертає на себе увагу їх величина та репресивні методи, які використовувались для їх стягнення. Так, на території Борщівського району Тернопільської області, яка перебувала у складі Австро-Угорщини, стягненням податків займалась податкова служба, що знаходилась у районному центрі. До основних платежів, які сплачувало сільське населення у 1907 р. та мало за ними борги, належали грунтовий і домово-клясовий та інші податки. Потрібно зазначити, що не завжди селянин міг самостійно сплатити доведену йому суму, що ставало причиною утворення податкового боргу, який формувався із недоїмки за основним платежем та несплаченої суми пені. Для його стягнення податковим управлінням (урядом) платнику надсилалась "упоминаюча картка" (додаток А), в якій зазначалась належна до сплати сума податку, а також встановлювався чотирнадцятиденний термін для завершення розрахунків та прописувалось застереження, що у разі несплати податків у зазначений строк, заборгованість буде стягнута за рахунок продажу майна. Разом із цим у даному документі наводився витяг із нормативних актів, якими, зокрема, зазначалось, що за збір податків ні збирачеві, ні його представнику не належить ніяка винагорода. Водночас ця картка була одним із документів, який дозволяв уникати податкових репресій з боку екзекутора (особа, яка здійснювала контроль за сплатою податків на селі) на термін її дії, а також у наступних періодах, коли у ній було зроблено запис про погашення боргу.

Серед примусових заходів для стягнення податків найхарактернішим було погашення боргу за рахунок продажу майна платника. Причому, це були найнеобхідніші домашні речі, включаючи навіть постільну білизну. Тож після встановленого строку (14 днів), який відводився для ліквідації недоїмки, погашення податкової заборгованості здійснювалось у примусовому порядку. З *цією метою канцелярія податкової служби направляла боржнику повідомлення* (Едикт) про арешт майна з метою його подальшої реалізації (додаток Б). Такі повідомлення надсилались боржникам на підставі резолюції, яка виносилась канцелярією старости, виходячи із даних податкової служби, що вела облік податків та заборгованості з них. У повідомленнях, які надсилались боржникам, зазначалась кількість та назва майна, що вилучалось для погашення недоїмки, а також вказувалась його вартість. Разом з тим боржнику надавалось виключне право провести самостійний викуп заставного майна. Зокрема, у наведеному повідомленні (див додаток Б), яке було надіслано сім'ї Підскальної М., вказувалось, що реалізація двох подушок вартістю 39 крейцерів (за податкового боргу 14,75 крейцерів (крейцер – австрійська розмінна грошова одиниця, що знаходилась в обігу на західноукраїнських землях у другій половині XVIII – поч. XX ст.)) буде проводитись о 9 год. ранку в управлінні гміни (сільська (селищна) рада) у Скалі (нині смт. Скала-Подільська, Борщівського району Тернопільської області). Таким чином, вартість описаного майна перевищувала податкову заборгованість у 1,5 раза. Однак, за чинного на той час порядку, кошти, що залишались після ліквідації податкової заборгованості та витрат з реалізації, мали повертались платнику податку.

Слід зазначити, що для цієї сім'ї подібними за своєю економічною і соціальною суттю виявились і наступні роки, оскільки повідомлення про примусове стягнення податкової заборгованості за рахунок продажу майна надходили з канцелярії податкової служби у 1911-1912 рр. Зазначене дає підстави для висновку, що прості селянські сім'ї й на інших українських територіях не могли вчасно розраховуватись з податковими зобов'язаннями через великий їх розмір. Тому селянська сім'я щорічно піддавалась податковим репресіям і могла бути позбавлена навіть найнеобхідніших побутових речей, які вилучались для їх реалізації з метою погашення недоїмки.

Подібна ситуація із податковими боргами була характерною й для інших територій України, зокрема Закарпаття, яке знаходилось у складі Чехословаччини. Варто зауважити, що майже 90 % селянських господарств цього краю потрапляли у боргову кабалу до банків та лихварів. У структурі цих боргів певна частина припадала на орендну плату за землю та різного виду штрафів, але найбільшу заборгованість селяни мали зі сплати податків. Достатньо відмітити, що за десятиріччя (1919-1929 рр.), заборгованість сільського господарства зі сплати податків у цьому періоді збільшилась у 13 разів [38, с. 378-379]. Водночас варто зазначити, що податкова політика на українських землях, яка проводилась владою Чехословаччини, була більш поміркованою і виваженою, ніж на західних землях нашої держави, які перебували у складі Австро-Угорщини. Особливо це стосувалось погашення податкових боргів за рахунок майна сільськогосподарських товаровиробників, які були захищені спеціальним законом Чехословаччини "Про тимчасові заходи в експлуатаційному і конкурсному управлінні щодо землеробів (селян)" від 24 лютого 1934 р. № 33 [620]. По-перше, законом заборонялось вилучати майно, яке використовувалось у землеробській діяльності, зокрема техніку та живий інвентар тощо. У той же час Міністерством фінансів пропонувалось більше уваги звертати на дебіторську заборгованість, що виникала внаслідок продажу сільськогосподарської та іншої продукції.

По-друге, цим же законом чітко визначався порядок надання відстрочки сільгоспвиробникам, які повинні були не пізніше, ніж за 14 днів до дати проведення торгів з реалізації майна надати відповідну пропозицію. Причому, у своєму роз'ясненні щодо застосування даного закону тодішній Міністр фінансів Чехословаччини доктор Трапл вимагав від своїх підлеглих, щоб між терміном торгів і врученням повідомлення про їх проведення було завжди більше, ніж 14 днів, що давало б можливість боржнику вчасно подати пропозицію про відстрочку. З цього приводу він писав: "Термін визначених торгів краще провести на день пізніше і забезпечити вчасне вручення повідомлення про торги боржнику таким чином, щоб він мав достатньо часу на підготовку і подання пропозиції про відстрочку" [621].

Отже, сільське господарство України, незалежно від того, під чиєю юрисдикцією знаходилась та чи інша територія, постійно відчувало на собі податковий тягар, який ще й додатково збільшувався через репресивні заходи з боку влади щодо стягнення податкових боргів. Причому, ті об'єкти оподаткування, які були характерні для системи податків сільського

господарства, були явно вираженими і піддавались легкому обліку. Зазначене у певній мірі стосується земельного податку, який майже протягом усіх етапів становлення системи оподаткування сплачувався сільським населенням. Його особливістю якраз і було те, що земельна ділянка, яка вважалась об'єктом оподаткування, не могла бути прихованою від сплати податку.

П'ятий етап становлення системи оподаткування у сільському господарстві припадає на період Центральної Ради, урядів УНР та Української Держави. І хоча суттєвих змін в оподаткуванні сільгоспвиробників у цей час не відбулось, однак потрібно визнати, що молода українська держава лише починала формуватись і всі ті прогресивні ідеї, які виношувались її керівництвом за браком часу не могли бути впровадженими. Мабуть, саме з цих причин уряд Центральної Ради Української держави, по суті, так і не приступив до проведення податкової реформи. Так, у Наказі від 23 квітня 1917 р. ухвалювалось рішення про необхідність національного оподаткування всього українського народу на основі податку з доходів, який мали контролювати фінансові комісії, що створювались у кожному губерніальному комітеті та повинні були направляти кошти до скарбниці Української Центральної Ради. Проте все це залишилось лише декларацією та, як пише сучасний вітчизняний науковець-історик П. П. Гай-Нижник, звелось до банального підсумку: "Mare verborum, gutta rerum" (Море слів, крапля справ) [93, с. 27]. Тому для вирішення фінансових проблем генеральним секретарем фінансів Х. А. Барановським пропонувалось використовувати прогресивне оподаткування доходів на основі порядку, встановленого ще раніше російським урядом, але за зниженими у чотири рази податковими ставками. Однак, у зв'язку з тим, що строки його сплати наступали лише з 1 серпня 1917 р., а гроші були вже потрібні, урядовець рекомендував стягувати кошти авансом з кожної сім'ї у розмірі 3 крб., що викликало дискусію серед членів комісії, які назвали його посімейним збором на зразок російського подушного податку (введеного у свій час Петром І).

Особливо категорично проти такого податку виступили представники сільського населення, які пропонували оподатковувати землю залежно від кількості десятин. У кінцевому підсумку з даного питання було схвалено рішення, що ніякий податок не може бути встановленим без затвердження пленарним зібранням Центральної Української Ради, а Генеральному секретаріатові було надано право брати позики у приватних банківських установ для потреб Центральної Ради. Поряд з цим фінансовою комісією було запроваджено український поземельний податок, яким оподатковувались у 1917 р. усякі землі (селянські, приватних власників, церковні, монастирські, казенні, які здавались в оренду) за ставками у розмірі 10 коп. з десятини. Цим же рішенням на 1917 р. встановлювався разовий заробітний податок, який сплачувався населенням, а також установами та підприємствами, які не оподатковувались податком з доходів та зобов'язані були в установлений день Генеральним Секретаріатом віддавати в Українську Центральну Раду "четвертинку свого денного заробітку" [93, с. 36-44].

Однак, як показала практика оподаткування, за відсутності чіткого державного управління та податкового менеджменту стягнення податків не було

забезпечене належним чином. Більше того, уряд Центральної Ради, по суті, відмовився від встановлених ним податків (на користь загальноросійських), які хоч і недостатньо, але все ж таки формально означали певну фінансову незалежність молодої держави. Окремий виняток становили деякі постанови Генерального Секретаріату Української Народної Республіки, які стосувались порядку сплати коштів та відповідальності за порушення строків розрахунків з державою. Це у повній мірі стосувалось і постанови "Про податкову політику" від 20 грудня 1917 р. № 18, у якій зазначалось: "Усі особи та інституції, котрі до цього часу не уплатили податок з доходів та інших державних податків, а також земських і міських зборів, строк уплати яких скінчився і які тепер лічаться недоплатами (недоїмками), повинні зробити ці виплати у сумах, що не заперечуються платниками, не пізніш як 15 січня 1918 р., коли до цього строку платникам вручено окладні листи або відповідні документи. Винні у невиконанні цього, опріч уплати встановленої пені, притягаються до судової відповідальності по 29-й ст. Карного уставу" [570, с. 51-52].

По суті, у цей час Український уряд зберіг деякі старі податки, змінивши лише їх ставки та запровадив окремі нові, які скасовували попередні, проте все це відбувалось безсистемно та хаотично, виходячи із потреб фінансових ресурсів. Як правило, це були податки, що стягувались з найбільш розповсюджених об'єктів оподаткування, у першу чергу, алкогольних напоїв, а також телефонних апаратів (користування якими свідчило про ознаки розкоші). Тож разом із підвищенням ставок акцизного збору, Центральною Радою було видано Закон "Про промислові та акцизні збори з виробництва та продажу пива" від 1 січня 1918 р., а також уведено податок на вино [302, с. 106]. Разом з цим, законодавчим органом країни 18 січня 1918 року було затверджено Тимчасовий земельний закон, який майже повністю скасовував плату за користування землею, за винятком тих земель, які вважались надлишком поверх встановленої норми. Цим же законодавчим актом запроваджувалось оподаткування надзвичайних доходів, які залежали від природних якостей земельної ділянки, її наближеності до торговельних центрів і шляхів та інших соціально-економічних умов, незалежних від праці цих господарств [93, с. 93].

Однак за час українсько-більшовицької війни 1917-1918 рр. податкова культура платників значно знизилась, а зруйнована економіка вимагала скоріше капіталовкладень, ніж оподаткування. Тож з березня 1918 р. уряд вдається до жорстких репресивних заходів силового характеру щодо встановлення одноразових примусових майнових податків на заможні верстви населення, а також стягнення недоїмки за іншими платежами. Такі жорсткі дії з боку влади змусили представників платників податків, до яких увійшли й сільгоспвиробники, виробити спільне звернення до уряду, у якому окреслено негативний вплив діючого порядку стягнення податків та запропоновано вирішувати питання оподаткування за їх участю. Проте цих заходів виявилось недостатньо, щоб збільшити надходження податків до скарбниці, оскільки стає зрозумілим, що підірвана кризою та російською інтервенцією економіка країни з метою відновлення потребує жорсткої централізації влади, яка з 29 квітня 1918 р. переходить до Української Держави (Гетьманату) [160, с. 136].

Тож із проголошенням Української Держави та з формуванням гетьманського уряду П. Скоропадського ситуація із стягненням та установленням податків дещо покращилась. Характерним для цього періоду стало те, що у країні було утворено Міністерство фінансів, яке займалось проведенням податкової політики та питаннями оподаткування. Причому, у його складі створювались спеціальні департаменти (митних зборів, простих (прямих) і посередніх (непрямих) податків та інші підрозділи), які відповідали за організацію податкової роботи зі стягнення платежів до бюджету. Значна увага податковою службою зосереджувалась на роботі з платниками податків у сільських місцевостях, оскільки, як зазначалось в аналітичних документах того часу: "За час революції населення достеменно відвикло від сплати податі та податків. Слабке надходження їх вимагало створення більш твердої організації їх збору, для чого видано закон про скарбових зборчих і розсильних та особливо про волосних зборчих для сільського населення" [93, с. 141].

Отже, збільшити податкові надходження уряд гетьманату намагався не за рахунок запровадження нових податків та зборів, а внаслідок удосконалення податкової роботи із їх стягнення та підвищення ставок оподаткування, які були встановлені ще царським урядом Російської імперії. Зокрема, законом від 25 травня 1918 р. вдвічі підвищувались ставки кріпосної плати, окремим законодавчим актом збільшувались також ставки гербового збору, було переглянуто й ставки податку з прилюдних вистав та гулянок (Закон від 14 червня 1918 р.), що становив від 5 коп. (з квитків, ціною менше 50 коп.) до 1/5 ціни всього квитка (з квитків, що коштували більше 10 крб.). Також було затверджено Закон про доповнення, відновлення й відміну деяких постанов про прості податки від 30 серпня 1918 р., яким вносились зміни щодо оподаткування нерухомого майна (8 % з середнього чистого прибутку із зазначеного майна), на 50 % підвищувався промисловий податок. Іншими законами збільшувались плата за пломби (20 коп.) та сургуч (15 коп.) поштово-телеграфному відомству, підвищено обкладання телефонних апаратів (до 25 крб.), піднято у півтора раза стягнення з грошових капіталів (з 20 до 30 коп. зі 100 крб. на кожне півріччя). Окремою Постановою від 24 вересня 1918 р. встановлювались нові норми відсоткового збору з промислової худоби та птиці терміном на один рік. Деякі зміни вносились і до термінів (за їх порушення застосовувався штраф до 300 крб.) подання заяв у податкову службу для нарахування податку з доходів громадян, які набували українського підданства [93, с. 143-151].

У системі непрямого оподаткування вводились нові акцизи на вино, чай та підвищувались акцизи на пиво, дріжджі, цигаркові гільзи, тютюновий папір, сірники, продукти нафтопереробки. Значно збільшувався й акциз на тютюн, яким в Україні було засіяно 50 тис. десятин землі [93, с. 166]. Звісно, що за рахунок внесення певних змін у систему оподаткування гетьманським урядом було досягнуто деякої стабільності у мобілізації коштів до бюджету, які почали надходити кожного місяця та у все більших сумах. Однак забезпечити стовідсоткове їх надходження все ж таки не вдалось. Так, навіть найбільші суми доходів (354,9 млн. крб.), які було одержано від цукрової монополії у період гетьманату, становили лише 26,9 % від очікуваної суми. Дещо більшою

виявилась частка виконання бюджету за надходженнями акцизу від тютюну, оскільки за встановленого плану 200,6 млн. крб., фактично було одержано 148,4 млн. крб. [93, с. 169], що склало майже 74 %. Зазначене дозволяє зробити висновок, що навіть у часи постійних змін урядів сільське господарство було активним платником податків та сприяло виконанню дохідної частини бюджетів. І лише після складення Гетьманом повноважень (14 грудня 1918 р.) влада в Українській Народній Республіці (країні було повернуто попередню назву) перейшла до Директорії, яка через іноземну інтервенцію та військові дії не мала можливості забезпечити функціонування системи оподаткування у незалежній державі, а відтак і у сільському господарстві.

Таким чином, система оподаткування у сільському господарстві нашої держави пройшла свій еволюційний шлях та відігравала важливу роль у формуванні доходів на відповідних територіях. Причому, на початкових етапах її становлення сільське господарство було одним із основних платників податків, сплачуючи їх не лише за себе, але й за інших членів суспільства, які користувались податковими привілеями. Сама сплата мала примусовий характер і часто залежала від волі тих, хто її встановлював, що стримувало розвиток сільгоспвиробників та вказувало на суб'єктивний підхід до розподілу податкового тягаря між податкоплатниками. У подальшому формування та розвиток системи оподаткування у сільському господарстві відбувається під впливом податкової політики інших країн, у складі яких знаходилась Україна. Тож особливої уваги у цьому зв'язку потребує наступний етап становлення системи оподаткування у сільському господарстві, більшість якого була зосереджена на території колишнього Радянського Союзу.

3.2. Особливості оподаткування сільгоспвиробників за Радянської доби

Складний і довготривалий процес становлення системи оподаткування у сільському господарстві продовжувався і за часів Радянської доби. Безперечно, що нова політична система, у яку була втягнута й Українська держава після Жовтневої революції (1917 р.), на початку свого створення вимагала інших підходів до визначення економічної сутності податків та порядку їх сплати. На цьому етапі вони мали експропріаційний та конфіскаційний характер, що обумовлювалось потребою у фінансових ресурсах. У цей час практика їхнього залучення через ринковий механізм змінювалась адміністративними методами стягнення, в основу яких було покладено класовий характер. Причому, на початку розбудови молодої держави у країні не було ще навіть утворено нового податкового органу, який міг забезпечити збір коштів за обов'язковими платежами. Тому правом їхнього стягнення у той час наділялись місцеві органи влади, які запроваджували на своїх територіях податки та збори, що мали специфічні об'єкти оподаткування та утримувались у встановленому ними порядку. Зокрема, із загального їхнього переліку у сільській місцевості могло вводитись у дію до 17 видів місцевих податків і зборів [357, с. 23].

Отже, поряд із потребою у фінансових ресурсах виникає необхідність формування відповідної системи оподаткування, яка б забезпечила виконання програмних завдань провладної політичної сили. Для її побудови, як зазначав *відомий економіст того* часу Г. Л. Марьяхін [256, с. 28-29], *необхідно було*, по-перше, ввести нові податки, які б відповідали соціально-класовим і народногосподарським відносинам нової епохи; по-друге, перебудувати ті платежі, стягнення яких продовжувалось після революції; по-третє, посилити контроль за стягненням на місцях контрибуцій, які передбачалось зберегти до побудови нової системи оподаткування, щоб забезпечити регулярне надходження коштів.

Слід зазначити, що одночасно з чинними платежами з окремих прошарків населення, зокрема буржуазії, стягувались і контрибуції, які у цей час починали втрачати свою ефективність через їх безсистемність. Тож з постійно зростаючою потребою нової влади у стабільних грошових ресурсах виникала необхідність переходу до перебудови всієї системи оподаткування, а відтак – до запровадження податків на постійній основі. Одними з перших, що вводились тодішнім урядом, були натуральний і єдиний тимчасовий революційний податок (введений 30 жовтня 1918 р.), які, як і передбачалось, мали бути спрямованими проти "куркулів" на селі, оскільки вони й повинні були його сплачувати у більшому розмірі. Зауважимо, що розподілом останнього на селі займались комітети сільської бідноти, які формували списки платників і визначали його суму за розкладковим принципом, відповідно до майнового положення і доходів кожної особи. Основне завдання в умовах проведення цієї роботи полягало у дотриманні класового принципу, суть якого зводилась до повного звільнення від цього платежу сільської бідноти й частково середнього класу, що оподатковувався за зниженими податковими ставками. В той же час весь тягар оподаткування перекладався на заможні класи. Очевидно, що за такого підходу спостерігався суб'єктивізм щодо справедливого розподілу податкового навантаження, яке могло визначатись не за майновою ознакою, а за кількістю осіб. Це призводило до надмірного оподаткування „середняків" і найбідніших прошарків сільських жителів, на що звертали увагу ще науковці радянської доби [256, с. 34-35; 148, с. 18]. Все це й створювало умови для поділу платників села на дві групи: 1) неоподатковувана частина населення або майже неоподатковувана, яка підтримувала запровадження податку, а відтак – і уряд; 2) оподатковувана група заможних селян та "куркулів", які не сприймали такий порядок оподаткування й, відповідно, не підтримували тодішню владу.

Необхідно зазначити, що із запровадженням нових платежів рішенням фінансової комісії (липень 1918 р.) було скасовано сам термін "контрибуція" [538, с 19; 34, с. 8-9], хоча це суттєво не вплинуло на практику їх стягнення із селян. Адже селянські господарства, окрім революційного податку, у цей же час *сплачували ще й натуральний. За рахунок останнього його ініціатори передбачали* забезпечити державу необхідною кількістю продовольства, сировиною та фуражем. Разом із цими двома податками селяни були зобов'язані здавати зернові культури, що запроваджувалось спеціальним декретом про хлібну монополію.

Причому, при її виконанні або повній сплаті надзвичайного революційного податку сільське населення могло звільнятись від натурального платежу.

Необхідно зауважити й те, що натуральний податок визначався у пудах жита за прогресивними ставками, які диференціювались за різними економічними районами, виходячи із величини посівних площ, наявності худоби у господарстві та з урахуванням членів сім'ї. Неоподатковуваний мінімум, з якого цей вид платежу не стягувався, визначався залежно від кількості десятин землі і голів худоби, необхідних для задоволення потреб сім'ї. Зауважимо, що розроблені на той час прогресивні ставки оподаткування сприяли перекладанню більшої частини податкового тягаря на так звані „куркульські" і заможні верстви населення та звільненню від нього бідняків і малорозвинутих господарств. Окремі сільські мешканці, які за кількістю землі могли забезпечити лише власне споживання, звільнялись від натурального податку, але могли у будь-який момент бути залученими до його сплати за рішенням місцевої влади. Таке рішення могло прийматись за умови, що господарство за своїми доходами або іншими ознаками ставало заможним чи "куркульським".

Поряд з цим звертають на себе увагу ті репресивні заходи, що застосовувались до осіб, які ухилялись від його сплати. Так, за рішенням повітових виконавчих комітетів податок з таких господарств стягувався у подвійному розмірі [256, с. 36; 255, с. 22; 331, с. 77]. Безумовно, даний підхід до оподаткування сільгоспвиробників найхарактерніше відображав суть податкової політики, яка використовувалась у той час як інструмент протидії покращення умов життя сільського населення. Водночас, за допомогою системи оподаткування держава створювала для селян умови, за яких вигідніше було належати до бідняків, ніж підвищувати свій соціальний статус, оскільки будь-яке незначне його підвищення могло призвести до збільшення податкового тягаря.

У продовження до наведеного доцільно нагадати, що разом із натуральними податками сільське населення сплачувало й грошові, зокрема податок з доходу, який був уведений Декретом уряду від 23 вересня 1918 р. з наступними змінами від 27 березня 1919 р. Причому, для бідних верств сільського населення Наркомфіном з 3 квітня 1919 р. встановлювався неоподатковуваний мінімум у розмірі 6 000 крб. Окремий порядок сплати цього податку передбачався для куркульських господарств. Так, одержані ними доходи, які перевищували 48 000 крб. у рік, підлягали безповоротному вилученню [148, с. 21], що вказувало на конфіскаційне оподаткування певної частини доходів сільгоспвиробників.

Характерною особливістю цього платежу став порядок, який використовувався з метою достовірного обкладання усіх наявних доходів та зниження рівня ухилень від його сплати. Так, відповідно до нього, з моменту нарахування податку у доступному місці розміщувались списки із зазначенням у них оподатковуваного доходу та належної до сплати суми платежу. Це сприяло більш повному виявленню джерел і розмірів оподатковуваних доходів. Проте порядок його стягнення мав характерні недоліки, які, скоріш за все, проявлялись не через недосконалість системи оподаткування, а за рахунок

знецінення грошової одиниці. Адже він обчислювався з доходів селян після закінчення року, за рахунок чого був віддалений від фактичної дати їх одержання майже річним періодом. Тож через інфляційні процеси нарахована сума перетворювалась у незначний платіж до бюджету, зменшуючи при цьому, як писав Г. Л. Мар'яхін, саму прогресію [256, с. 38-39]. Все це стало причиною того, що роль та ефективність грошових податків у цьому періоді розвитку системи оподаткування починає різко зменшуватись і, по суті, під час громадянської війни вони почергово відміняються, а на зміну їм запроваджується продрозверстка (1919 р.). Як наслідок цього, окремою постановою уряду від 3 лютого 1921 р. було призупинено стягнення всіх державних і місцевих грошових податків [34, с. 23], а введена продрозверстка звела нанівець натуральний податок, який хоч і не був офіційно відмінений, але вже не міг існувати, оскільки був замінений новим методом заготівлі зерна.

У кінцевому результаті такий стан розрахунків з державою призвів до того, що до кінця громадянської війни система оподаткування була практично знищена й перестала існувати. І лише після закінчення військових дій відбувається поступове її відновлення. Саме у цей саме час продовольчу розверстку замінено новим натуральним податком, який має сплачуватись сільськогосподарською продукцією (1921 р.) [11, с. 12-13]. Причому, з квітня по жовтень 1921 р. спеціальними декретами уряду для сільгоспвиробників додатково запроваджується ряд продовольчих податків на різні види продукції рослинництва та тваринництва, зокрема зернові та олійні культури, картоплю, молочні продукти, яйця, лляне і прядив'яне волокно, тютюн, шерсть, сало, продукти городництва, баштанництва і бджільництва, м'ясо, шкіряну сировину, домашню птицю, пушину тощо [256, с. 47].

Однак така множинність натуральних податків вимагала додаткових адміністративних витрат на їх збір і не сприяла денатуралізації сільського господарства. Адже у цей же час (1921 р.) частка грошової сплати податків, які надходили від селян, складала лише 1-2 % від їх доходів, тоді як потреби сільських територій становили до 50 % від усіх місцевих витрат [357, с. 22].

Звісно, що за таких умов необхідно було змінювати пріоритети у формах розрахунків з державою. З цією метою у сільських місцевостях було введено грошовий подвірний податок (постановою 3 сесії ВЦВК), який міг запроваджуватись центральними органами влади та мав розкладковий характер, а його сума доводилась до кожної губернії. Причому, за підрахунками науковців того періоду, зокрема О. Попової, величина цього податку дорівнювала вартості 1 пуда збіжжя [357, с. 23]. Можна припустити, що із зазначених вище причин у системі оподаткування сільського господарства відбувається значне зменшення кількості продовольчих податків.

Для підтвердження вищенаведеного необхідно зазначити, що саме у цей період відбувається об'єднання 13 окремих видів платежів [588, с. 14] у єдиний, але знову ж таки натуральний податок (1922 р.). Обґрунтовуючи доцільність його запровадження, ініціатори цього заходу звертали увагу на те, що селяни витрачають багато часу на сплату значної кількості дрібних податків, а тому, якщо їх замінити одним натуральним і грошовим збором, то за рахунок економії

часу та сил сільського населення, зиск складатиме не менше 20 % від усієї суми податкових зборів. З цього приводу, один із ідеологів такого оподаткування Ю. Ларін писав: "Це дозволить підвищити оподаткування села на ці ж 20 % без втрати для селян, тобто без збільшення збитку їх господарствам, порівняно з діючим порядком сплати. Лише тепер ці 20 % взагалі пропадають, і не дістаються ні державі, ні селянину... Тому після запровадження такого обкладання вони будуть надходити для загальних державних потреб, у тому числі і селянських. А селу залишатиметься стільки ж, скільки й дотепер, так як усі ці 20 % витрачались даремно" [221, с. 124].

Очевидно, що таке обгрунтування робилось не з метою зменшення податкового тягаря для сільського населення. Зовсім навпаки, тут чітко простежувалась спроба за рахунок скорочення множинності платежів збільшити суму єдиного натурального податку на величину, яка нібито дорівнювала би витратам на їх збір. Тому, навіть з точки зору сучасної системи оподаткування, погодитись з цією позицією було б не можливо. Адже не завжди корисність платежів, які сплачувались селянином державі, дорівнювала витратам, понесеним при їх сплаті. Особливо якщо врахувати те, що через податок вилучались останні кошти або продукти, які були необхідні селянській сім'ї для виживання. Остання, мабуть, погодилась би нести адміністративні витрати, спричинені чинними податками, аби лише не збільшувалась основна їх сума. Причому, з переходом до натурального податку необхідно було враховувати й ті витрати, які характерні для даного виду платежу. Однак якраз цьому не приділялось достатньої уваги, а основний акцент було зроблено на його величині.

Тож законодавчо встановлений єдиний натуральний податок за новим порядком міг сплачуватись різними продуктами (зерновими та олійними культурами, картоплею, сіном і м'ясом) за вибором платників. За еквівалент обміну продуктів, що постачались у рахунок його сплати, для одних районів бралась пшениця, а для інших – жито. Прогресивні ставки натурального податку диференціювались залежно від критеріїв груп, які враховувались при визначенні суми платежу, зокрема, кількості землі на члена сім'ї (11 груп); кількості худоби у господарстві (4 групи); урожайності сільськогосподарських культур (12 розрядів).

Проте, на відміну від 1921-1922 рр., в єдиному натуральному податку 1922-1923 рр. податкові ставки мали більшу прогресію. Це призводило до того, що вища група сільгоспвиробників України відчувала на собі у 8,5 раза більший податковий тягар, ніж податкоплатники нижчої групи (табл. 3.3).

Для порівняння зазначимо, що у системі оподаткування сільського господарства Російської РФСР, для якої діяв цей же порядок, прогресія податкових ставок була більш помірна. Відтак вища група господарств на російській території сплачувала єдиний натуральний податок лише у 3,5 раза більше, ніж нижча. У цілому, платники вищої групи сільгоспвиробників в Україні сплачували натуральний податок у розмірі 24 % від валової продукції, що складало більше третини умовно-чистого доходу. Причому, у розрахунку на одну особу та одне господарство, у вищій групі платників податок був у 70-120 разів більшим, ніж у нижчій [53, с. 105].

Слід зазначити, що у цей період часу на селі дещо змінюється податкова політика. Загалом вона вже спрямовувалась не на пряму експропріацію "куркулів", як це простежувалось у механізмі стягнення єдиного тимчасового революційного податку, а передбачала використання податкових важелів з метою обмеження їхніх накопичень та регулювання економічної діяльності з подальшим їх усуненням з господарського обороту. Цьому сприяли й відповідні рішення, прийняті XII з'їздом РКП(б) (1923 р.), зокрема "Про податкову політику на селі". Тож для їх виконання всі види податків у сільській місцевості були об'єднані в єдиний сільськогосподарський податок, який у перший рік введення міг сплачуватись як грошима, так і у натуральній формі. Походження назви "єдиного податку", на думку його прихильників, давало підстави сподіватись на те, що, крім нього, інші збори з сільського господарства, стягуватись не будуть [308, с. 11].

Таблиця 3.3

Частка єдиного натурального податку для сільськогосподарських підприємств Української РСР та Російської РФСР у 1922-1923 рр. (%)

Групи господарств по забезпеченню землі на одну особу, десятин	Відсоток податку до валової продукції		
	за діючою системою в Українській РСР	за діючою системою у Російській РФСР	Відхилення (+; -) відсоткових пунктів
До 0,25	2,9	5,0	-2,1
Від 0,26 до 50	6,4	8,1	-1,7
Від 0,51 до 0,75	8,9	10,6	-1,7
Від 0,76 до 1,00	9,9	11,8	-1,9
Від 1,01 до 1,25	9,7	12,5	-2,8
Від 1,26 до 1,50	9,8	12,5	-2,7
Від 1,51 до 2,00	12,4	12,5	-0,1
Від 2,01 до 2,50	13,7	14,4	-0,7
Від 2,51 до 3,00	16,8	16,5	0,3
3,01 і більше	24,2	17,1	7,1

Примітка. Складено та розраховано за даними [53, с. 105].

Звісно, що така точка зору на той час була виправданою, оскільки за допомогою неї можна було нівелювати негативний вплив податків на сільське населення, яке повинно виховуватись у новому суспільстві, для якого вони вже мали бути неприйнятними. Мабуть, з цих причин у попередніх назвах платежів, як і у наступних, цей термін продовжував неодноразово застосовуватись (єдиний тимчасовий революційний податок, єдиний натуральний податок, єдиний сільськогосподарський податок тощо).

Однак, як показала практика, дана ідея не знайшла свого підтвердження, оскільки сільгосппродаток був далеко не єдиним, який сплачували сільгоспвиробники. Причому, у рік його запровадження перевагу було надано грошовій формі сплати, яка в Українській РСР склала у той час 73,1 % (в СРСР 62,3 %) проти 4,0 і 22,9 % (в СРСР 15,5 % і 22,2 %), що припадали на розрахунки облігаціями хлібної позики і натуральні поставки відповідно [148, с. 47; 256; с. 53].

Тут доцільно зауважити, що з введенням єдиного сільськогосподарського податку його ініціаторами передбачалось залучити до бюджету біля 400 млн. крб. грошовими коштами. Однак, як показали результати роботи, у перший рік його функціонування з сільгоспвиробників вдалось зібрати майже у 1,5 раза менше (275,3 млн. крб.), ніж планувалось. Можна припустити, що однією з причин невиконання податкових надходжень була складність в обчисленні цього платежу. Варто лише нагадати, що з метою диференціації податку чинним на той час порядком обчислення передбачалось 9 груп землекористувачів, у яких він вираховувався залежно від забезпеченості члена сім'ї ріллею (від 0,25 до 3 десятин і більше (1 десятина ? 1,09 га)) та урожайності сільськогосподарських культур, зібраних із цих земель. З цією метою для різних величин урожайності було встановлено 11 розрядів, за допомогою яких відбувалось додаткове коригування остаточної суми, що підлягала сплаті. Також окремо запроваджувались 4 групи для визначення податку у тваринництві, які відрізнялись одна від одної за кількістю худоби, що обліковувалась у селянському господарстві (1-ша група без наявності худоби і 4-та група більше 4 голів) [148, с. 45-47], що також впливало на остаточну величину податкового зобов'язання.

Звісно, що за такого складного нарахування податку, яке діяло у той час, працівникам податкової служби необхідно було мати відповідну кваліфікацію. Останнє, мабуть, і було однією із причин, яка не могла не позначитись на обсягах бюджетних надходжень, хоча, за підрахунками російських науковців, у 1923-1924 рр. єдиний сільськогосподарський податок становив біля половини всіх податкових надходжень бюджету проти 2,5 % поземельних податків, зібраних у 1913 р. [283, с. 21].

Загалом, починаючи з 1924/25 бюджетного року, єдиний сільськогосподарський податок став сплачуватись лише у грошовій формі за ставкою 5 % від доходу з кожного двору. Причому, для колективних господарств було запроваджено особливу пільгу, що дозволяла зменшувати нараховану суму податку на 25 %, яку не могли використати інші аграрні товаровиробники. Тобто, уже в цей час держава стала створювати нерівні податкові умови для різних форм власності, віддаючи перевагу у цій справі колективному господарюванню. Серед інших особливостей, які були характерними для сільгоспвиробників, слід виділити ті, що стосувались встановлення чотирьох строків сплати. Їх уведення давало можливість державі зберегти значимість даного платежу, оскільки саме у цей період відбувається знецінення грошової одиниці, що, безперечно, позначалось і на доходах бюджету.

Роблячи загальний висновок про особливості обчислення єдиного сільськогосподарського податку, необхідно визнати, що як на початку його запровадження, так і в наступні роки відбувався постійний пошук оптимальної податкової бази. Причому, якщо у перший рік його функціонування за об'єкт оподаткування було взято площу ріллі та посівів, то, починаючи з 1924 р., додатково до нього стала включатись робоча і велика рогата худоба, коні, верблюди та віслюки.

У подальшому окремою постановою (Ради Народних Комісарів СРСР від 27 травня 1924 р.) затверджувались прогресивні ставки, які

диференціювались за 9 розрядами та зростали у залежності від величини площ сільськогосподарських угідь. Цим же документом встановлювались норми перерахунку худоби та 1 десятини сіножатей в оподатковувану площу землі. За даними табл. 3.4 видно, що за наявності у господарстві 1 корови, 4 десятин землі та 4 членів сім'ї, за віднесення цього платника до першого податкового розряду, сума єдиного сільськогосподарського податку у всіх губерніях Української РСР, у розрахунку на 1 десятину, знаходилась у межах від 0,43 крб. (Донецька губернія) до 2,74 крб. (Харківська губернія). Однак за збільшення у господарстві худоби до 4 голів, землі до 8 десятин та при 6 членах сім'ї, з віднесенням платника до 9 податкового розряду величина єдиного сільськогосподарського податку у розрахунку на одиницю площі оподатковуваної землі різко зростала з 5,13 крб. (Чернігівська губернія) до 7,91 крб. (Подільська губернія). Завдяки такому оподаткуванню селянські господарства, які мали більше землі та худоби, відчували на собі важчий податковий тягар, що ставало причиною їхнього подрібнення з метою зменшення податкового навантаження.

Таблиця 3.4

Нарахування єдиного сільськогосподарського податку у губерніях Української РСР на 1924-1925 рр.

Губернії	Коефіцієнт переведення худоби в оподатковувану площу ріллі		Оподатковувана площа ріллі, дес.	Розряди по оподаткуванню	Сума податку*, крб.			Разом податку, крб.	Припадає податку на одну десятину, крб.
	За наявності однієї голови	При наявності 4 голів і більше			За першою ставкою оподаткування	За другою ставкою оподаткування	За третьою ставкою оподаткування		
Подільська	0,6	0,9	4,6	1	1,00	6,00	2,76	9,76	2,12
			11,6	9	3,60	22,05	66,08	91,73	7,91
Київська	0,75	1,0	4,75	1	0,8	5,40	3,10	9,30	1,96
			12,0	9	3,45	21,15	64,20	88,80	7,40
Полтавська	0,6	0,9	4,6	1	0,7	5,40	1,80	7,90	1,72
			11,6	9	3,15	27,90	58,24	89,29	7,70
Харківська	0,6	0,9	4,6	1	0,90	9,00	2,70	12,60	2,74
			11,6	9	3,45	36,45	68,32	108,22	9,33
Чернігівська	0,75	1,0	4,7	1	0,80	3,24	–	4,04	0,86
			12,0	9	5,40	29,40	26,70	61,50	5,13
Волинська	0,75	1,0	4,75	1	1,40	4,68	–	6,08	1,28
			12,0	9	6,00	29,40	31,20	66,60	5,55
Одеська	0,75	1,2	4,75	1	0,6	2,75	–	3,35	0,71
			12,8	9	4,20	26,40	37,24	67,84	5,30
Донецька	0,7	1,6	4,7	1	0,40	1,62	–	2,02	0,43
			14,4	9	4,20	14,85	69,69	88,74	6,16
Катеринославська	0,9	1,4	4,9	1	0,60	2,90	–	3,50	0,71
			13,6	9	4,80	20,70	73,20	98,70	7,26

Примітка. Складено та розраховано за даними [396, с. 13-17].

* Без урахування надбавки на місцеві потреби.

Починаючи з 1926 р., сільськогосподарський податок було значно перебудовано. З цього часу до об'єктів оподаткування стали включатись нові джерела доходів селянських господарств (виноградарство, бджільництво, садівництво, городництво, неземлеробські заробітки і т. ін.) [34, с. 33]. Причому, за нових умов оподаткування податок став обраховуватись, виходячи із середньої норми доходності господарств. Разом із цим було змінено шкалу податкових ставок, за якою різко збільшувалась їхня прогресія. Тут доцільно зауважити, що для їх практичного застосування у цей час на території Української РСР було запроваджено спеціальний експеримент, за допомогою якого відбувалась їхня апробація. Адже, за пропонованого порядку сплати податку податкові ставки вже встановлювались у цілому на господарство із застосуванням неоподатковуваного мінімуму у розмірі 20 крб. (табл. 3.5). Із цього можна зробити висновок, що при зі зміною системи оподаткування у сільському господарстві, навіть у ті важкі часи робились спроби виявити її вплив на податкоплатників.

Таблиця 3.5

Ставки єдиного сільськогосподарського податку для господарств Української РСР на 1926 р.

Дохід у розрахунку на одне господарство, крб.	Ставки оподаткування, %	Податок, крб.
До 20	Не оподатковується	0
Від 20 до 25	4 % із суми, що більша 20 крб.	0,2
Від 25 до 100	8 % із суми, що більша 25 крб.	6,2
Від 100 до 200	14 % із суми, що більша 100 крб.	20,2
Від 200 до 350	18 % із суми, що більша 200 крб.	47,2
Понад 350	24 % із суми, що більша 350 грн.	47,2 + 0,24 з кожного наступного карбованця

Примітка. Складено та розраховано за даними [256, с. 96].

У цілому, єдиний сільськогосподарський податок, який справлявся за порядком обчислення, визначеним на 1926/27 р., на думку деяких економістів того періоду, повністю себе виправдав. Мабуть, з цих причин він суттєво не перебудувався і у 1927/28 р., за винятком тих незначних змін, які були спрямовані на збільшення його регулюючої функції. Це стосувалось і неоподатковуваного мінімуму, який встановлювався вже не на одну людину (їдця), а на господарство з урахуванням їхньої загальної чисельності. За наявності у селянських господарствах 1-2 осіб, із суми, яка оподатковувалась віднімалось 90 крб., 3-4 – 100 крб. і за 5 осіб та більше – 110 крб. Тож, за підрахунками одного з економістів радянської доби Г. Л. Мар'яхіна, у цей рік від даного податку було звільнено 37,8 % від загальної кількості селянських господарств, а колективні господарства, внаслідок встановлених для них знижок, зменшили його на 48 % від передбачуваної суми [256, с.98].

Тут необхідно зазначити, що з початком колективізації (1928-1929 рр.) у системі оподаткування сільського господарства відбуваються суттєві зміни, які спрямовані на більш обтяжливе оподаткування так званої „куркульсько-заможної" частини населення. У цей період для даної категорії осіб скасовується нарахування

податку за середніми нормами дохідності та запроваджується порядок, за якого для обчислення суми платежу враховувався фактичний дохід, який, за рахунок більшої достовірності, значно збільшував податковий тягар, що вказувало на створення неоднакових умов для суб'єктів оподаткування. Зрозуміло, що за таких умов дані господарства позбавлялись права на застосування будь-яких податкових пільг. Поряд з цим для інших заможних господарств використовувались додаткові податкові ставки у розмірі від 5 до 25 %, які застосовувались до доходів, визначених за відповідними нормами [255, с. 28]. Та й, як стало зрозуміло пізніше, верхня межа цієї ставки й сам порядок оподаткування почали використовуватись у майбутньому і в інших наступних податках, що функціонували у сільському господарстві. Однак у той час це відповідало завданням, що ставились перед системою оподаткування, яка мала сприяти становленню крупного колективного сільськогосподарського підприємства.

На нерівномірність обкладання сільгоспвиробників та їх залучення у колективні господарства через систему оподаткування у той період вказують і результати досліджень інших науковців, що добре видно на прикладі єдиного сільськогосподарського податку. Так, у 30-х роках XX ст. у структурі його сплати найбільша частка припадала на одноосібні (61,7 %) і "куркульські" господарства (14,2 %), тоді як на колгоспи та господарства колгоспників відповідно лише 16,5 і 7,6 % [256, с. 134]. Це логічно, адже, на відміну від приватних, для колективних господарств вводився дещо інший порядок його нарахування, який сприяв зменшенню загальної суми платежу. У кращих податкових умовах знаходились й самі колгоспники, які сплачували цей податок лише з доходів, одержаних від особистого підсобного господарства. Причому, завдяки наданим пільгам членам колгоспів від оподаткування також звільнялись їхні доходи, отримані за трудоднями, які в Україні почали нараховуватись з 1931 р. (82,6 % всіх колгоспів, а по господарствах, які обслуговувались МТС, частка розрахунків за трудоднями склала 92,5 %) [330, с.196].

Слід зазначити, що з проведенням податкової реформи у 1930 р. у нашій країні значно зменшилась кількість податків (табл. 3.6), але єдиний сільськогосподарський й надалі залишався основним платежем для сільгоспвиробників (додаток В). Причому, з цього часу значно зростає частка платежів державних і кооперативних підприємств у доходах бюджету за одночасного її зменшення для населення (з 8,8 % у 1931 р., до 4,1 % за 1936 р.) [34, с. 11].

Таблиця 3.6

Основні податки після реформи 1930 р.

№ п. п.	Найменування податків	Платники податків
1.	Податок з обороту	Підприємства державного і кооперативного сектора
2.	Податок з доходів кооперації	Усі види кооперації, крім колгоспів
3.	Податок з доходів населення	Усе населення, яке мало доходи, крім селянства
4.	Податок на надприбутки	Приватний сектор
5.	Сільськогосподарський податок	Колгоспи, колгоспники, одноосібні селянські господарства
6.	*Єдине державне мито*	Населення, державні та кооперативні підприємства

Джерело: [256, с. 134].

Проте й після проведення податкової реформи увага з боку держави до платежів українського сільгоспвиробника не зменшується. Так, якщо у другому півріччі 1931 р. сума платежів від сільських місцевостей колишнього СРСР становила 2 675 млн. крб. [325, с. 7, 37-39], то частка українського села у цьому обсязі складала 23,96 % [148, с. 98]. Причому, основний податковий тягар з його сплати знову припадав на "куркульські" та одноосібні господарства. Зокрема, перші з них, за одержаних доходів у межах 1 500-7 000 крб., повинні були сплатити 1 590-11 340 крб. всіх податків (сільськогосподарського податку, культзбору та добровільного збору із самооподаткування), що становило від 105,9 до 162,0 % від одержаної суми доходу [148, с. 97]. У найбільш загальному вигляді величину нарахованого податку для різних категорій сільгоспвиробників характеризують дані табл. 3.7.

Суттєво не змінились умови для сільськогосподарських товаровиробників зі сплатою податків і у 1932 р. Так, за даними Держплану колишнього СРСР, у цьому році сільгосппродаток у розрахунку на одне господарство відповідно складав, зокрема для колгоспників (включаючи платежі колгоспу) – 13,7 крб., одноосібників – 27,5 крб. і так званих "куркулів" – 350 крб. [34, с. 67].

Таблиця 3.7

Нарахування сільськогосподарського податку для різних категорій платників у 1931 р.

Для колгоспників			Для одноосібних господарств			Для "куркульських" господарств		
Розмір доходу, крб.	Обчислено податок, крб.	Реальна ставка податку, %	Розмір доходу, крб.	Обчислено податок, крб.	Реальна ставка податку, %	Розмір доходу, крб.	Обчислено податок, крб.	Реальна ставка податку, %
100,00	4,50	4,5	100,00	6,25	6,25	100,00	20,00	20,0
200,00	13,50	6,75	200,00	18,75	9,4	200,00	40,00	20,0
300,00	26,50	8,8	300,00	39,75	13,3	300,00	60,00	20,0
400,00	43,50	10,9	400,00	64,75	16,2	400,00	80,00	20,0
500,00	65,50	13,1	500,00	92,75	18,6	500,00	100,00	20,0
600,00	92,50	15,4	600,00	120,75	20,1	600,00	130,00	21,7
700,00	119,50	17,1	Понад 600,00	120,75 + 30% із суми, що перевищує 600 крб.	–	700,00	160,00	22,9
Понад 700,00	119,50 + 30 % із суми, що перевищує 700 крб.		–	–	–	1 000,00	280,00	28,0
–	–	–	–	–	–	3 000,00	1 280,00	42,7
–	–	–	–	–	–	6 000,00	3 080,00	51,3
–	–	–	–	–	–	Понад 6 000,00	3 080 крб. + 70 % із суми, що перевищує 6 000 крб.	–

Примітка. Складено та розраховано за даними [148, с. 95].

Аналогічну ситуацію можна було спостерігати у 1933 р., коли частка одноосібних господарств уже становила 32,4 %, а "куркульських" лише 0,3 % від загальної кількості сільгоспвиробників. Проте величина нарахованого єдиного сільськогосподарського податку для цієї категорії платників, відповідно, складала 58,2 % та 8,4 % від загальної його суми [256, с. 147]. Звісно, що цьому сприяла й відповідна податкова політика, яка проводилась у той період у сільському господарстві. Адже, у чинних на той час урядових документах (постановах ЦВК і РНК СРСР від 31 травня 1934 р., від 31 травня 1935 р., 20 липня 1936 р. і 7 серпня 1937 р.) прямо зазначалось, що сума вказаного платежу з одноосібних господарств, в усіх випадках, має бути більшою, але не менш, ніж на 25 % у порівнянні із тією, яка нараховується у даній місцевості колгоспникам [34, с. 78].

Не меншої уваги заслуговує й податок з обороту, який був уведений постановою ЦВК РНК СРСР від 2 вересня 1930 р. та об'єднав у собі 54 окремих платежі й функціонував у нашій державі аж до початку 1992 р. Тож на початку його включення у систему оподаткування сільськогосподарські підприємства, які проводили реалізацію продукції сільського господарства (як власного виробництва, так і придбаної у колгоспників) через колгоспні магазини, ларьки, палатки, сплачували цей платіж щомісяця не пізніше 5 числа за ставкою 3 % від валової виручки, одержаної цими підрозділами за минулий місяць [34, с. 50]. Його запровадженню сприяла й позиція науковців, більшість із яких, власне, підтримувала даний платіж. Зокрема, на думку А. Соколова, податок із обороту, як особлива форма універсального акцизу, може бути виправданий не лише з фіскальних, але й з народногосподарських міркувань (можливістю проведення у ньому диференціації оподаткування за окремими товарами з метою більш правильного перерозподілу продуктивних сил). При цьому, перевагою податку з обороту, як зазначав учений, є те, що він утримується з обороту лише після того, як його здійснено, або інколи з обороту, що попередньо нараховується для майбутнього податкового періоду, а тому він не може ніякою мірою гальмувати ні торгівлю, ні, тим паче, виробництво. У той же час сплата певного відсотка з ціни товару представляє собою таку форму податку, яка здається дуже простою і зручною для кожного продавця [537, с. 79].

Тут треба зазначити, що й серед сучасних науковців велась полеміка щодо податку з обороту навіть перед його виключенням із системи оподаткування нашої держави. Так, на думку вітчизняного економіста, професора В. П. Вишневського, хоч він і називався податком, але за економічним змістом таким не вважався. Адже у радянському фінансовому праві він характеризувався як одна з форм розподілу державою належного їй чистого доходу, створеного у сфері матеріального виробництва. Тож, оскільки власником підприємств була держава, то й при внесенні цього платежу до бюджету, переходу права власності не відбувалось [73, с. 14, 15]. Останнє, мабуть, й дає вченому підставу не відносити його до податків. Тому, погоджуючись з наведеною думкою (оскільки вона грунтується на нормах фінансового права), все ж таки зауважимо, що не у всіх випадках дане правило дотримувалось. Це особливо стосувалось відносин з бюджетом колективних

сільськогосподарських товаровиробників. Як видно із наведеного вище, колгоспи також залучались до його сплати, не зважаючи на те, що вони за своєю назвою мали відноситись не до державної форми власності.

Однак навіть за такої, здавалося б, полемічності, не можна не помітити й тих переваг, які були характерними для податку з обороту. Особливо це стосувалось його ролі у формуванні доходів бюджету (біля 22 % у 1987 р.). Так, виконуючи основні функції в утворенні централізованого фонду фінансових ресурсів країни, та впливаючи на розвиток економіки, даний платіж був ще й стабільним джерелом доходів держави. Причому, на думку російського економіста А. В. Бачуріна, ця перевага проявлялась не лише у строках сплати податку, але й у надійності та гарантованості надходження коштів до бюджету [26, с. 243]. Важливо зазначити й ту стабільність, що була властива даному платежу, оскільки перегляд ставок оподаткування здійснювався лише один раз у п'ять років. Причому, при їх затвердженні фінансовими органами враховувалось, щоб для кожного товару, на який вони встановлювались, дотримувався рівень рентабельності у межах 15-17 %, а для нових видів продукції – не менше 15 та не більше 30 % [105, с. 76-77].

Звісно, з посиленням ролі ПДВ відпадає необхідність у податку з обороту, який, крім зазначених переваг, мав властиві йому недоліки. По-перше, він не сприяв міжнародній торгівлі, оскільки імпортер на міг знати, яка величина податку ввійшла у ціну товару. Це стало особливо важливим на етапі переходу до ринкових відносин та у ринкових умовах функціонування економіки.

По-друге, податок з обороту був однією з причин підвищення ціни продукції, що яскраво спостерігалось при запровадженні різних ставок оподаткування, за допомогою яких було можливо збалансовувати попит і пропозицію. Зрозуміло, що у ринкових умовах ця роль уже відводилась ринку, а сам податок повинен був бути нейтральним по відношенню до всіх товарів.

Повертаючись до періоду податкової реформи (1930), необхідно зазначити, що, крім уже названих платежів, у сільському господарстві сплачувався також єдиний тимчасовий податок, який обчислювався як за твердими, так і прогресивними ставками оподаткування. Загалом, він став додатковим збором для платників сільськогосподарського податку. Причому, сам механізм оподаткування суттєво не відрізнявся від тих, що були властивими на той час іншим платежам, оскільки у ньому також простежувався класовий підхід до оподаткування сільського населення. Так, якщо за твердими податковими ставками, встановленими для селян-одноосібників, сума єдиного тимчасового податку складала від 15 до 20 крб., то за прогресивною шкалою він уже становив від 100 до 175 % нарахованого сільгосподатку, але не менше 25 крб., тоді, як з так званих "куркульських" господарств, – 200 % відповідно. Його характерною особливістю було й те, що, починаючи з 1934 р., ним стали оподатковуватись доходи, одержані не лише від ведення сільського господарства, але й з інших об'єктів, які не обкладались до цього часу сільськогосподарським податком [256, с. 148].

Серед інших платежів, які сплачувало сільське населення після реформування системи оподаткування, починаючи з 1931 р., слід виділити збір на потреби

житлового й культурно-побутового будівництва. Його сума також залежала від величини сільськогосподарського податку (додатково до якого він нараховувався) та соціального положення платників. Тож, як і для вищенаведених платежів, більші податкові ставки передбачались для "куркульських" і одноосібних господарств (75-200 % від сільгоспподатку, сплаченого за попередній рік), тоді, як господарствам колгоспників, зазначений збір нараховувався лише у твердих сумах, що коливались від 5 до 10 крб. і від 10 до 40 крб. (в залежності від відсутності або наявності неусуспільнених доходів) [34, с. 80-81].

Така ситуація, що склалась у той час у системі оподаткування сільського господарства, безперечно, вказувала на дискримінаційний характер по відношенню до сільгоспвиробників, господарства яких не відносились до колективних. І лише з відміною у 1936 р. сільськогосподарського податку для колгоспів (крім сільського населення), які з цього часу стали сплачувати податок з доходів, було скасовано й спеціальний порядок оподаткування "куркульських" господарств [256, с. 160]. Однак, як свідчить статистика, у цей період їх уже залишилась незначна кількість. Адже внаслідок виконання програми колективізації основними товаровиробниками у сільському господарстві вже стали колгоспи, які на початок 1938 р. становили 93 % від функціонуючих господарств та займали 99,1 % усіх посівних площ [34, с. 82]. Тож основне завдання податкової політики, яка була спрямована на сприяння розвитку цієї форми власності, й надалі залишалося незмінним. Це особливо добре було видно навіть із тих термінів, які встановлювались для вступу у колгоспи. Так, для товариств із спільного обробітку землі (доходи яких оподатковувались за ставкою 4 %), які увійшли у структуру сільськогосподарської артілі до першого строку сплати податку з доходів (до 1 березня), встановлювався порядок, за якого оподатковуваний дохід обкладався за податковою ставкою у розмірі 3 % [34 , с. 64]. Зовсім іншу суму мали сплачувати ті платники, які не дотримались цієї вимоги, оскільки для них величина податку збільшувалась уже на 25 % [255, с. 49]. Тобто за рахунок такої податкової політики значно прискорювався процес вступу сільгоспвиробників до колективних форм господарювання.

Майже у подібних податкових умовах знаходились й одноосібні селянські господарства. Передусім це стосувалось запровадження Верховною Радою СРСР від 21 серпня 1938 р. спеціального державного податку на коні. Цікавим було й обгрунтування, яке виправдовувало його введення. Зокрема, як зазначалось у Законі від 21.08.1938 р.: "У зв'язку з тим, що, за свідченням колгоспників, коні в одноосібних господарствах використовувались не лише для сільськогосподарських робіт, а з метою спекулятивної наживи поза своїм господарством, Верховна Рада СРСР, йдучи назустріч побажанням колгоспників, постановляє: ввести податок на коні з одноосібних господарств" [310]. Зауважимо також і на те, що у механізмі його дії якнайкраще проявлялась ідея залучення селян до колгоспів. Так, одноосібники, які ставали їх членами до строку розрахунків із державою з вказаного платежу (тобто до 15 жовтня) і передавали у ці ж колективні сільськогосподарські підприємства своїх коней, мали право звільнятись від його сплати.

Дещо інший порядок встановлювався для селян, які не виконували зазначені вимоги. Тож з метою оподаткування такі податкоплатники розподілялись на дві групи залежно від розміру доходів, одержаних від використання коней, причому така величина доходу визначалась обласними виконавчими комітетами за відомими їм правилами, які мали право відносити одноосібників до тієї чи іншої групи. Та й для колишніх республік СРСР цей податок також не був однаковий, бо вони аналогічно були розділені на дві групи. Першу групу складала Українська, Білоруська РСР і Російська РФСР (за винятком деяких областей і автономних республік), а другу – решта території СРСР. Найбільші ставки оподаткування встановлювались для республік першої групи (від 400 до 800 крб., тоді як для другої вони складали лише 275-550 крб.).

Окрім того, для цих двох категорій платників Української РСР передбачались окремі ставки оподаткування, які також залежали від кількості коней та збільшувались залежно від їхньої кількості. Зокрема, за умови віднесення обласним виконавчим комітетом господарства селянина-одноосібника до першої з них, останньому необхідно було сплатити 400 крб. за одного коня та по 700 крб. – за кожного наступного. Селянські одноосібні господарства, які належали до другої групи податкоплатників, сплачували цей податок за підвищеними ставками, які за аналогічних умов становили відповідно 500 і 800 крб. [310].

Узагальнюючи зазначене вище, зауважимо, що й у цьому податку спостерігався суб'єктивний підхід до визначення податкової ставки. Очевидно, що її розмір залежав від особи, яка могла не оцінити реально фінансовий стан платника податку та віднести його до групи з підвищеною нормою оподаткування. Відсутність прозорості та чіткості у розподілі платників податків на відповідні категорії дозволяла підвищувати кількість об'єктів оподаткування. Проте, як нами зазначено вище, такий зміст податкової політики на той час відповідав самій ідеї колективізації. Зрозуміло, що перша мала слугувати останній, будучи, до того ж, ефективним інструментом у регулюванні цих процесів тодішньою владою. Тому можна зробити припущення, що саме завдяки такому розподілу податкового тягаря у системі оподаткування сільського господарства порушувались не лише основні податкові принципи, але й зароджувалось зневажливе ставлення сільгоспвиробників до самої ідеї оподаткування. Мабуть це і стало однією з головних причин важкого сприйняття сільським населенням запровадження нових видів податків на початку 90-х років XX ст.

Отже, із завершенням колективізації сільського господарства колгоспи залишались платниками податку з доходів, який ними сплачувався аж до кінця 80-х – початку 90-х років XX ст. Тож, із його включенням до системи оподаткування, дещо збільшилось й податкове навантаження для сільгоспвиробників, що простежувалось уже у 1936 р. (рік введення податку на доходи колгоспів). На це вказували і результати досліджень деяких економістів радянської доби. Так, якщо у перший рік справляння даного платежу у середньому на один колгоспний двір припадало 969 крб. валового

доходу, із якого грошові надходження становили 504 крб., то нарахований з них податок складав 29 крб. проти 15 крб. сільгосппродатку, сплаченого у 1935 р. [255, с. 43]. Причому, за підрахунками радянського економіста М. Богачевського [34, с. 63, 64], сплата цього податку у розрахунку на площу угідь також суттєво відрізнялась від попередніх років. Зокрема, для розрахунків із державою у 1936 р. було спрямовано 39,2 % (в 1935 р. – 64,0 %) доходу, одержаного з реалізації зернових культур; 20,2 % (в 1935 р. – 3,9 %) із технічних культур; 10,5 % (в 1935 р. – 10,3 %) із садів, баштанів і городів; 7,2 % (в 1935 р. – 8,5 %) від неземлеробських доходів та 11,5 % (в 1935 р. – 13,3 %), отриманого від продукції тваринництва.

Із наведених даних очевидно й те, що окремі доходи, одержані колгоспами із деяких видів сільськогосподарської продукції, скоріш за все, належали до витрат, що забезпечували їхнє внутрішнє виробниче споживання. Це стосувалось сінокосів, іншої продукції рослинництва, яка за спеціальним порядком перераховувалась у дохід, що оподатковувався у загальноприйнятому порядку. Причому, при оподаткуванні доходів, одержаних від реалізації продукції тваринництва, ця обставина не враховувалась, що, по суті, сприяло подвійному нарахуванню податку з однієї й тієї ж податкової бази. І це при тому, що витрати тваринницьких колгоспів на утримання їхньої худоби складали від 20 до 50 % всього валового доходу [255, с. 45], з якого значна частка була одержана від продукції рослинництва власного виробництва. Відтак, за такого оподаткування у сільському господарстві спостерігався нерівномірний розподіл податкового тягаря за наявності різних виробничих галузей.

Поряд із цим вимагала свого удосконалення й оцінка сільськогосподарської продукції, що перераховувалась у грошові доходи господарств. Адже, для зернових культур вона проводилась за державними заготівельними цінами, які були меншими від фактичних, тоді як інша її частина оцінювалась за вищими розцінками. В одному випадку це призводило до *заниження валового доходу, а в іншому, навпаки, до його завищення*. Тому у цей період необхідно було розробити новий порядок встановлення об'єкта оподаткування та змінити підходи до визначення оподатковуваного доходу за рахунок виключення з нього виробничих витрат, особливо тих, що займали значну частку у загальних доходах господарств.

Відповідно до зазначених завдань з 1941 р. у механізмі нарахування й сплати податку з доходів колгоспів вводяться зміни, які діяли й у повоєнний період, включаючи його збільшення та уніфікацію у роки Великої Вітчизняної війни. Проте, оподаткування колгоспів, яких в Україні на початок війни нараховувалось біля 28 тисяч, що об'єднували 96 % селянських господарств і 99,8 % посівних площ [330, с. 220], суттєво не змінилось. Зокрема, за даними табл. 3.8 видно, що ставки оподаткування диференціювались залежно від особливостей розподілу й реалізації продукції та джерел одержання доходу. Це у повній мірі стосувалось продукції, яка видавалась у рахунок трудоднів. Тож після її оцінки одержаний дохід колгоспів оподатковувався за ставкою 12 %, тоді як при її реалізації державі, за аналогічних умов, податок утримувався у розмірі 6 %.

Безумовно, що за рахунок цього створювались пільгові умови для продажу продукції державі по контрактації і державних закупках. На недосконалість системи оподаткування у сільському господарстві у той час вказував й збережений порядок обкладання доходів, одержаних від продукції, використаної на внутрішньогосподарські потреби.

Таблиця 3.8

Оцінка натуральної продукції при оподаткуванні доходів колгоспів у 1941-1949 рр.

Види доходів	Порядок оцінки продукції	Ставки податку, %
Від продукції, використаної на внутрішньогосподарські потреби	По державних заготівельних цінах	6,0
Від продукції, проданої державі по контрактації і державних закупках	По фактично одержаних сумах при реалізації	6,0
Від продукції, реалізованої за трудоднями серед колгоспників	По державних закупівельних цінах	12,0
Від продукції, реалізованої на колгоспному ринку	По фактично одержаних сумах при реалізації	13,0
Від реалізації несільськогосподарської продукції підсобних господарств, колгоспів та інших грошових доходів	По фактично одержаних сумах при реалізації	13,0

Джерело: [255, с. 48-49].

Протягом декількох наступних десятиріч система оподаткування у сільському господарстві зазнавала суттєвих змін у результаті специфічного розвитку галузі та корінної перебудови всієї системи виробничо-економічних відносин. Причому, змінювались як об'єкти оподаткування й ставки податку, так і обсяги, структура та рівень вилучення доходів із сільського господарства. Це й зрозуміло. Адже, за централізованої системи економічних відносин та управління суспільним виробництвом у сільському господарстві створювались умови, які сприяли надходженню у державні фонди максимальної кількості сільськогосподарської продукції, вилученню з галузі валового і чистого доходу для загальнодержавних потреб, включаючи й мінімальні потреби самих сільгоспвиробників, які їм забезпечувались через механізм дотацій. Звісно, що за умов використання переважно прямих адміністративних методів розподілу доходів у сільському господарстві система оподаткування також не могла бути досконалою. Її недоліком було й те, що за нестачі грошових ресурсів податок із сільгоспвиробників міг стягуватись з усього валового продукту у грошовій формі, обчисленого за нормативним доходом.

Однак із збільшенням частки товарно-грошових відносин у сільському господарстві запроваджується оподаткування чистого доходу (прибутку), яким скасовується обкладання нормативного валового продукту. Поряд із цим змінюється і сам порядок нарахування податку, оскільки замість твердих починають використовуватись процентні прогресивні податкові ставки, застосування яких залежало від рівня рентабельності господарств. Причому, оподаткуванню підлягали лише господарства, в яких рівень рентабельності перевищував встановлену величину (спочатку 15 %) [269, с. 41], а дещо пізніше

податок став сплачуватись за кожний відсоток рентабельності (який перевищував 25 %) у розмірі 0,1; 0,2; 0,4; 0,5 % , але не більше 25 % з оподатковуваного чистого доходу [604, с. 29]. Отже, такий механізм оподаткування, безперечно, враховував фінансовий стан платників галузі, що й дозволяло їм вчасно розраховуватись з бюджетом за грошовими податками.

З-поміж інших розрахунків з державою звертає на себе увагу й сплата податку з фонду оплати праці колгоспників, який обчислювався за єдиною ставкою оподаткування. Особливість цього обов'язкового платежу (який формально нараховувався на зарплату працівників, але фактично стягувався з колгоспів) полягала у його обчисленні та у самій ставці оподаткування. Зокрема, для його нарахування визначався неоподатковуваний фонд оплати праці, виходячи з середньоспискової чисельності працівників, яка перемножувалась на величину неоподатковуваного мінімуму. Причому, його розмір з 1965 р. по 1983 р. залишався незмінним і становив 60 крб., а із зазначеного періоду й до першої половини 1990 років ця величина не перевищувала 70 крб. На визначену таким чином неоподатковувану частину колгоспам дозволялось зменшувати загальний фонд оплати праці, а до різниці застосувати єдину процентну ставку 8 %.

Зауважимо, що на практиці були можливі випадки, коли рентабельність окремих господарств становила менше 15 %, а середньомісячна заробітна плата одного колгоспника не перевищувала неоподатковуваного мінімуму (дана особливість враховувалась нормативними актами). Тому такі господарства не сплачували ні податку з доходів колгоспів, ні з фонду оплати праці колгоспників як за попередній рік, так і не нараховували щоквартальних платежів (авансових) у поточному році. І лише після завершення звітного року зазначені податки мали бути сплачені до 1 березня наступного року [269, с. 41]. Мабуть, це й було однією із важливих переваг системи оподаткування у сільському господарстві, оскільки в механізмі її дії враховувався не лише фінансовий стан платника, але йому надавалась можливість досягти встановленого рівня рентабельності і лише тоді проводити розрахунки з державою.

Звісно, що за таких умов оподаткування на належному рівні знаходилась податкова культура платників податків і контролюючих органів. Варто лише нагадати, що головні бухгалтери окремих колективних сільськогосподарських підприємств у Кам'янець-Подільському районі Хмельницької області з метою недопущення недоїмки перед бюджетом на початку 90-х років залишали у районному фінансовому відділі незаповненими платіжні доручення (підписані та завірені печаткою) на сплату податків. І лише при настанні строків їх сплати інспектор відділу доходів вдруковував у зазначені документи належну суму й гроші перераховувались до бюджету. Звичайно, з юридичної точки зору це було порушенням, але з іншого боку – вказувало на платоспроможність господарств та взаємну відповідальність податкоплатників і фінансових відділів за своєчасні розрахунки з державою. Безумовно, що у сьогоднішніх умовах, враховуючи примусові методи роботи податкової служби, це практично неможливо.

Тут же зазначимо, що й сама величина податку з доходів колгоспів не характеризувалась для них особливою обтяжливістю. По-перше, у структурі

чистого доходу він не перевищував 2-3 %. І лише з урахуванням податку на фонд оплати праці колгоспників ця частка в окремі роки досягала 15 % від зазначених доходів господарств [186, с. 24].

По-друге, чинні на той час прогресивні ставки оподаткування податку з доходів колгоспів відрізнялись помірною прогресією. Це й було однією з причин, яка сприяла мінімальному вилученню чистого доходу і незначної частини диференціальної ренти, що реалізувалась господарствами у межах цінових зон.

По-третє, специфічною особливістю податку з фонду оплати праці колгоспників було те, що він сплачувався за колгоспників, але його сплату проводили господарства. Причому, цей податок сплачувався з прибутку колективних сільськогосподарських підприємств.

Отже, на селі тривалий період існувало дві різних групи платників однієї галузі. Характерною ознакою для цього періоду стало те, що у цих груп фактично був один об'єкт оподаткування – дохід працівників сільськогосподарських підприємств. Лише в одному випадку він оподатковувався по кожному окремому працівнику, а в іншому – у загальному фонді оплати праці. Очевидно, що до першої категорії платників відносились працівники радгоспів та інших державних сільськогосподарських підприємств, з доходів яких безпосередньо утримувався податок з доходів фізичних осіб. Другу групу податкоплатників складали колективні сільськогосподарські підприємства, які сплачували податок з фонду оплати праці колгоспників. Причому, такий порядок сплати податку з доходів колгоспників з зазначеними відмінностями в обчисленні зберігався аж до прийняття Указу Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3 грудня 1999 р. № 1529/99 [412].

Особливістю розвитку системи оподаткування у сільському господарстві, починаючи із 1987 р., стало те, що ініціатори її реформування намагались підсилити у ній регулюючу функцію. У цей час за об'єкт оподаткування було взято так званий виробничий потенціал, що включав у себе балансову вартість основних фондів та умовну економічну оцінку землі й робочої сили. Однак саме ця умовність, як писав російський науковець С. М. Корюнов [186, с. 25], що закладалась в основу виробничого потенціалу, та відсутність достатнього економічного обґрунтування загальної суми податку, за основу якої бралась планово-розрахункова величина, визначена за старою системою оподаткування з довільно встановленими ставками (5-7 коп. з 1 тис. крб. вартості виробничого потенціалу), не дозволили підвищити роль регулювальної функції. Звісно, що така система оподаткування була невигідна й самим сільськогосподарським товаровиробникам. Адже, як стає зрозуміло із зазначеного, із зростанням вартості основних фондів і заробітної плати збільшувався й сам податок. Тому при стійкій тенденції зниження ефективності виробництва і норми прибутку, що було характерним для того періоду, роль регулювальної функції також зменшувалась. Все разом взяте не сприяло й збільшенню надходження коштів для збалансування бюджетів. Тож у цей час необхідно було відновлювати основні принципи системи оподаткування та запроваджувати відповідні

податки, характерні для країни з ринковою орієнтацією. Перелік таких податків визначався Законом України „Про порядок дії на території Української РСР Закону СРСР "Про податки з підприємств, установ і організацій" від 7 травня 1991 р. №1308-XII [427]. За цим законом сільськогосподарські підприємства й надалі залишались платниками податку з прибутку, податку на фонд оплати праці колгоспників, податку з обороту, а також деяких інших податків (рис. 3.1.), які, як стало зрозуміло пізніше, створювали умови для формування наступного етапу становлення системи оподаткування у сільському господарстві.

Рис. 3.1. Система податків та платежів у сільському господарстві у 1990-1991 рр.

Примітка. Складено та побудовано автором.

Результати проведеного аналізу дають змогу зробити висновок, що система оподаткування у сільському господарстві пройшла свій складний шлях становлення, починаючи з часу створення і аж до розпаду колишнього СРСР. На початку даного періоду вона стала важливим інструментом, за допомогою якого відбувалось не лише залучення фінансових ресурсів, але й проводився певний вплив на зміну господарської діяльності сільгоспвиробників. Унаслідок цього податкові принципи набували дискримінаційно-класового характеру та спрямовувались на створення нової системи оподаткування, яка передбачала зменшення доходів заможних верств сільського населення, сприяла усуненню його від економічної діяльності, стимулювала до бідності і зрівнялівки, аніж до підвищення добробуту, хоча економічних передумов та необхідності до збільшення податків у сільському господарстві, зокрема перед проведенням колективізації, вже не було. Залишалась лише ідея створення колгоспів, яка стала визначальною у податковій політиці соціалістичної країни. Загалом, за підвищеними податковими ставками оподатковувались будь-які платники, які не виконували вимог щодо вступу до колективних господарств. У цих умовах

основні принципи оподаткування поступились гаслам, які вміло використовувались їх прихильниками та заперечувались опонентами, у ролі яких виступали всі ті, хто не сприймав таких перемін. Останні вимушені були нести на собі важчий, а то й непосильний податковий тягар, який одночасно зменшувався для перших. Однак і для них це було лише видиме зменшення, оскільки, з іншого боку, разом зі вступом до колгоспу вони вимушені були на безеквівалентній основі віддавати йому свою землю, худобу, коні, сільськогосподарський реманент (вози, плуги, борони тощо).

Причому, найбільше від такого оподаткування страждав український селянин, у порівнянні з іншими громадянами, які проживали на території колишньої радянської країни. Це особливо добре простежувалось у порядку розрахунків з державою за натуральними податками, які суттєво відрізнялись за сумами, що сплачувались сільськими мешканцями, зокрема Росії та окремих союзних республік. Та й за сплати грошових платежів, насамперед, податку з коней одноосібних господарств, ситуація з розподілом податкового тягаря була не ліпшою. По-перше, з його запровадженням відбувалось суб'єктивне віднесення платників до однієї з двох груп, для яких встановлювались різні за величиною ставки оподаткування, і, по-друге, для українських одноосібників у кожній групі вони були ще більшими.

Окрім того, система оподаткування у сільському господарстві на початку зміни політичної влади відзначалась особливою нестабільністю. У цей час податки змінювались як за формою сплати, так і за переліком та змістом. Усе це вимагало значних витрат на їх збір, спотворювало думку про саму суть оподаткування, не сприяло вчасним розрахункам з державою. Однак навіть за таких важких умов представники органів влади вміло маніпулювали свідомістю сільського населення, акцентуючи його увагу на об'єднанні багатьох платежів у єдиний податок. Причому, цей термін використовувався у декількох з них, але через потребу у фінансових ресурсах та продовольстві вони не могли бути єдиними, а тому поряд з ними запроваджувались й інші. І, навіть у тих періодах, коли система оподаткування країни була, по суті, знищена через інфляційні процеси, сільське господарство, на відміну від інших галузей економіки, розраховувалось з державою натуральними податками.

У таких ірраціональних нововведеннях вбачались дії, які не підкріплювались економічними розрахунками та мали на меті лише збільшити загальну суму податку, а не зменшити податковий тягар для аграріїв. Зазначене у повній мірі стосується єдиного сільськогосподарського податку, який тривалий період часу був основним платежем сільськогосподарських товаровиробників. Однак, як показала практика, він був занадто складним в обчисленні та вимагав спеціальних знань, яких явно бракувало селянину. Водночас, механізм його дії не сприяв розвитку сільського господарства та став причиною подрібнення господарств, які намагались від нього ухилитись.

Певним чином ситуацію з оподаткуванням сільгоспвиробників вдалось покращити із введенням податку з доходів колективних господарств. Проте й він, на початку свого функціонування, мав багато вад економічного характеру. У першу чергу це стосувалось нерівномірного розподілу податкового тягаря між господарствами, які спеціалізувались на виробництві продукції, що

належала до різних видів господарської діяльності. Усе це не сприяло розвитку окремих галузей (тваринництва) у сільському господарстві та інших промислів несільськогосподарського призначення. Адже у першому випадку господарства оподатковували власну продукцію рослинництва, використану для годівлі худоби, а в іншому – застосовували підвищені податкові ставки. І лише із збільшенням частки грошових відносин система оподаткування у сільському господарстві стала більш гнучкою, а розроблений порядок сплати податків почав враховувати фінансовий стан сільгоспвиробників. Такий механізм, зокрема, було закладено у податку з доходів колгоспів та на фонд оплати праці колгоспників, сума сплати яких залежала від величини рівня рентабельності та встановленого неоподатковуваного мінімуму.

Таким чином, після складного процесу становлення та набуття досвіду у період радянської доби система оподаткування у сільському господарстві у кінці 80-х та на початку 90-х рр. XX ст. стала набагато сприятливішою для розвитку сільськогосподарських підприємств. Причому, останні могли вчасно розраховувались з державою за встановленими податками, що вказувало, з одного боку, на достатній рівень їхньої платоспроможності, а з іншого – на високу податкову культуру платників даної галузі.

3.3. Податкова основа у механізмі поставок сільгосппродукції державі

Формування системи оподаткування у сільському господарстві нашої країни відбувалось в умовах постійних змін, які вказували не лише на необхідність додаткового залучення фінансових ресурсів у централізовані фонди, але й на те, що в окремих періодах свого розвитку держава не нехтувала примусовими методами вилучення у селян частини сільськогосподарської продукції у натуральній формі. Адже у сільському господарстві, крім загальновстановлених платежів, існували й інші примусові вилучення, які за своєю суттю не вважались податками, але за формою стягнення мали всі підстави належати до них. Причому, такий порядок розрахунків з державою існував не одне століття. На цьому ще наголошував у свій час арабський мислитель Абд ал-Ваххаба аш-Ша'рані (1493-1565 рр.), що засуджував незаконні побори, якими правителі обкладали землеробів та виступав проти грабіжницької політики у відношенні до селян, коли, крім податків, вони вимушені були віддавати урядовим агентам-чиновникам все: молоко, сало, птицю, худобу. І як він писав: "Справа доходить, зокрема до того, що їм (селянам – В. С.) приходиться продавати пряжу своїх дружин" [86, с. 318].

Однак навіть через три з половиною століття, після того як на цю проблему звернув увагу арабський учений, відношення до селян не змінилось. Як пишуть сучасні українські економісти О. М. Онищенко та В. В. Юрчишин: "За всіх потрясінь, які довелося пережити нашому суспільству, найбільш дісталося все ж селянству... воно першим потрапило під тотальну експропріацію, насильницьким шляхом було позбавлене землі, якої так довго чекало, хлібороби найбільше постраждали від штучного голодомору" [80, с. 25].

Отже, тривалий період сільське господарство відчувало на собі найбільший вплив податкової політики, оскільки, з одного боку, зобов'язане було сплачувати податки, а з іншого – здійснювати поставки сільськогосподарської продукції державі, які за своїм змістом нітрохи не поступались обов'язковим платежам, а деколи мали навіть більш репресивний характер. Тому на практиці хоч не у всіх випадках, але їх можна було відрізнити один від одного.

Тут доцільно зауважити, що сучасні науковці, які займаються дослідженнями податків або податкової системи, не приділяють достатньої уваги зазначеним проблемам у своїх працях. Мабуть, для цього є певні юридичні та методичні підстави, оскільки з точки зору їх дефініцій це відповідає самому підходу до досліджень даної проблеми.

Безумовно, що не всі ті вилучення, які встановлювались для сільського господарства у різні періоди розвитку оподаткування, в усіх випадках виконували функції податків. Цьому, мабуть, сприяли і ті установи, які проводили державні заготівлі сільськогосподарської продукції. Адже вони далеко не завжди відносились до фінансових органів. Проте це ні в якому разі не повинно применшувати роль тих натуральних поставок, які здійснювались сільгоспвиробниками державі, навіть якщо це робилось на частково компенсаційній основі.

Варто зосередити увагу й на тому, якими методами та засобами досягались цілі з виконання рішень різних урядів. Зокрема, як пише німецький економіст Уве Шультц у передмові до книги "Все починалось з десятини" (1986): "Культура католицької церкви і монастирів Європи була далеко не тією добровільною ціною, яку протягом століть платило пригноблене селянство, з якого дерли шкіру, а архітектурні шедеври феодальних замків і палаців були у кінцевому підсумку результатом нещадного гніту аристократії, який витончено або безжалісно проводився у вигляді оподаткування третього стану у двох епостасіях: як панщина та оброк" [85, с. 36]. У даному випадку можна стверджувати, що панщина та оброк також належали до тих форм зборів, приношень і послуг, які надавались або повинні були надаватись громаді, властителю чи Богу. Тому сільське населення належало до платників податків, якими не нехтувала будь-яка влада. Причому, в окремих періодах становлення системи оподаткування у сільському господарстві на селян припадала навіть більша частина податкового тягаря, ніж на інші верстви населення, що справедливо зазначалось ще у працях фінансистів радянської доби [546, с. 206]. Очевидним є й те, що сільськогосподарським товаровиробникам доводилось сплачувати податки не лише за себе, але й за інших громадян, з яких у цей період просто нічого було взяти. Це й ставало тією основною причиною, коли весь тягар податку перекладався на селян [308, с. 8]. Особливо це стосувалось періодів воєн або інших потрясінь, які відбувались на початку XX ст., коли підвищувалась потреба у продуктах сільського господарства. Для цього у таких органах, як Головне управління землевпорядкування і землеробства (1914 р.), Продовольча комісія (1917 р.), Міністерство продовольства (1917 р.), Комісаріат продовольства (1918 р.) формували спеціальні групи людей, які

займались їх заготівлею. Однак у документах зі створення вказаних структур навіть не зазначались їх права та повноваження, що ставало причиною зловживань у проведенні цієї роботи. З цього приводу відомий російський економіст М. Д. Кондратьєв небезпідставно зауважував: "Нерідко це ставало причиною їх сваволі на місцях" [177, с. 167-186].

Зазначені методи роботи із заготівлі сільськогосподарської продукції знаходили своє застосування й в інших періодах становлення системи оподаткування у сільському господарстві. В першу чергу мова йде про хлібозаготівлі (1932-1933 рр.), коли у селян конфісковували будь-які запаси їжі, заготовлені ними до нового врожаю – м'ясо, сало, картоплю, соління, сухарі, фруктову сушню тощо [68, с. 15].

У продовження до зазначеного вище варто звернутись і до періоду *запровадження у нашій державі хлібної монополії* (1918 р.) та *продовольчої* розверстки (1919 р.). За своєю суттю хлібна монополія означала, що всі лишки зерна у господарстві селянина повинні були продаватись державі за встановленими цінами. Зі свого боку остання на обмінних умовах мала постачати селянину продукцію промисловості. Проте через недостатній фонд промислових товарів цей механізм себе не виправдав, що стало причиною запровадження продрозверстки, яка за своїм змістом суттєво не відрізнялась від хлібної монополії, але ще й до того ж зменшувала ініціативу селянства і значно знижувала його зацікавленість у розвитку сільського господарства.

Причому, як зазначено вище, деякими економістами дані форми заготівлі сільськогосподарської продукції навіть не відносились до оподаткування. Щодо цього С. І. Арсон писав: "Продовольча розверстка, фактично, навіть не вважалась податком, оскільки тут відбувалось відчуження всієї продукції селянства, за виключенням тієї частини, яка необхідна була йому для особистої потреби та засіву полів" [11, с. 11]. Мабуть, таке обґрунтування, скоріш за все, вибудовувалось з точки зору ідеологічних міркувань.

Тож, принципово не погоджуючись із наведеною думкою, зазначимо, що на той час даний спосіб вилучення продукції у сільському господарстві за своєю суттю майже не суперечив змісту оподаткування. Нагадаємо, що за визначенням *відомого радянського економіста* П. В. Мікеладзе: "Під оподаткуванням необхідно розуміти всяке вилучення засобів із приватних господарств у примусовому порядку і без безпосереднього еквівалентного відшкодування" [293, с. 142].

Очевидно, що у даному випадку мова якраз і ведеться про примусове вилучення частини продукції у сільськогосподарського товаровиробника. Причому, це все відбувалось на безеквівалентній основі. І лише "необхідна" частина, за твердженням С. І. Арсона, залишалась у розпорядженні сільгоспвиробника. Але ж і ця частина у багатьох випадках не задовольняла потреби селянина. Та й чи могла вона забезпечити зазначені потреби, коли згідно декрету ВЦВК від 11 січня 1919 р., яким запроваджувалась продрозверстка, обсяг продукції, що вилучався, визначався, виходячи з потреб держави. Більше того, у нормативних актах того періоду зазначалось, що продрозверстка, доведена до волостей, уже є тим визначеним надлишком, який

повинен вилучатись у селян. У свою чергу продовольчі загони, що займались заготівлею продукції, нерідко забирали у селян навіть частину необхідного продукту, відшкодовуючи його вартість лише на 50 % (у 1919 р.), а в інших роках й того менше [331, с. 61]. Звідси стає цілком зрозумілим, що навіть за умови, коли у селянина за продрозверсткою вилучалась лише мінімальна частина продукції, а решта, все ж таки, залишалась для задоволення його потреб, то не оплачених йому 50 % вартості вилученого зерна також ставали додатковим податком.

До наведеного слід додати й те, що із запровадженням хлібної монополії та продрозверстки держава відмовилась від продовольчого податку, оскільки він також передбачав вилучення надлишків сільськогосподарської продукції. Вищевикладене ще більше переконує у тому, наскільки спорідненими за своєю суттю були зазначені платежі державі. Одночасно з цим втрачався зміст й інших податків, але продовольча розверстка й надалі залишалась основним податковим тягарем для селянських господарств. Трагізм становища, в якому опинилось селянство на той час, полягав у тому, що під тиском "продовольчих комісарів", супроводжуваних, як правило, загоном озброєних червоногвардійців, кожне село було зобов'язане безкоштовно надати державі визначену кількість зерна й інших продовольчих товарів. Руйнівний характер продовольчої продрозверстки позначався в тому, що вона відбирала у селян стимули до праці і створювала умови для скорочення посівів сільськогосподарських культур. Тож сільське населення стало виробляти продукції стільки, скільки було необхідно для прожиття, оскільки інша частина у примусовому порядку вилучалась продовольчими загонами. Однак особливо жорстоко селяни постраждали у 1920-1921 рр., коли через неврожай та розорення продрозверсткою у багатьох населених пунктах губерній панував голод. Але навіть за таких умов продовольчі загони продовжували збирати у селах зерно та продовольство, що приводило до зростаючого опору селянства з трагічними випадками та масовими селянськими повстаннями, які охопили південь України [274, с. 49-50].

Тому, на нашу думку, дещо сумнівним є твердження про те, що продрозверстку не слід відносити до податку, оскільки у ньому, скоріше за все, простежувалась характерна для того періоду його соціалістична ідея, яка, на думку російського економіста І. В. Горського, мала чітко виражений політичний крен [102, с. 9]. Адже в уяві селян, як зазначалось в окремих виданнях того часу, поняття завойованої волі означало, перш за все, звільнення від податкового тягаря [538, с. 9]. Тож визнавати запровадження нових податків протиріччило б самій ідеології тодішнього уряду.

Слід зазначити, що з відміною продрозверстки й запровадженням натурального продовольчого податку (1921 р.), а ще пізніше єдиного сільськогосподарського, податкове навантаження на селян дещо зменшилось. Адже з його введенням для сільського господарства було зменшено загальні обсяги поставок продукції, у порівнянні з продрозверсткою.

Використовуючи результати досліджень інших науковців, зазначимо, що селяни України за новими умовами оподаткування здавали державі вже не

160 млн. пудів зерна, які вони постачали раніше за продрозверсткою, а лише 99 млн. Аналогічне зменшення спостерігалось і у розрахунках з державою за м'ясом та олією, які складали лише 74,5 % і 36,1 % відповідно від тієї кількості, яка надходила на виконання продрозверстки [471, с. 4; 331, с. 77]. У цілому, внаслідок запровадження натурального податку сума платежів із селянських господарств, у переведенні на золоті російські карбованці, склала менше 370 млн. крб. (у цінах 1913 р., коли грошовою одиницею вважався золотий карбованець), проти 650 млн. крб., які були сплачені ними у 1920-1921 рр. [452, с. 45-46]. Мабуть, завдяки саме цим змінам, які стались в оподаткуванні селян, держава надихнула їх на впевненість у результатах своєї праці. Як наслідок цього, до 1924 року значно збільшилось виробництво сільськогосподарської продукції і країна знову стала експортувати зерно.

Отже, система оподаткування на початку 20-років XX ст. з урахуванням всіх її недоліків, які мали місце у порядку встановлення та методах залучення сільськогосподарської продукції у сплату податків, поволі починала сприяти розвитку сільського господарства. Однак, як показала практика, тривало це недовго, оскільки, починаючи з 1926 р., відбувається її переорієнтація і вона знову перетворюється із стимулюючої у фіскальну з посиленням ролі перерозподільної функції оподаткування. Останнє для сільського населення найкраще проявлялось у самооподаткуванні, що запроваджувалось на селі у 1926-1929 рр. та у податку з обороту відповідно [274, с. 53]. За діючого на той час порядку сільськогосподарська продукція повинна була продаватись державі за фіксованими цінами. Однак в умовах знецінення грошової маси, характерного для даного періоду, втрачався економічний зміст її реалізації у такій формі, а застосування продовольчого податку стримувалось нестачею промислових товарів, визначених для обміну на сільгосппродукти. Це стало основною причиною підвищення закупівельних цін у 1926 р. та введення з 1928 р. надзвичайних заходів для проведення хлібозаготівлі, що, по суті, означало відмову від продовольчого податку та повернення до продрозверстки [331, с. 78]. Причому, з цього часу до селян в умовах заготівлі зерна стали застосовуватись ще більш репресивні методи, які грунтувались на тезі тодішнього керівництва країни, суть якої полягала у тому, що силова аргументація має таке ж значення, як і економічна, а деколи – навіть більше [331, с. 133].

Зрозуміло, що такі методи хлібозаготівлі зберігали у собі ознаки продрозверстки і ставили селян у важкий матеріальний стан. Це було особливо характерно у період тих змін, які відбувались у політичному житті нашої країни. Тому не випадково на початку XX ст., у центрі уваги перебувало продовольче та селянське питання, яке вирішувалось за допомогою адміністративних і силових методів заготівлі зерна. Таке відношення до оподаткування сільгоспвиробників відображало не закономірні економічні процеси, а, скоріше, відносини між існуванням двох укладів: капіталістичного і соціалістичного, з яких один вже існував, а інший мав розвиватись, але на протилежних закономірностях. Останнє у повній мірі відображало й два основних підходи до заготівлі сільськогосподарської продукції, які, як писав радянський економіст В. Є. Манєвич, повинні були: "... З одного боку,

використовувати економічні методи мобілізації ресурсів для індустріалізації країни, а з іншого – насильницькі, за допомогою яких необхідно було перекачувати життєво необхідні сили із селянського господарства у промисловість, прирікаючи його на деградацію" [248, с. 23-24].

Однак таке ставлення економістів до перехідного періоду того часу вказувало не лише на недоліки в організації заготівлі сільськогосподарської продукції, але й на сам підхід до їх величини, за допомогою яких мала посилюватись "експлуатація селянства". Адже, як наполягав у той час Є. Преображенський: "Між державним і селянським господарством має проводитись нееквівалентний обмін, що забезпечує розвиток першого і веде до деградації другого" [248, с. 26].

Можна припустити, що саме останнє й знайшло своє практичне застосування пізніше у формуванні цін на сільськогосподарську продукцію, що постачалась за зобов'язаннями та у рахунок сплати податків. Та й в адміністративно-практичній діяльності податки стали називатись "обов'язковими" державними постачаннями, внаслідок яких у 30-40-х роках XX ст. колгоспи безкоштовно віддавали ("поставляли") державі усі види сільськогосподарської продукції за довільно встановленими нормативами, що часто змінювались. Характерним було й те, що до колгоспів, які не виконували плани постачань, застосовувались натуральні штрафи у вигляді додаткових завдань з м'ясозаготівель (у розмірі 15-місячної норми м'яса, передбаченої для здавання даним господарством), які пізніше стягувались і картоплею [68, с. 14].

Продовжуючи дослідження у цьому напрямі, необхідно зазначити, що не менш вагомішого значення набували обов'язкові постачання сільськогосподарської продукції державі й в інші періоди розвитку системи оподаткування. Тут йдеться про 1945-1953 рр. У цей час колгоспники поставляли з кожного селянського двору різні види сільськогосподарської продукції. Причому, в окремих регіонах під таке оподаткування попадали навіть сади, що нерідко приводило до вирубування фруктових дерев, а відтак і до невдоволення селян. Безумовно, це був наслідок недосконалої податкової політики у сільському господарстві, однією із причин якої, на нашу думку, стало ігнорування теоретичних основ оподаткування. Адже, на той час економічна наука Заходу уже висунула ряд положень, що стосувались недоцільності нерівномірного оподаткування сільськогосподарських культур, які обґрунтовувались саме на прикладах сільськогосподарського виробництва. Як відомо, англійський економіст А. Маршалл у своїй праці "Принципи економічної науки" довів, що фермер може позбавити себе від певної частки податкового тягаря, зменшивши інтенсивність обробітку землі, на якій він вирощує оподатковувану культуру, та ухилитись ще від однієї частини податку, коли відведе ділянку землі під іншу культуру, яка не оподатковується. Тож, як писав учений: "Він (фермер – В. С.) удасться до другого заходу, якщо зрозуміє, що йому вигідніше посіяти іншу культуру і продавати її урожай, не сплачуючи податок..." [253, с. 129]. Це аксіома, якої дотримувались й інші відомі науковці. Зокрема, один із засновників американської школи маржиналізму, професор Колумбійського університету (США) Джон Гейтс Кларк (1847-1938) писав:

"Праця і капітал переміщуються під впливом особливих імпульсів, оскільки кожний агент намагається захистити свої власні інтереси, а не іншого агента" [171, с. 240]. Безперечно, ігнорування цих положень мало свої негативні наслідки для всього сільського господарства нашої країни.

Тут доцільно зауважити, що на початку 50-х років із зміною постачань на закупівлі ситуація із встановленням цін на сільськогосподарську продукцію суттєво не покращилась. Адже у цей час вони не покривали навіть виробничих витрат. Зокрема, закупівельна ціна на картоплю не відшкодовувала сільгоспвиробникам понесених ними витрат на доставку цієї продукції від колгоспу до залізничної станції [274, с. 55]. Очевидно, що така оцінка сільськогосподарської продукції, яка поставлялась державі, не могла задовольняти сільськогосподарських товаровиробників. Мабуть, з цих причин у другій половині 50-х років держава підвищила закупівельні ціни. Але навіть після цього заходу державні закупівлі й надалі залишались для сільгоспвиробників додатковим податком, оскільки, окрім того, що вони мали обов'язковий характер (кожний колгоспний двір зобов'язувався продати державі визначену частину своєї продукції), встановлені державою заготівельні ціни були меншими, ніж закупівельні. Наочним підтвердженням вищевикладеного є й те, що селянам доводився обов'язковий перелік продукції для здачі заготівельним підприємствам, виходячи із наявних площ та кількості сільськогосподарських тварин.

По суті, заготівля сільськогосподарської продукції хоч і проводилась на платній основі, але, як уже зазначалось вище, ці виплати не завжди покривали навіть витрати на транспортування. Тож за рахунок виконання зобов'язань із сільськогосподарської продукції у розпорядження держави надходила частина доходу селян, хоча за своїм змістом таке обов'язкове його вилучення, як вже зазначалось вище, офіційно не вважалось оподаткуванням. Звертає на себе увагу й сама організація закупівель сільськогосподарської продукції, яка у цей час вже здійснювалась Міністерством заготівель колишнього Радянського Союзу. Його представниками (агентами) підписувались та вручались сільським жителям спеціальні картки-повідомлення, у яких зазначались тверді зобов'язання на поставку державі за державними заготівельними цінами продукції рослинництва і тваринництва, а також вказувались заготівельні пункти, на які необхідно було її доставити. Причому, отримання цього документа господарем двору або іншим повнолітнім членом сім'ї проводилось під розписку, яка підтверджувала взяття на себе зобов'язання з продажу сільськогосподарських продуктів державі. Іншим документом, у якому відображалось фактичне виконання зобов'язань із поставок продукції, вважалась приймальна квитанція, яка видавалась заготівельним пунктом та надавалась районному уповноваженому Міністерства заготівель для відображення цих даних в особових рахунках здавачів у грошовому виразі. За даними цих облікових документів визначалась заборгованість кожного двору перед державою із обов'язкових поставок сільськогосподарських продуктів. Розрахунки за поставлену продукцію проводились під час її здачі, а за молоко – щомісячно до 5 числа наступного за попереднім місяцем.

Так, за постановами Ради Міністрів СРСР і ЦК ВКП(б) від 18 квітня 1949 року і № 1945 від 11 червня 1951 р. селяни були зобов'язані здавати м'ясо, молоко, бринзу, сир, яйця, шкіряну сировину, включаючи продукцію рослинництва. Продемонструвати це можна на прикладі жителя с. Покалів Житомирської області Овруцького району, господаря двору Яковця П. В., у якого у 50-х роках рахувалась земельна ділянка площею 0,32 га, з якої йому необхідно було здати (відповідно до врученого йому зобов'язання) на заготівельний пункт у 1951 і 1952 рр. до 19,0 кг зернових культур (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Зобов'язання з поставки державі продукції рослинництва у 1951-1952 рр.

Продукція	1951 р.				1952 р.			
	Площа, га	Норма здачі з 1 га, кг	Норма здачі з площі, кг	Структура поставки, %	Площа, га	Норма здачі з 1 га, кг	Норма здачі з площі, кг	Структура поставки, %
Пшениця	0,05	120	6,0	31,6	0,03	120	4,0	21,1
Жито	0,06	120	7,0	36,8	0,07	120	8,0	42,0
Просо	0,05	120	6,0	31,6	0,03	120	4,0	21,1
Гречка	–	–	–	–	0,03	120	3,0	15,8
Всього	0,16	–	19,0	100,0	0,16	–	19,0	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

За даними табл. 3.9 можна зробити висновок, що заготівля зерна здійснювалась майже з усіх основних сільськогосподарських культур, які господар двору мав вирощувати для виконання державних зобов'язань із закупівель сільськогосподарської продукції. Причому, норми заготівлі для даного жителя села не змінювались у цих роках і встановлювались у твердих обсягах (120 кг з 1 га), що у розрахунку до наявної площі, зайнятої різною продукцією рослинництва, складало у 1951 та 1952 рр. від 6,0 до 7,0 кг і від 3,0 до 8,0 кг відповідно. Однак, якщо у структурі зернових норми закупівлі могли змінюватись (від 31,6 до 36,8 % у 1951 р. та від 15,8 до 42,0 % у 1952 р.), то загальна їх величина залишалась незмінною і залежала від площі присадибної земельної ділянки, яка була у землекористуванні господаря.

Не менш обтяжливі норми для виконання зобов'язань встановлювались у сільському господарстві для продукції тваринництва. На прикладі цього ж господаря можна спостерігати за доведеними йому обсягами заготівель м'яса і яєць. Так, за визначеними нормами селянину необхідно було здати у 1953 р. 44 кг м'яса у живій вазі та 150 штук яєць (табл. 3.10).

Причому, для колгоспників передбачались надбавки у розмірі 10 відсотків. Так, якщо за встановленою нормою робітнику необхідно було здати 40 кг м'яса, то з урахуванням десятивідсоткової надбавки для двору колгоспника ця величина становила уже 44 кг.

Безумовно, наведені у табл. 3.10 дані дають підстави для висновку, що виконати зобов'язання з поставки такої кількості продукції тваринництва було дуже важко. Навіть, з точки зору сучасного розвитку сільського господарства,

зробити це також проблематично. Адже, для виконання цих завдань селянину необхідно було додатково вирощувати одну тварину на забій з метою здавання м'яса державі та відмовитись від споживання 150 яєць у рік. Мабуть, з цих причин селяни вимушені були приховувати кількість вирощеної в особистому господарстві птиці та сільськогосподарських тварин, включаючи їх забій.

Таблиця 3.10

Зобов'язання на поставку державі продукції тваринництва у 1953 та 1955 рр.

Строки заготівлі продукції	1953 р.		1955 р.		Абсолютне відхилення		Відносне відхилення, %	
	м'ясо, кг	яйця, шт.	м'ясо, кг	яйця, шт.	м'ясо, кг	яйця, шт.	м'ясо	яйця
з 01.01. по 31.03.*	13,2	15	9,0	10	-4,2	-5	-31,8	-33,3
з 01.04. по 30.04.**	–	22	–	15	–	-7	–	-31,8
з 01.05.по 31.05.**	–	38	–	25	–	-13	–	-34,2
з 01.06. по 31.07.**	–	23	–	15	–	-8	–	-34,8
з 01.04. по 30.06**	6,6	–	4,5	–	-2,1	–	-31,8	–
з 01.07. по 30.09.**	11,0	–	7,5	–	-3,5	–	-31,8	–
з 01.08. по 30.09.**	–	30	–	20	–	-10	–	-33,3
з 01.10. по 31.12.*	13,2	22	9,0	15	-4,2	-7	-31,8	-31,8
Всього	44,0	150	30,0	100	-14,0	-50	-31,8	-33,3

* Строки поставок м'яса та яєць співпадали.

** Строки поставок м'яса та яєць не співпадали.

Примітка. Складено та розраховано автором.

Зменшити податкове навантаження на селян вдалось здійснити у серпні 1953 р., коли поряд із запровадженням деяких пільг із сільськогосподарського податку, владою скасовувались обов'язкові постачання багатьох видів сільськогосподарської продукції, за винятком картоплі, у рахунок якої могли здаватись цибуля та часник за відповідним еквівалентом заліку. Її заготівля у більшості областей України мала проводитись за двома строками: у вересні – 40 % від річного зобов'язання і у жовтні – 60 відсотків, а в інших регіонах, в яких картопля дозрівала раніше, за трьома: у серпні – 5 % від річного зобов'язання, у вересні – 40 % й у жовтні 55 відсотків [29, с. 24]. Поряд із переглядом порядку нарахування та списанням заборгованості з сільськогосподарського податку, що утворилась станом на 1 січня 1953 р., із другої половини цього ж року вносились деякі зміни у зобов'язання господарств колгоспників перед державою з заготівель сільськогосподарських продуктів, зокрема:

- зменшено норми обов'язкових поставок державі продуктів тваринництва та картоплі;

- звільнено від поставок колгоспні двори за низкою сільськогосподарських продуктів, які ними поставлялись до цього періоду;

- підвищено заготівельні ціни на м'ясо, молоко, вовну і картоплю, які поставлялись колгоспниками державі у вигляді обов'язкових поставок;

- списано недоїмку з поставок сільськогосподарських продуктів державі, яка утворилась на 1 січня 1953 року.

Однак ці зміни до кінця не усували основних недоліків, що існували у заготівлях сільськогосподарських продуктів. У цей період кожний колгоспний двір зобов'язаний був уже в обов'язковому порядку поставляти 30 кг м'яса у живій вазі (див. табл. 3.10). Установлена норма була обов'язковою до виконання і не залежала від наявності худоби в особистому підсобному господарстві. Причому, зазначена величина могла збільшуватись на 50 відсотків за умови, що дорослі члени сім'ї колгоспника не виконали без поважних на те причин встановлений мінімум трудоднів. Право на нарахування такого штрафу надавалось уповноваженим Міністерства заготівель, які визначали його величину за списками, затвердженими загальними зборами колгоспників [29, с. 14].

Вищезазначене певною мірою стосується й обов'язкових поставок яєць державі, що встановлювались за нормами, передбаченими у розрахунку на рік для територій України. Так, у східних, центральних та південних областях кожному колгоспному двору доводились річні норми у кількості 100 шт. (див. табл. 3.10), які мали поставлятись відповідно до встановленних строків, що діяли ще до 1953 р. Причому, розроблені терміни поставок враховували особливості виробництва яєць у господарствах колгоспників. Зокрема, у січні – березні колгоспний двір зобов'язувався поставити 10 % яєць, у квітні – 15 %; у травні – 25 %; у червні-липні – 15 %; у серпні-вересні – 20 % й у жовтні-грудні, відповідно по 5 % від визначеної на рік норми. На відміну від зазначених регіонів, у західних областях України наведена норма обов'язкової заготівлі яєць була наполовину меншою і, відповідно, становила 50 шт. на рік [29, с. 19]. До того ж, з метою стимулювання здавачів нормативними актами передбачалось, що за кожних 8 яєць, зданих у січні-березні та жовтні-грудні, у виконання заготівель зараховувалось як 10, доведених зобов'язаннями. Очевидно, що за рахунок такого порядку держава намагалась отримувати рівномірні надходження цього життєво необхідного продукту протягом усього року. Адже, як відомо, у зазначених місяцях виробництво цієї продукції у господарствах селян є найменшою.

Майже аналогічний порядок (у частині стимулювання сільгоспвиробників до виконання зобов'язань) діяв і у встановленні норм для заготівлі молока, які доводились до колгоспних дворів областей України і складали 100 л у розрахунку на одну корову [29, с. 15-16]. Причому, за обсягами поставок господарства колгоспників розділялись на дві групи. До однієї з них належали селяни, які поставляли його великим містам через заготівельні пункти за чотирма щоквартальними строками: у першому кварталі – 15 %, у другому та третьому кварталах відповідно 35 % у кожному з них і у четвертому – 15 % від річної норми. Друга група господарств, від яких молоко поставлялось в інші міста, зобов'язана була здавати на заготівельні пункти у першому кварталі

10 %, у другому та третьому кварталах по 40 % і у четвертому – 10 % від річного зобов'язання. Жорсткий контроль встановлювався і за базисним відсотком жирності молока. За умови дотримання нормованої її величини здавач мав право на зарахування більшої кількості цього продукту у рахунок виконання зобов'язань. І, навпаки, за її зниження проводився певний перерахунок, який зменшував заліковий обсяг. Зокрема, за встановленої жирності 4,2 % селянину, який здавав 18 л молока жирністю 3,6 %, зараховувалось у виконання зобов'язань лише 15,4 л (18 х 3,6 : 4,2) [29, с. 17].

Ще одним видом обов'язкових поставок від виходу продукції тваринництва у той час вважалась і заготівля вовни з овець, які обліковувались у господарствах колгоспників на 1 січня відповідного року. Їх норми встановлювались у твердих обсягах і залежали від географічного розташування областей України. Найбільші зобов'язання доводились до колгоспних дворів східних територій нашої держави, які повинні були поставляти 900 г вовни з однієї вівці у рік проти 400 г, які передбачались для західних регіонів України. Строки поставок на заготівельні пункти залежали від якості та сортності даної продукції. Тож для тонких і напівтонких сортів передбачався єдиний термін поставки – не пізніше 15 липня та два строки (не пізніше 15 липня і 15 листопада в обсязі 60 та 40 % відповідно) для інших її видів [29, с. 20-21].

Крім вищенаведеної тваринницької продукції, кожний колгоспний двір повинен був поставляти на заготівельні пункти і шкіри свиней, що обліковувались у господарстві за станом на 1 січня того року, на який встановлювалось зобов'язання з поставок. Першу поставку шкір необхідно було здійснити до 1 липня в обсязі 50 відсотків від річного зобов'язання. Інших 50 % селяни повинні були доставити уповноваженим органам до 1 грудня того ж таки року [29, с. 22].

З огляду на встановлення різних норм поставок сільськогосподарської продукції для західних і східних областей нашої країни, можна констатувати про нерівномірність розподілу податкового тягаря. Тут можна лише зробити припущення, що зменшенні обсяги поставок, які передбачались для західних областей, скоріш за все, встановлювались із ідеологічних міркувань. Насамперед необхідно взяти до уваги те, що східні області, як зазначено вище, вже мали набутий досвід із виконання планів хлібозаготівлі, встановлені продрозверсткою 1928 р. Тобто вони були більш адаптовані до підвищених норм поставок, ніж західні території нашої країни, які у цей період перебували у складі інших держав. Це з одного боку. З другої сторони, приєднані західні області до радянської республіки могли зразу не сприйняти нових умов оподаткування, а тому їм необхідний був певний перехідний період поступового входження у нову для них як політичну, так і податкову систему.

Тут доречно зауважити, що у чинному на той час механізмі заготівлі продукції були закладені й деякі регулюючі важелі, які стимулювали та примушували колгоспників до покращення результатів роботи, перш за все, у колективних сільськогосподарських підприємствах. Так, члени колгоспів мали право звільнятись у наступному році на 10 % від обов'язкових поставок м'яса, молока і вовни, якщо колективні господарства, у яких вони працювали,

виконували та перевиконували доведені до них виробничі показники у поточному році.

У той же час, за невиконання колгоспними дворами, а також одноосібними господарствами та господарствами окремих громадян обов'язкових поставок державі до них застосовувались штрафи в однократному розмірі від суми не зданої продукції. До недоїмників, з яких неможливо було стягнути заборгованість, застосовувались ще жорсткіші покарання у вигляді штрафу та стягнення двократної вартості сільгосппродуктів, не зданих у встановлений строк.

Окрім цього, виконавчі комітети районних Рад за систематичне ухилення від виконання обов'язкових поставок сільськогосподарських продуктів державі могли позбавити колгоспника права користуватись присадибною ділянкою строком до двох років. Причому, вартість незібраного урожаю із відчуженої таким чином площі боржнику не поверталась, а разом із землею могла передаватись у розпорядження колгоспу. Однак, перед тим як такі карні заходи мали застосовуватись, селянину надсилалось письмове попередження уповноваженого Міністерства заготівель через агентів з державних заготівель, яким встановлювався десятиденний термін для добровільної поставки продукції. Невиконання зобов'язань у зазначений строк давало право агентам з державних поставок, за письмовим розпорядженням уповноваженого Міністерства заготівель, вилучати у недоїмника (у присутності дорослих членів сім'ї та двох свідків) у примусовому порядку сільськогосподарську продукцію.

Поряд із зазначеними заходами, у боржників проводився опис майна (у присутності свідків), кошти від реалізації якого мали перераховуватись у сплату штрафів, а також для погашення основного боргу за поставками, у разі відсутності або недостатньої кількості у господарстві селян сільськогосподарської продукції для виконання зобов'язань. Її оцінка проводилась за державними закупівельними цінами, які встановлювались для даної території, а описані промислові товари оцінювались за державними роздрібними цінами з урахуванням їх зносу. Після закінчення п'ятиденного терміну, який надавався господарю для оскарження дій щодо можливого порушення його майнових прав, уповноважений Міністерства заготівель передавав до районного виконавчого комітету клопотання, на основі якого приймалось рішення про накладання штрафу та вилучення майна, яке мало відбуватись у присутності свідків та дорослих членів сім'ї і оформлятись відповідним актом [29, с. 35-43].

Отже, сільське населення піддавалось надзвичайно великому утиску під час вилучення у нього сільськогосподарської продукції, яка мала поставлятись у рахунок виконання обов'язкових поставок та закупівель. Причому, з боку держави всі ці заходи мали примусовий характер, які, поряд із одержанням додаткових сільгосппродуктів, спрямовувались на стимулювання селян до більш продуктивної праці у колективних сільськогосподарських підприємствах. Зазначене знайшло своє відображення і у тих пільгах із сільськогосподарського податку, які впроваджувались після 1953 р.

Тож із відміною для селянських підсобних господарств обов'язкових поставок сільськогосподарської продукції державі основними

постачальниками залишались аграрні підприємства (колгоспи і радгоспи), які поставляли її з 1961 р. уже за договорами контрактації, що укладались із заготівельними організаціями. Їх укладання сприяло контролю за виконанням встановлених закупівель продукції у господарствах, які відповідно до них формували власні плани виробництва. Розрахунки за поставлену продукцію проводились за закупівельними цінами, які, як писала у той час економіст І. К. Попова, повинні відшкодовувати сільгоспвиробникам необхідні затрати сільськогосподарського виробництва і забезпечувати певний прибуток, сплату податку та інших обов'язкових державних платежів, створення усіх статутних фондів, а сама їх величина мала бути такою, щоб переробка підприємствами сільськогосподарської сировини була рентабельною за реалізації товарів споживачам та відповідала їх бюджету [356, с. 5].

Однак такі вимоги не завжди дотримувались. Загалом, сільському господарству державні закупівельні ціни у середньому забезпечували відшкодування мінімальних виробничих витрат (у тому числі на оплату праці на 30-35 % нижче, ніж в промисловості) і дозволяли проводити незначний рівень накопичень (3-5 % до виробничих фондів проти нормативу у народному господарстві 15 %). Це створювало умови, коли майже весь чистий, а нерідко і частина необхідного продукту (доходу), утвореного у галузі, за висновком російського науковця С. М. Корюнова, вилучались до бюджету за допомогою насильної системи поставок продукції державі за надзвичайно заниженими державними закупівельними цінами [186, с. 23-32]. Останнє ще більше переконує у тому, що у сільському господарстві, крім загальновстановленої системи оподаткування, функціонувало приховане вилучення частини доходу, виробленого у галузі. Все це не сприяло справедливому розподілу доходів сільськогосподарського товаровиробника, хоча в інших європейських країнах, у першу чергу, враховувались саме його інтереси. Так, зокрема у Швейцарії з початку 50-х до 90-х років діяло законодавство, відповідно до якого доходи будь-якого господарюючого у сільській місцевості суб'єкта, одержані від діяльності, пов'язаної з основним виробником – селянином, не повинні перевищувати доходів останнього [304, с. 284].

Безумовно, що з теоретичної точки зору відносити поставки сільськогосподарської продукції державі до системи оподаткування, можливо, не зовсім навіть коректно. Адже загальновідомо, що податки стягуються державою на безеквівалентній основі, тоді як поставки їй сільськогосподарської продукції проводились за відповідну плату. Але якраз саме в цій платі, яка не відповідала еквівалентному обміну, нами й вбачається податкова основа та величина додаткового податку на доходи сільського господарства. Зауважимо, що на існування "прихованого податку" у сільському господарстві вказують й деякі сучасні вітчизняні економісти [274, с. 55], які також вбачають його у державних закупівлях у колгоспів сільськогосподарської продукції.

Причому, окрім занижених закупівельних цін, існували й інші суб'єктивні чинники, які суттєво впливали на недоодержання доходів сільськогосподарськими підприємствами. Зокрема, як писали вітчизняні вчені Інституту аграрної економіки УААН у науковій праці "Економічні проблеми заготівлі сільськогосподарської

продукції" (1979), за редакцією В. С. Протасова: "Заготівельні та торговельні організації при розрахунках за продукцію практикують заниження якості, оплачують її по закупівельній ціні, хоч умовами договору передбачено по роздрібній. Бувають випадки недоплати за тару, автотранспорт, вантажно-розвантажувальні роботи" [138, с. 59]. Звісно, що сільгоспвиробники вимушено перебували в умовах такої монопсонії, оскільки єдиним учасником на ринку закупівель виступала держава, яку представляли заготівельні та торгівельні організації.

З іншого боку, виконанню планів із держзакупівель, а пізніше й держзамовлень сприяла й система оподаткування, що також простежувалось після 1991 р. Адже за її допомогою держава могла одержати додаткову кількість сільськогосподарської продукції. Останнє особливо характерно проявлялось із запровадженням фіксованого сільськогосподарського податку (1999 р.), який на вибір сільгоспвиробників міг сплачуватись як коштами, так натуральними поставками, що передбачалось Законом України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV (із змінами) [447]. Тут також зауважимо, що за недостатності грошових ресурсів у сільському господарстві натуральні поставки у цей час сприяли своєчасним розрахункам з бюджетом.

Однак потрібно наголосити й на тому, що у перший рік функціонування ФСП у платників виникали певні труднощі з визначенням кількості продукції, яка поставлялась у рахунок його сплати. Так, діючим на той час законодавством передбачалось, що кількість сільськогосподарської продукції з одного гектара угідь визначається на початку року і не підлягає коригуванню у зв'язку зі зміною на неї ціни.

Проте механізму визначення кількості сільськогосподарської продукції, яка мала поставлятись у рахунок ФСП, ще не було розроблено. Це стало можливим лише після прийняття Кабінетом Міністрів України постанови від 23 квітня 1999 р. № 658 "Про затвердження Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку" [404]. Відповідно до вказаної постанови, для визначення кількості сільськогосподарської продукції, яка мала поставлятись у рахунок ФСП з одного гектара угідь, за еквівалент було взято одну тонну пшениці третього класу. Ціни на пшеницю мали щорічно затверджуватись Кабінетом Міністрів України. Вищевказаною постановою Кабінету Міністрів України на 1999 р. її вартість затверджувалась у розмірі 220 грн., включаючи ПДВ.

Однак, оскільки поставки у рахунок ФСП за вибором платника могли здійснюватись іншою сільськогосподарською продукцією, то у цьому випадку господарствам необхідно було зробити певний перерахунок. За Законом № 320 [447] цей обрахунок проводився як співвідношення вартості однієї тонни пшениці м'якої третього класу до такої ж кількості іншої продукції, що мала поставлятись у рахунок сплати ФСП. Причому, право щорічного затвердження співвідношень вартості однієї тонни пшениці до відповідної продукції, надавалось обласним радам. Зокрема, окремим Розпорядженням Хмельницької обласної ради від 13 липня 1999 р. за № 241 затверджувався такий перелік продукції (табл. 3.11), яка могла поставлятись у рахунок фіксованого сільськогосподарського податку.

Таблиця 3.11

Сільськогосподарська продукція та послуги передбачені для зарахування у сплату фіксованого сільськогосподарського податку

№ пп.	Види продукції	Співвідношення 1 т пшениці до відповідної продукції
1.	Пшениця м'яка 3-го класу	1,00
2.	Пшениця м'яка 4-го класу	1,05
3.	Пшениця 5-го класу	1,16
4.	Ячмінь фуражний	1,16
5.	Зерносуміш	1,16
6.	Кукурудза	1,00
7.	Цукор	0,12
8.	Борошно вищого ґатунку	0,28
9.	Борошно 1-го ґатунку	0,31
10.	Борошно 2-го ґатунку	0,34
11.	Крупа гречана	0,15
12.	Крупа горохова	0,37
13.	Крупа ячмінна	0,40
14.	Крупа пшоно	0,28
15.	М'ясо яловичини	0,04
16.	М'ясо свинини	0,04
17.	Жива вага дорослої худоби:	
	– вищої вгодованості	0,09
	– середньої вгодованості	0,10
18.	Жива вага свиней 2, 3 категорій	0,07
19.	Молодняк свиней	0,04
20.	Молоко	0,61
21.	Молодняк понад 400 кг вищої вгодованості	0,08
22.	Молодняк ВРХ середньої вгодованості	0,09
23.	Послуги (оранка, культивація, транспортування та інше)	за поточними цінами

Джерело: [489, с. 356].

Звичайно, за відповідності ціни витратам господарств на продукцію, поставлену у рахунок ФСП, натуральна форма сплати відповідала б інтересам платника. Але за умов, що склались з витратами на пальне влітку 1999 р., за ціни 1 т пшениці, встановленої урядом у розмірі 220 грн., включаючи ПДВ, господарствам стало невигідно здавати зерно у рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку. Зауважимо, що за даними окремих сільськогосподарських підприємств фактична вартість 1 т пшениці 1999 р. складала понад 300 грн., разом з ПДВ (табл. 3.12). Це стало свідченням недосконалості натуральної форми сплати ФСП. За таких умов дійсно втрачався економічний зміст поставок продукції у рахунок податку і зацікавленість сільськогосподарського товаровиробника. Мабуть, лише з морально-етичних міркувань господарства вимушено здавали продукцію для розрахунків з сільськими пенсіонерами (колишніми членами цих господарств)

для виплати їм пенсій, зменшуючи свою заборгованість із ФСП. Адже, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 25 квітня 1998 р. № 525 "Про невідкладні заходи щодо погашення заборгованості з виплати заробітної плати, грошового забезпечення, пенсій, стипендій та інших соціальних виплат на 1998 рік" [411], сільські пенсіонери на той час мали право одержувати пенсії у натуральній формі.

Таблиця 3.12

Розрахунок фактичної ціни 1 т пшениці в спілці селян "Колос" Кам'янець-Подільського району Хмельницької області за 1999 р.

Показники	Сума, грн.	Структура собівартості, %	Структура ціни, %
Фактична собівартість 1 т пшениці, всього, у т.ч.:	166,66	100,0	54,1
– витрати на оплату праці	7,67	4,6	–
– насіння	21,33	12,8	–
– пальне	12,17	7,3	–
– транспортні витрати	6,67	4,0	–
– амортизаційні відрахування	33,0	19,8	–
– витрати на поточний ремонт	11,33	6,8	–
– вартість мінеральних добрив	42,66	25,6	–
– загальногосподарські витрати	24,33	14,6	–
– інші витрати	7,50	4,5	–
Прибуток	89,9	–	29,2
Вартість 1 т пшениці без ПДВ	256,56	–	–
ПДВ	51,31	–	16,7
Вартість 1 т пшениці з ПДВ	307,87	–	100,0

Джерело: [489, с. 358].

У принципі, не заперечуючи самої ідеї з добровільного вибору форм розрахунків із державою, у даній ситуації неможливо було визнати виправданим підхід до встановлення ціни на сільськогосподарську продукцію, що поставлялась у рахунок сплати ФСП. З цієї точки зору зазначимо, що хоча урядом й робилась спроба врегулювати дане питання, але вирішити його остаточно не вдалось. Адже ті зміни, що вносились до визначення ціни на пшеницю, яка поставлялась у рахунок сплати податку, стосувались лише останнього кварталу 1999 року. Саме з 1 жовтня 1999 р. Постановою Кабінету Міністрів України "Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 1 жовтня 1999 р. № 1822" [375] ціну 1 т пшениці, як еквівалента для обчислення кількості сільськогосподарської продукції, що поставлялась у рахунок сплати ФСП, було збільшено з 220 грн. до 300 грн. Як зазначалось у спільному листі Державної податкової адміністрації України, Мінагропрому та Пенсійного фонду України від 10.12.99 р. № 18589/7/18-0617 [609], пшениця, що видана у рахунок погашення заборгованості за пенсіями до 1 жовтня 1999 р., переоцінці не підлягає. Разом з тим вартість сільськогосподарської продукції, що надійшла у рахунок сплати ФСП після 1 жовтня, дооцінювалась до рівня нової ціни. Отож, господарства, які розрахувались з державою сільськогосподарською продукцією до 1 жовтня 1999 р. (коли за еквівалент

було взято 1 т пшениці вартістю 220 грн.) змушені були поставити її у 1,3 раза більше, ніж ті господарства, які поставляли її після зазначеної дати.

Безперечно, що такий порядок встановлення цін на сільськогосподарську продукцію мав негативний вплив на законослухняних платників податків. У цьому випадку у виграші залишився той платник, який недобросовісно виконував свої обов'язки зі сплати податку. Тобто, він міг не поставляти сільськогосподарську продукцію до 1 жовтня. Причому, це не суперечило податковому законодавству. Адже, за законом, поставка зерна у рахунок ФСП могла проводитись товаровиробником у визначені ним строки за погодженням з районною державною адміністрацією, але не пізніше 15 жовтня.

Таким чином, з поставкою сільськогосподарської продукції у рахунок податку склалась ситуація, яка порушила декілька податкових принципів, таких як рівність та єдиний підхід. Причому, кожний із них в Україні затверджений законодавчо. Мабуть, тут ніхто не стане заперечувати, що не можна допускати таких випадків, коли за рівних прав і обов'язків одні платники порівняно з іншими одержують податкові привілеї за рахунок недосконалих нормативних актів, що регулюють розрахунки з державою. Із сплатою ФСП у 1999 р. сталось саме так. Особливо це було добре видно у тих випадках, коли одним господарствам сільськогосподарська продукція аналогічної якості, поставлена у рахунок податку, зарахувалась за ціною 220 грн. за 1 т, а іншим, які поставляли її, зокрема, на один день пізніше – за 300 грн.

Звісно, що за таких умов господарства, які поставили продукцію після 1 жовтня, одержали не стільки вигоди, як це завдало незручностей тим підприємствам, які провели ці поставки до зазначеної дати. Причому, у виграші не залишилась і держава, хоча, на перший погляд, складається таке враження. Але при вивченні цього питання стає очевидним, що у програші залишались усі учасники, які брали участь у розрахунках, включаючи, у першу чергу, державу. По-перше, господарства, яким поставлене ними зерно зарахувалось за ціною 220 грн. за 1 тонну, маючи певний досвід, могли не поспішати із його поставкою у майбутніх роках. Адже, вони змогли б це зробити і наприкінці року за єдиними для усіх платників правилами та цінами, які уже сформуються на той час, як це зробили у попередньому році їхні конкуренти.

По-друге, платники ФСП, яким зерно зарахувалось за ціною 300 грн., також могли не поспішати із поставками у майбутньому році. Адже вони вже мали позитивний для себе досвід, коли через затримку поставок зерна у 1999 р. ними було отримано певну перевагу, у порівнянні з іншими господарствами, яким його зараховано за ціною 220 грн. Очевидно, що у майбутньому вони також могли одержати такі ж податкові привілеї. Безперечно, що за таких умов пенсіонери, яким, у першу чергу, призначалась ця продукція у рахунок виплати пенсій, не змогли б її вчасно одержати. Мабуть, для них, враховуючи вищевикладене, найбільш суттєво могла відчуватись недосконалість в оцінці зерна, оскільки це безпосередньо зачіпало їхні інтереси. Адже за одержання зерна до 1 жовтня останні мали можливість отримати його більше, ніж після цієї дати. Тому, порівняно з платниками фіксованого сільськогосподарського податку, пенсіонери були зацікавлені, щоб зерно, яке видавалось їм у рахунок виплати пенсій, оцінювалось за найменшими цінами і поставлялось до 1 жовтня.

Таким чином, за поставок сільськогосподарської продукції у рахунок сплати ФСП у той час виникало декілька точок зору на існуючу проблему. Причому, кожна із них була протилежною за змістом. Першу, безумовно, підтримували ті, хто здійснював поставки сільськогосподарської продукції. На їх думку, поставлене зерно або інша сільськогосподарська продукція у рахунок сплати ФСП, мали бути розцінені за найвищими цінами. За такої ситуації вони змогли б її поставити менше, покрити свої витрати з виробництва та отримати більшу суму прибутку, що є кінцевою метою кожного суб'єкта підприємництва.

Іншу точку зору, що викладена вище, мали громадяни, які отримували дану продукцію у рахунок виплати пенсій, допомоги соціального та заохочувального спрямування. Безумовно, за чинного на той час порядку розрахунків з ФСП та з виплати пенсій, пенсіонери були зацікавлені одержати продукцію у її рахунок до переоцінки. Адже, за обставин, коли її було б переоцінено у бік збільшення ціни, пенсіонери змогли б її отримати набагато менше.

Це великий, але не останній прорахунок, що був допущений у визначенні ціни на продукцію, яка поставлялась у 1999 р. у сплату фіксованого сільськогосподарського податку.

По-третє, не можна не помічати і того, що недосконалість в оцінці зерна, яка проявлялась при сплаті ФСП, ставала причиною втрати довіри платників податків в цілому до загальнодержавної системи оподаткування. Насамперед, і, що особливо не бажано, втрачалась довіра платників, які до цього часу відносились до числа найсвідоміших. Можна з впевненістю сказати, що замість того, щоб збільшувати їх чисельність, а відтак і рівень їхньої податкової культури, держава їх втрачала. Причому, це відбувалось не з об'єктивних причин, а через ігнорування основних податкових принципів, які відомі ще з часів Адама Сміта. Це був інший, але не менш важливий прорахунок, допущений за заготівлі сільськогосподарської продукції у рахунок сплати ФСП.

Тож, мабуть, з цих причин, зважаючи на недосконалість в оцінці сільськогосподарської продукції, що поставлялась у рахунок сплати фіксованого сільськогосподарського податку, Верховною Радою України було прийнято Закон України від 1 червня 2000 року № 1777 "Про внесення змін до Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" [372]. Із набранням його чинності (з 27 червня 2000 р.) платники ФСП мали можливість здавати сільськогосподарську продукцію у його рахунок за договірною ціною (але не нижче біржової ціни за вирахуванням витрат, пов'язаних з прийманням продукції), яка діяла на день сплати.

Саме у цей час Президентом України видано Указ від 29 червня 2000 року "Про невідкладні заходи щодо стимулювання виробництва та розвитку ринку зерна" [413]. Одним із основних завдань цього Указу стала оптимізація обсягів продажу зерна та запровадження механізму заставних і інтервенційних закупок, здійснення контролю за рухом зерна, оптимізація цін, захист сільськогосподарського товаровиробника та інвесторів від спекулянтів, перекупників та посередників на ринку, які, дестабілізуючи ціни, мали з того певний зиск від їх змін.

Із запровадженням заставних закупок передбачалось, що зиск від коливання цін на зерно буде мати не перекупник, а сільськогосподарський товаровиробник та інвестор. Як відомо, суть заставної закупки полягає у тому, що за поставки зерна державі господарство не втрачає на нього права власності, що дає йому право на одержання доплати за вирахуванням витрат із його зберігання.

Безумовно, що це стосувалось і того зерна, яке мало поставлятись на хлібоприймальні пункти у сплату ФСП. У цьому і полягав основний зміст захисту сільськогосподарського товаровиробника та інвестора. Адже до цього часу ціни, які формувались на зерно у 1997-1999 рр. ставили сільськогосподарських товаровиробників у невигідне становище. Варто лише пригадати, що у 1999 р. середні ціни на зерно в Україні становили 250-300 грн. Проте навесні 2000 р. вони вже збільшились до 600-700 грн. Причому, за підрахунками академіка П. Гайдуцького, з урожаю 1999 року селянами було продано 11,5 млн. тонн зерна, у т. ч. 11 млн. тонн – до нового року [89], що зайвий раз підтверджувало про додатковий (прихований) податок на сільськогосподарського товаровиробника, який існував уже навіть у механізмі іншого податку.

Однак з прийняттям Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 03.04.2003 р. № 659-IV [373] поставки сільськогосподарської продукції у рахунок сплати ФСП було скасовано. Тож з цієї дати сільськогосподарські підприємства повинні сплачувати його лише у грошовій формі, що значно спрощує сам порядок розрахунків із державою.

Отже, розглядаючи механізм натуральних поставок сільськогосподарської продукції, а також її закупівлю, можна стверджувати, що на всіх етапах становлення системи оподаткування, коли держава вдавалась до таких заходів, вони мали податковий характер. Причому, органи, які проводили заготівлю сільгосппродуктів від сільськогосподарських товаровиробників, наділялись повноваженнями, які давали їм право проводити цю роботу із застосуванням примусу та відповідних санкцій. Все це є підтвердженням того, що сільське господарство, окрім грошових, сплачувало ще й натуральні податки, які були навіть прихованими і офіційно не відносились до системи оподаткування. Адже, в окремих періодах її функціонування сільгоспвиробники одержували за поставлену продукцію мінімальну компенсацію, яка, до того ж, навіть не покривала виробничих витрат через недосконалу її оцінку. Та й у період запровадження ФСП у 1999 р., який хоч і має теоретичні вади, але став вимушеним заходом з боку держави, оцінка продукції, що поставлялась у рахунок його сплати, не сприяла справедливому оподаткуванню та ставала прихованим податком на окремих сільгоспвиробників.

Тому, на нашу думку, в особливі періоди розвитку системи оподаткування натуральні поставки сільськогосподарської продукції можуть використовуватись і в подальшому. Однак для цього має встановлюватись ринкова ціна, яка не лише відшкодовувала б витрати сільгоспвиробників, але й дозволяла б їм одержувати певні прибутки (виходячи з мінімальної норми рентабельності), оскільки останні найбільше втрачали не на самих податках,

а на занижених цінах, які встановлювались державою. За інших умов сплата податків повинна проводитись у грошовій формі, яка не лише спрощує сам механізм розрахунків з державою, але й сприяє розвитку товарно-грошових відносин у країні.

3.4. Зміна парадигми оподаткування сільгоспвиробників в умовах переходу до ринкових відносин

Здобуття Україною статусу незалежної держави, поступове формування економіки ринкового типу зумовили необхідність корінних змін у податковій політиці взагалі та у системі оподаткування сільського господарства зокрема. З цього часу взаємовідносини сільськогосподарських підприємств з державою переходять у іншу вагому площину. Це особливо спостерігається у залученні фінансових ресурсів для державних потреб. Адже, за умов адміністративної системи управління економікою більша частина прибутку господарюючих суб'єктів накопичувалась у державному централізованому фонді з подальшим його спрямуванням органами вищого рівня управління на потреби країни. На той час через бюджет щорічно розподілялось і перерозподілялось понад половину (більше 60 %) всього національного доходу країни [592, с. 7]. Звісно, більша частина фінансових ресурсів централізувалась у консолідованому бюджеті країни. Так, якщо у федеративних державах частка централізації коштів у центральному бюджеті складає в середньому 35,0 %, то в унітарних – рівень централізації становить майже 59,8 % консолідованого бюджету країни.

Однак у колишньому СРСР, який формально можна віднести до країн з федеративним державним устроєм, бюджетна система за своєю структурою була наближена до унітарних країн. Зокрема, у центральному (союзному) бюджеті, в окремих роках, концентрувалось 50,7 % доходів всієї бюджетної системи, тобто, у півтора раза більше, ніж "необхідно" було мати федеративній державі. На бюджети союзних республік припадало відповідно 48-50 %, з яких 35 % знаходилось у розпорядженні республіканських бюджетів республік і 15 % – у місцевих бюджетах [315, с. 33].

Проте з переходом України до ринкових відносин та утворенням приватних формувань ринкового типу в нашій країні створюються умови для децентралізації фінансових ресурсів і залучення до бюджету лише мінімально необхідного обсягу грошових коштів для фінансування загальнодержавних витрат. Причому, вилучення навіть цієї частки у платників, як пише академік М. Я. Дем'яненко, можна здійснити головним чином через податкову систему [585, с. 6]. Усе це зайвий раз вказує на зміну тих пріоритетів, які склались у формуванні фінансових ресурсів держави на етапі переходу до ринкових відносин, та роль системи оподаткування у сільському господарстві в цьому процесі. Тож принципово новий підхід до залучення і використання фінансових ресурсів на державному рівні обумовлював докорінні зміни і у взаємовідносинах сільгоспвиробників із бюджетом.

Водночас треба взяти до уваги те, що на етапах становлення (1991-1994 рр. та 1994-1997 рр.) система оподаткування у сільському господарстві почала

заново відновлюватись одночасно з розбудовою незалежності нашої держави. У цей період часу в її основу було покладено загальні принципи, що закріплювались у Законах України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 р. № 1251-XII [436], "Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 2 лютого 1994 р. № 3046/1994 [380] та "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 р. № 77/97 [381]. Протягом цих років функціонування системи оподаткування у сільському господарстві запроваджуються нові види податків, зборів та внесків до державних цільових фондів (рис. 3.2), які принципово відрізнялися від тих, що діяли у період командно-адміністративного управління економікою. Усе це породжувало певні труднощі. Одна з них, – як пише вітчизняний економіст, професор В. П. Вишневський, – це успадкування від колишнього СРСР податкової системи, для якої було характерним еклектичне з'єднання окремих адміністративних і ринкових елементів [72, с. 131]. Насамперед це стосувалось податків, які запроваджувались для сільськогосподарських підприємств на основі прийнятого у цей період одного із перших у галузі оподаткування Закону № 1251-XII [436]. Однак, навіть за умов, коли для сільськогосподарських підприємств уводились нові податки, зокрема податок на прибуток (дохід), й надалі продовжував функціонувати податок на фонд оплати праці колгоспників та податок з обороту, які сплачувались відповідно до нормативних актів колишнього СРСР. По суті, це й стало тим поєднанням платежів, що характеризувались індивідуальними відрахуваннями, встановленими ще за часів командно-адміністративної системи управління (в залежності від фінансової спроможності певного суб'єкта господарювання), з податками, властивими для ринкової економіки.

Проте, мабуть, буде помилкою пов'язувати всі проблеми лише з недоліками системи оподаткування колишнього СРСР. Досвід її становлення та розвиток на даному етапі, зокрема у сільському господарстві, переконує, що всі ті процеси, які відбувались в економічному житті нашої країни, суттєво не змінювали назв податків та форм оподаткування. Таке пристосування однієї форми оподаткування до іншої є однією з умов їх зміни, на що у свій час звертав увагу ще Дж. Ст. Міль, який писав: "Система податків і фінансове управління не повинні неодмінно відрізнятися за різних умов правління" [271, с. 32]. Однак та кількість податків та зборів, що встановлювалась для сільськогосподарських товаровиробників у той час, на відміну від тих, які діяли до 1991 р., безумовно, вражала. По суті, сільське господарство було поставлене у такі ж умови, як й інші платники податків. Особливо характерно це проявилось в оподаткуванні прибутку підприємств.

Тож з прийняттям Закону УРСР "Про порядок дії на території Української РСР у 1991 році Закону СРСР "Про податки з підприємств, установ і організацій" від 5 липня 1991 р. № 1308-XII [427], сільськогосподарські підприємства з другої половини 1991 р. звільнялись від податку на прибуток з дати прийняття зазначеного законодавчого акта. Однак ті суми коштів, які були сплачені сільгоспвиробниками до зазначеного терміну, залишались у бюджеті до закінчення року. І лише після його завершення та визначення фактичного

фінансового результату господарства могли провести відповідний перерахунок, виходячи із реальних показників собівартості та виручки. Зазначене ще більше переконує у тому, що ініціатори такого механізму цілком свідомо не дозволяли закривати після першого півріччя особові рахунки сільгоспвиробників, які велись у податкових інспекціях, сподіваючись одержати додаткові кошти після річного перерахунку.

Рис. 3.2. *Система податків і зборів у сільському господарстві України в 1992-1998 рр.*

Примітка. Складено автором.

Із наведеного можна зробити узагальнюючий висновок, що звільняти сільгоспвиробників від податку на прибуток, який визначався наростаючим підсумком, було доцільно з початку року, а не з другої половини. Проте такі дії, скоріш за все, вказували на ті недоліки, що були характерними для даного етапу становлення системи оподаткування у сільському господарстві, які пов'язані із встановленням податків та зборів і наданням пільг в умовах інсайту. Останнє особливо добре простежувалось у Законі України "Про оподаткування доходів підприємств і організацій" від 21 лютого 1992 р. № 2146-XII [415], який набирав чинність з 1 січня цього ж року, а також у законах про державний бюджет на відповідний рік, які хоч не завжди вчасно приймались (бюджет 1994 р. прийнято 1 лютого, опубліковано 19 лютого, а чинність він набрав з 1 січня 1994 р.), але суттєво змінювали порядок нарахування та сплати податків.

З 1992 р. господарства стали сплачувати податок з валового доходу, який вони одержували від реалізації несільськогосподарської продукції за основною ставкою оподаткування 18 %, а з 1994 р. її було збільшено до 22 % [415, с. 10-72; 386]. Також потрібно зауважити, що у першому кварталі 1993 р. запроваджувався податок з прибутку підприємств (відповідно до Декрету

Кабінету Міністрів України "Про податок на прибуток підприємств і організацій" від 26 грудня 1992 р. № 12-92 [424]), який нараховувався до бюджету лише з реалізації несільськогосподарської продукції. Безперечно, що такий порядок розрахунків з бюджетом уже в більшій мірі відповідав інтересам сільськогосподарських підприємств порівняно із оподаткуванням валового доходу. Але він також не був позбавлений недоліків, властивих для попередніх періодів. Один із них стосувався ускладненого бухгалтерського обліку, оскільки механізм дії податку вимагав окремого розподілу витрат: від сільськогосподарської та несільськогосподарської діяльності. Важливість останнього набула особливого значення тоді, коли стало очевидно, що такі розрахунки необхідно проводити не один раз у рік (звітний період, за який найбільш об'єктивно можливо визначити фінансовий результат), а кожного кварталу.

До переваг даного податку слід було віднести те, що його механізм виключав оподаткування заробітної плати, як це було за оподаткування валового доходу. Однак такий порядок проіснував лише один квартал і, починаючи з другого кварталу 1993 р., дія попереднього закону відновлювалась і за об'єкт оподаткування було взято знову валовий дохід, що стало причиною збільшення податку. Останнє особливо характерно простежується на прикладі певного сільськогосподарського підприємства, яке у цей період часу проводило розрахунки з державою у такому порядку. Проілюструвати це можна за даними, які використовувались для валового доходу, одержаного з реалізації несільськогосподарської продукції агрофірмою "Україна" Дунаєвецького району Хмельницької області у 1992 р. та за II-IV квартали 1993 р. (табл. 3. 13).

Таблиця 3.13

Нарахування податку з валового доходу в агрофірмі "Україна" за 1992-1993 рр., (тис. крб.)

Показники	1992 р.	1993 р.	У середньому за 2 роки
Виручка від реалізації послуг без ПДВ	14 501	768 672	391 587
Собівартість наданих послуг всього, у тому числі оплата праці	17 498 5 616	777 958 138 486	397 728 72 051
Матеріальні витрати, що виключаються із валового доходу при розрахунку податку	11 882	639 472	325 677
Доходи від позареалізаційних операцій	682	5 870	3 276
Оподатковуваний дохід, у тому числі: - за ставкою 18 % - за ставкою 75 %	3 301 3 248 53	135 070 135 070 –	69 186 69 159 –
Сума податку	624	24 313	12 469

Примітка. *Розраховано автором*

Дані, наведені в табл. 3.13, свідчать, що за оподаткування валового доходу оподатковувалась і заробітна плата. Слід також зауважити, що стягнення податку відбувалось і при оподаткуванні доходів фізичних осіб, а також у нарахуванні платежів до деяких державних цільових фондів та сплаті ПДВ, що вважалось одним із головних недоліків, з точки зору податкоплатників. Однак він був не останній, оскільки з прийняттям Закону України "Про Державний бюджет

України на 1994 рік" від 1 лютого 1994 р. № 3898-XII [386], окрім підвищення податкової ставки до 22 %, для сільськогосподарських підприємств встановлювались ще й щомісячні авансові внески, що лише сприяло відволіканню на певний час обігових коштів сільгоспвиробників. Їх величина визначалась протягом року за прогнозними розрахунками очікуваних фінансових результатів господарської діяльності з наступним перерахунком загальної суми цього податку після закінчення першого кварталу, півріччя, 9 місяців та року.

Разом з цим необхідно відзначити й максимальну податкову ставку 75 %, яка застосовувалась у цей період для оподаткування валових доходів, одержаних від посередницької діяльності. Однією з особливостей нарахування податку за такою ставкою на той час слід було вважати невизначеність у податковому законодавстві, яке стосувалось встановлення доходів, отриманих від посередництва. Адже, з точки зору сільськогосподарського виробництва, відносити до посередницьких послуг операції з продажу товарів, які були придбані для виробничих потреб, але пізніше продані працівникам господарства, не можна було вважати виправданим. Проте саме такий порядок оподаткування діяв для даного виду діяльності, яка через велику податкову ставку ставала невигідною для господарств. Це продемонстровано у табл. 3.13 на прикладі агрофірми Україна Дунаєвецького району Хмельницької області. Так, якщо у 1992 р. дане господарство задекларувало до оподаткування валовий дохід, одержаний від посередницької діяльності у сумі 53 тис. крб., з якого податок склав 39,8 тис. крб. (53 х 0,75), то у наступному році господарство розраховувалось з бюджетом уже лише за основною податковою ставкою 18 %.

Звісно, що збільшення ставки оподаткування з 18 до 22 % та запровадження щомісячних авансових платежів мало позитивно вплинути на надходження коштів до бюджету. Проте підвищена податкова ставка прямо вказувала на зростання податкового тягаря для сільськогосподарських підприємств, що, безумовно, не могло відповідати інтересам останніх. Разом із цим запровадження авансових платежів стало причиною опосередкованого негативного впливу на сільгоспвиробників, коли вони, по суті, виплачували "аванс з авансу". Адже фактичний результат від їх діяльності було можливо визначити лише після закінчення року.

Безумовно, такий порядок розрахунків з державою необхідно було змінювати, оскільки процес оподаткування валового доходу виявив низку недоліків, які сприяли лише величині і стабільності податкових надходжень до бюджету і не відповідали інтересам платників податків. Мабуть, це стало зрозуміло й самим розробникам податкових законів у нашій державі, оскільки у цей час Верховною Радою України приймається інший Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28 грудня 1994 р. № 334/94-ВР [416], який певним чином дозволяв поставити у рівні податкові умови підприємства з різними трудомісткими процесами виробництва. Починаючи із 1995 р., за об'єкт оподаткування знову було взято прибуток. Причому, як і раніше, сільськогосподарські підприємства з цього часу стали сплачувати податок з прибутку, який вони одержували від реалізації несільськогосподарської продукції за ставкою 30 % та звільнялись від щомісячних авансових платежів [352, с. 22].

Останнє, безумовно, стало позитивним зрушенням в оподаткуванні сільгоспвиробників, які почали сплачувати податок щоквартально наростаючим підсумком, хоча з точки зору переробки сільськогосподарської продукції цей термін не можна було вважати сприятливим для господарств. Адже, провівши сплату поквартально, як правило, після закінчення року у сільгоспвиробників виникала переплата. Її причиною ставала не лише фактично більша сума коштів, сплачених до бюджету (хоча таке також спостерігалось в окремих сільськогосподарських підприємствах), але й виникнення збитків по закінченню річного звітного періоду.

Тут необхідно зауважити, що створенню такої ситуації сприяв й механізм оподаткування, яким підприємствам дозволялось зменшувати балансовий прибуток на величину податків, джерелом сплати яких він був. На той час до них належали плата за землю, що використовувалась у сільськогосподарському або виробничому обороті, й податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Однак, якщо другий нараховувався перед технічним оглядом раз у рік, як правило у другому кварталі, то перший лише до 15 серпня та до 15 листопада. Тобто, зменшувати балансовий прибуток на суму нарахованих податків господарства могли лише у тих кварталах, на які припадали вказані строки сплати. Звідси стає цілком зрозуміло, що у тих періодах, коли дані податки не нараховувались, сільськогосподарські підприємства вимушено переплачували кошти до бюджету. Тож, порівняно з іншими платниками, зокрема з підприємствами торгівлі, сільськогосподарські товаровиробники, по суті, щоквартально сплачували авансові платежі податку з прибутку. І лише після закінчення звітного року вони могли встановити фактичну величину прибутку, а разом із ним й реальну переплату податку.

Важливо зазначити й те, що з прийняттям зазначеного закону на сільськогосподарські підприємства почав розповсюджуватись порядок, за якого вони звільнялись від сплати податку з прибутку, одержаного з реалізації продукції, виготовленої на власних переробних потужностях. Останнє, безумовно, було спрямоване на розвиток підсобних цехів у сільському господарстві. Однак це не стимулювало сільгоспвиробників відправляти сільськогосподарську продукцію на невласні переробні підприємства, зокрема, цукровий буряк на цукрові заводи, оскільки прибуток, одержаний від реалізації цукру, оподатковувався на загальних підставах.

Дискусійним на той час залишалось й питання оподаткування збитків, одержаних за товарообмінними операціями. Як відомо, питання диспаритету цін для сільськогосподарських підприємств завжди було актуальним. Тому у період осінньо-весняних робіт вони вимушено обмінювали сільськогосподарську продукцію майбутнього урожаю на пальне та інші необхідні ресурси, виходячи із обсягів, а не з її вартості. Це й було основною причиною, коли після закінчення року сільськогосподарські підприємства одержували збитки, які й підлягали оподаткуванню. Відносно даної проблеми дуже слушно зауважував вітчизняний економіст Ю. Архангельський, який писав: "Однак товаровиробник утрачав не стільки на податках, скільки на занижених цінах, що встановлювались тіньовим сектором" [13, с. 87]. Саме

ці ціни для сільгоспвиробників й ставали основною причиною збитків, які, в той же час, як зазначено вище, підлягали оподаткуванню з боку держави.

Наступні зміни в оподаткуванні прибутку сільськогосподарських товаровиробників відбуваються з часу набрання чинності Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 р. № 283/97-ВР [368] (далі Закон № 283/97-ВР). Для сільськогосподарських підприємств України зазначеним законодавчим актом вводився принципово новий підхід до визначення оподатковуваного прибутку, який обчислювався шляхом зменшення суми валового доходу звітного податкового періоду на величину валових витрат та амортизаційних відрахувань. Разом із цим сільськогосподарські товаровиробники одержали право на особливий порядок сплати цього податку. Так, якщо для інших господарюючих суб'єктів зазначеним законом встановлювались два звітні податкові періоди: рік і квартал, а також передбачались щомісячні авансові внески, то аграрії мали право розраховуватись із державою один раз у рік після його закінчення. Зауважимо, що з цього часу законодавець офіційно призупинив нелегітимне вилучення обігових коштів із сільськогосподарської галузі, яке було закладено у попередньому податковому законодавстві за оподаткування валового доходу та прибутку підприємств. Однак потрібно зазначити, що таке право надавалось лише тим господарствам, валовий дохід яких від реалізованої сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищував 50 % від загальної суми, тобто на величину, яка, по суті, надавала статус сільськогосподарського товаровиробника.

Ще однією особливістю для сільськогосподарських підприємств став порядок проведення індексації валових доходів і витрат, отриманих (понесених) протягом звітного податкового року. Порядок її нарахування встановлювався самим законом, який мав пряму дію, виходячи із офіційного індексу інфляції. Причому, сума індексації мала нараховуватись за період, починаючи з наступного місяця за місяцем понесення таких витрат (отримання доходів) до кінця звітного року.

З-поміж інших переваг даного законодавчого документа необхідно виділити ті, які стосувались порядку оподаткування прибутку, одержаного від продажу сільськогосподарської продукції за бартерними угодами. Фінансові результати за кожною такою операцією відображались у спеціальному додатку і визначались як різниця між договірною (контрактною) ціною (але не нижче звичайної) і вартістю придбання товару [212, с. 69-70].

Як і у попередньому законодавчому акті, для сільськогосподарських підприємств встановлювався особливий порядок віднесення сум земельного податку до валових витрат. Так, господарства, які мали у своєму користуванні землі, що не використовувались у сільськогосподарському виробничому обороті, могли витрати з нарахування земельного податку (за такі земельні ділянки) відносити до валових витрат. Однак більш вигідним для сільськогосподарських товаровиробників, порівняно з попереднім законом, став порядок зменшення нарахованого податку з прибутку на суму плати за землю, що використовувалась у сільськогосподарському виробничому обороті.

Тож особливої уваги у цьому зв'язку заслуговує плата за землю, яка в

Україні запроваджена у вигляді земельного податку та орендної плати. Як відомо, сільськогосподарські товаровиробники стали її платниками, починаючи з другої половини 1992 р., коли набрав чинність Закон України "Про плату за землю" від 3 липня 1992 року № 2535-XII (Закон № 2535-XII) [418]. Тут доцільно зауважити, що в економічній літературі спостерігались різні підходи науковців до даного податку, особливо щодо джерела його сплати. Так, вчені-економісти, які були прихильниками сплати даного платежу за рахунок собівартості, вбачали у цьому перевагу, обґрунтовуючи дану точку зору стабільністю надходження коштів до бюджету. Інші взагалі стверджували, що для господарств немає практичного значення, за рахунок яких джерел сплачувати податки, бо для них – це у будь-якому випадку витрати [585, с. 11]. Однак однозначно погодитись з цим важко. Тому більш обґрунтованою, на нашу думку, є позиція науковців, які вважають, що сплату земельного податку доцільно сплачувати з прибутку. У кінцевому підсумку це дозволятиме враховувати фінансовий результат платника податку, хоча з точки зору земельного оподаткування останнє не має суттєвого значення.

Звертає на себе увагу й те, що для земель сільськогосподарського призначення встановлювались середні тверді ставки, які диференціювались залежно від областей України. Тобто, на даному етапі було зроблено спробу дотримуватись вимоги, передбаченої законодавством щодо плати за землю, яка залежала від якості та місцезнаходження земельної ділянки. Залишалось лише методично обґрунтувати величину ставок оподаткування, що встановлювались для кожної окремої території. Однак цього не сталось, оскільки законодавчо встановлені податкові ставки для областей не могли гнучко реагувати на зміни в якості земельних угідь, що навіть мали місце на території самої області. Тому запровадження ставок земельного податку для сільськогосподарських угідь на той час було важко визнати обґрунтованим. Та й земельний кадастр і єдина методика визначення податкових ставок були відсутні. Закономірно, що на їх вибір суттєвий вплив мали інфляційні процеси, які у цей період часу найхарактерніше проявлялись в Україні. Причому, порівняно з 1992 р., ставки земельного податку у 1994 р. збільшились майже у 150 разів і у 5 разів, порівняно із 1993 р. Із їх збільшенням значно зростали й нарахування плати за землю у сільськогосподарських підприємствах. Це добре видно за даними радгоспу "Кугаєвецький" Чемеровецького району Хмельницької області, у якому сума податку лише за ріллю та багаторічні насадження зросла у 1994 р. до 29 164,5 тис. крб., проти 5 364,5 тис. крб. у 1993 р., або у 5,4 раза (табл. 3.14).

Дані табл. 3.14 показують, що ставки земельного податку недостатньо враховували якість земель сільськогосподарського призначення. Причому, при їх встановленні не враховувався й коефіцієнт інфляції, на який доцільно було б коригувати величину нарахованого податку.

Дещо інший порядок існував для визначення плати за землю несільськогосподарського призначення, оскільки для таких земель ставки встановлювались окремо у межах населеного пункту та за його межами. Причому, як у першому, так і в другому випадку податок нараховувався у

твердих сумах за 1 м². Однак для земельних ділянок, розташованих у населених пунктах, податкові ставки диференціювались залежно від чисельності жителів та поділялись за цією ознакою на 11 груп.

Таблиця 3.14

Нарахування земельного податку у радгоспі Кугаєвецький за 1993-1994 рр.

Види угідь	1993 р.			1994 р.		
	Площа, га	Ставка, крб.	Податок, тис. крб.	Площа, га	Ставка, крб.	Податок, тис. крб.
Рілля та багаторічні насадження	1 397	3 840	5 364,5	1 519	19 200	29 164,8
Сінокоси	48	1 470	70,6	48	7 350	352,8
Пасовища	40	1 470	58,8	40	7 350	294,0
Землі іншого призначення	13	3 840	49,9	0,0020	150	3,0

Примітка. Складено та розраховано автором

Особливість оподаткування земель на даному етапі становлення системи оподаткування у сільському господарстві полягала ще й у тому, що для сільськогосподарських товаровиробників на той час встановлювались спеціальні пільги із земельного податку, які суттєво впливали на розвиток дрібних господарюючих суб'єктів, зокрема, фермерських господарств. Втім необхідно зазначити, що проти цього, мабуть, й не заперечували самі фермери, оскільки для них це було вигідно. Адже, відповідно до попередньої редакції Земельного кодексу України від 18 грудня 1990 р. № 561-XII (із наступними змінами) [151], новостворювані селянські (фермерські) господарства звільнялись від плати за землю протягом трьох років з часу передачі у їхню власність або надання у користування земельної ділянки. До того ж аналогічна норма існувала і у Законі України "Про селянське (фермерське) господарство" від 20 грудня 1991 року № 2009-XII [435] (Закон № 2009-XII), яка була передбачена і у новій редакції Закону України "Про фермерське господарство" від 19 червня 2003 р. № 973-IV [446] (Закон № 973-IV). Зокрема, у статті 10 Закону № 2009-XII [435] зазначалось, що новостворені фермерські господарства звільняються від плати за землю протягом трьох років з часу передачі земельної ділянки у їхню власність або надання її у користування. Сприяв цьому і вищезгаданий Закон № 2535-XII [418]. Так, відповідно до статті 11 зазначеного законодавчого акта новостворені фермерські господарства звільнялись від плати за землю протягом трьох років з часу передачі у їхню власність або надання у користування земельної ділянки.

Безумовно, що всі вищезазначені норми законів безпосередньо передбачали податкову пільгу, яка була такою необхідною у період становлення фермерських господарств. Тобто, у даних законодавчих актах у повній мірі проявлялась регулююча функція земельного податку, за допомогою якої держава намагалась стимулювати становлення та розвиток таких господарств.

Однак такий порядок застосування податкової пільги у нарахуванні земельного податку для фермерських господарств проіснував недовго. На даному

етапі становлення системи оподаткування у сільському господарстві держава проігнорувала важливість пільгового земельного оподаткування для дрібних сільгоспвиробників і на перший план знову були поставлені інтереси бюджету. Причому, у цей час якнайкраще проявились законодавчі колізії, які не дозволили фермерським господарствам у повній мірі використати своє право на зазначену пільгу у розрахунках з бюджетом за земельним податком. Саме у цей період Верховною Радою України приймається Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 22 грудня 1998 р. № 333-XIV [371] (Закон № 333-XIV), яким передбачалось, що ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування. Така норма законодавства принципово змінювала відносини фермерів з бюджетом у проведенні розрахунків із земельного податку. І хоча у Земельному кодексі України від 18 грудня 1990 р. № 561-XII [151] та Законі № 2009-XII [435] вказана пільга передбачалась, але через зазначені вище причини вона вже не могла застосовуватись. Визначальним у цій важливій справі стало й те, що ще раніше, тобто з 1 січня 1997 року набирав чинності Закон України "Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про плату за землю" від 19 вересня 1996 р. № 378/96-ВР [379] (Закон № 378/96-ВР). Цим законодавчим актом встановлювались податкові пільги, характерні для усіх сільськогосподарських товаровиробників, без будь-яких винятків для фермерів. Тобто, з цього часу останні були поставлені в однакові податкові умови з іншими сільгоспвиробниками. Це у повній мірі стосувалось і пільгового оподаткування.

З огляду на вищезазначене, необхідно визнати, що із прийняттям нової редакції Закону № 378/96-ВР [379] фермерські господарства все ж таки одержали окремі податкові пільги із плати за землю поряд з іншими сільськогосподарськими підприємствами. Однак вони вже не мали такого важливого значення через обмеженість в їхньому застосуванні, оскільки у більшій мірі стосувались діючих, а не новостворених платників. Адже, відповідно до пункту 5 статті 12 Закону № 378/96-ВР [379] не справляється плата за земельні ділянки державних, колективних і фермерських господарств, які зайняті молодими садами, ягідниками та виноградниками до вступу їх у пору плодоношення, а також гібридними насадженнями, генофондовими колекціями та розсадниками багаторічних плодових насаджень.

З вищенаведеного стало зрозуміло, що знайдеться дуже мало таких господарств, які будуть мати зазначені угіддя та зможуть використати дану преференцію. Досить лише нагадати, що у Кам'янець-Подільському районі Хмельницької області із 62 фермерських господарств, які знаходились на обліку у 1997 р. як платники земельного податку, такою пільгою не скористалось жодне господарство. Аналогічна ситуація із її незастосуванням спостерігалась і у 1998-2000 рр. Річ тут у тім, що більшість фермерів району одержану землю використовували виключно для ріллі і лише в окремих випадках відводили її під сіножаті та пасовища, тоді як розведенням молодих садів та виноградників вони, по суті, не займались.

Отже, новостворювані фермерські господарства позбулись такої необхідної пільги, яка дозволяла їм не сплачувати земельний податок протягом трьох років з часу передачі земельних ділянок у їх власність або надання у користування, не одержавши, практично, взамін іншої. Зокрема, аналізуючи порядок надання податкових пільг у нашій країні, доводиться констатувати, що він не завжди ґрунтується на єдиних принципах, зокрема таких, як це було у випадку із фермерськими господарствами. Тут мова йде про їх надання для інших суб'єктів оподаткування, на яких, здавалося б, мають розповсюджуватись аналогічні умови, що й на сільгоспвиробників.

Однак саме останнього й бракувало наступним законодавчим змінам, які встановлювали пільгові умови для інших платників податків, ігноруючи попередню практику застосування, як це було у випадку із фермерськими господарствами. Досить лише звернутись до редакції Закону України "Про Державний бюджет України на 2001 рік" від 7 грудня 2000 р. № 2120-III [387] (Закон № 2120-III), який був прийнятий набагато пізніше, ніж Закон № 333-XIV [371], що змінив порядок застосування пільг для фермерів із плати за землю (хоча вони й передбачалась в інших законодавчих актах). Тут, мабуть, ніхто не стане стверджувати, що Закон № 2120-III [387] належить до податкових законів. Проте, саме статтею 54 цього документа, як виняток, надавались пільги для окремих заводів, підприємств, господарських товариств та інших установ щодо їх звільнення від сплати земельного податку.

Не вдаючись до дискусії з цього приводу, хотілося лише б зауважити, що новоутворені сільгоспвиробники як ніхто зацікавлені у таких винятках, що надають право на пільги. Причому, це доведено як теоретично, так і практично. Останнє знаходить своє підтвердження у зарубіжних країнах, в яких фермерські господарства постійно відчувають підтримку держави. Звідси очевидний висновок і для України, що для розвитку малих аграрних підприємств надзвичайно актуальним є питання податкових пільг в оподаткуванні земельних угідь, що надаються новоутвореним сільгоспвиробникам. Це надто важливо, бо, якщо ми хочемо мати у сільському господарстві нашої країни справжнього господаря на землі, то йому необхідно сприяти у його становленні та розвитку. Одним із таких напрямів має стати пільгове оподаткування, що передбачалось у попередньому податковому законодавстві. І тут не потрібно посилатись на ті зміни, якими скасовано пільгу для новоутворених фермерських господарств. Адже, створюючи власний бізнес, фермери розраховували на вищезазначену пільгу, яка, до речі, була передбачена податковим законодавством, що, безумовно, сприяло діяльності цій формі дрібного підприємництва. Тож, здавалося б, за зміни податкових умов, останнє повинно було також враховуватись. Однак з прийняттям Закону № 333-XIV [371] та Закону № 378/96-ВР [379] саме якраз цього і не було зроблено. Унаслідок цього новоутворені фермерські господарства втратили таку важливу для них пільгу у земельному оподаткуванні. Мабуть, це стало пізніше зрозуміло й самим законодавцям, оскільки новою редакцією Закону № 973-IV [446] частину першу статті 12 Закону № 2535-XII [418] було доповнено пунктом 25. Відповідно до нього, новостворені фермерські господарства стали знову звільнятись від земельного

податку протягом трьох років, а в трудонедостатніх населених пунктах – п'яти років з часу передачі їм земельної ділянки у власність. Отже, для відновлення такої необхідної преференції знадобилось аж сім років, які, безумовно, не сприяли розвитку новоутворених фермерських господарств.

У принципі, не заперечуючи проти необхідності і стабільності надходження коштів до державного та місцевих бюджетів України, все ж таки вважаємо, що вирішити дану проблему за рахунок відміни пільг для фермерів практично не можливо. Тут державі необхідно поступитись і винайти додаткові джерела доходів. І лише після того, як новоутворене фермерське господарство пропрацює 3-5 років, його доцільно залучати до сплати земельного податку. На це вказує і досвід розвинутих країн. Зокрема, у США у XIX столітті податок на землю був вагомою частиною бюджетів штатів. З освоєнням нових земель надходження коштів від оподаткування землі до бюджетів штатів зросло, що дало можливість урядам окремих штатів, особливо півдня та середнього заходу, звільняти від сплати податку власників землі протягом 5 років після її купівлі [123, с. 80].

Що ж у практичному плані сталось за скасування пільги із плати за землю для новоутворених фермерських господарств України? Для цього доцільно звернутись до показників табл. 3.15, які стосуються фермерських господарств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області. Із табл. 3.15 видно, що у 2000 р., порівняно з 1998 р., кількість фермерів, які нараховували та сплачували земельний податок, зменшилась відповідно до 27 і 25 платників. Так, якщо у 1998 р. плату за землю нараховувало 70,5 % фермерських господарств, що знаходились на обліку як платники земельного податку, то у 1999-2000 рр. нарахування вже здійснювало відповідно 63,3 і 47,3 % від їхньої кількості. І це за умови, що у 2000 р. число зареєстрованих фермерів-платників земельного податку, порівняно з 1998 р., зменшилось лише на 4 одиниці або на 6,6 відсотка. Звісно, що на зменшення кількості фермерських господарств, які вважались до цього періоду платниками земельного податку, впливав ФСП, що запроваджувався у 1999 р. Тож окремі з них перереєструвались і стали сплачувати зазначений платіж, який давав право не проводити розрахунки з державою по платі за землю.

З-поміж іншого звертає на себе увагу й сума земельного податку, що надійшла до бюджету у 1999 і 2000 рр. Зокрема, якщо у 1998 р. сплата податку до нарахованої суми складала всього 61,2 %, то у 1999 і 2000 рр. вона була найвищою і становила відповідно 182,6 і 140,6 відсотка. Однак зростання обсягів бюджетних надходжень відбулось не лише за рахунок збільшення нарахування земельного податку, що також мало місце, а внаслідок росту переплати, яка у цих роках відповідно зросла від 18,7% до 61,0 відсотка. Зазначені вище факти свідчать про існування ще однієї проблеми, яка мала місце у системі оподаткування сільського господарства.

Разом із цим необхідно зазначити й те, що з прийняттям Закону № 378/96-ВР [379] принципово змінювався підхід до визначення плати за землі сільськогосподарського призначення та населених пунктів. Зазначеним законом за основу обчислення було взято грошову оцінку земельних ділянок, яка щороку повинна уточнюватись станом на 1 січня на коефіцієнт індексації ($К_і$), що визначається за формулою:

де $I_{(n-1)}$ – середньор
проводиться індексація.

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не проводиться. Звісно, що дана методика обчислення земельного податку відповідала ринковим умовам, за яких необхідно враховувати інфляційні процеси, що безпосередньо впливають на реальну величину податку.

Таблиця 3.15

Результати нарахування земельного податку фермерськими господарствами Кам'янець-Подільського району Хмельницької області у 1998-2000 рр.

Показники	1998 р.	1999 р.	2000 р.	За 3 роки
Зареєстровано фермерів-платників земельного податку	61	60	57	59
Із них нараховували податок	43	38	27	36
у % до зареєстрованих платників	70,5	63,3	47,3	61,0
Кількість платників, що сплачували податок	35	23	25	28
у % до зареєстрованих платників	57,3	38,3	43,9	47,5
у % до платників, що сплачували податок	81,3	60,5	92,6	77,8
Нараховано земельного податку, грн.	4 515	1 680	3 057	3 084
Сплачено земельного податку, грн.	2 763	3 068	4 298	3 376
у % до нарахованої суми податку	61,2	182,6	140,6	109,5
Недоїмка до бюджету на кінець року, грн.	1 521	1 073	1 066	1 220
у % до нарахованої суми податку	33,7	63,9	34,9	39,6
Переплата бюджету на кінець року, грн.	518	1 189	2 621	1 443
у % до сплаченої суми податку	18,7	38,8	61,0	42,7

Примітка. Складено та розраховано автором.

Отже, сільськогосподарські товаровиробники, які одержали право власності на земельну ділянку або на користування нею, отримали її на умовах оренди від місцевої ради, мали сплачувати земельний податок або орендну плату з урахуванням індексації грошової оцінки землі. Причому, їх величина не залежить від результатів господарської діяльності власників землі та землекористувачів. Цілком очевидно, що за таких умов платники поставлені у жорсткі ринкові умови, за яких їм необхідно ефективно використовувати земельну ділянку, оскільки в іншому випадку вони не матимуть можливості навіть сплачувати зазначені платежі. Останнє у повній мірі відповідає суті земельного оподаткування, яке, як відомо, належить до прямих реальних податків, що не враховують фінансового і соціального стану платників, а лише ті особливості, які характерні для земельної ділянки.

Безперечно, за даним порядком індексації необхідно було у короткі терміни провести грошову оцінку земель. Причому, останнє стосувалось як земель сільськогосподарського призначення, так і житлової та громадської забудови, що розташовані у населених пунктах, для яких також встановлювались відсоткові податкові ставки. Як зазначено у Земельному кодексі України від 25 жовтня 2001 року № 2768-III [152], до земель житлової

та громадської забудови належать земельні ділянки в межах населених пунктів, які використовуються для розміщення житлової забудови, громадських будівель і споруд, інших об'єктів загального користування.

Причому, діюче податкове законодавство дозволяло нараховувати плату за землі населених пунктів як за встановленої грошової оцінки, так і за її відсутності. Це була суттєва перевага чинного порядку нарахування плати за землю, яка, у першу чергу, мала практичне значення. Адже, в Україні до грошової оцінки землі в окремих населених пунктах у цей час лише приступали. Тож, як показували розрахунки податкової служби, в окремих областях України суми нарахованої плати за землю після проведення грошової оцінки зросли у 2 рази порівняно з нарахуваннями, які проводились відповідно до ст. 7 (за твердими середніми ставками, встановленими законодавством для земель за якими грошову оцінку не було проведено) Закону № 378/96-ВР [517, с. 367].

Таблиця 3.16

Результати проведення грошової оцінки земель у населених пунктах Тернопільської області станом на 1. 01. 2004 р.

Населені пункти	Кількість	Площа населених пунктів		Оцінено землі у населених пунктах з 1. 05. 95 р.				
		тис. га	у %	кількість	площа		у % від кількості	у % від площі
					тис. га	у %		
м. Тернопіль	1	4,3	1,3	1	4,3	1,4	100,0	100,0
Міста районного значення	17	14,9	4,5	5	3,3	1,1	29,4	22,2
Селища	17	12,0	3,6	3	2,2	0,8	17,6	18,3
Сільські населені пункти	1 018	302,8	90,6	1 018	302,8	96,7	100,0	100,0
Всього	1 053	334,0	100,0	1 027	316,2	100,0	97,5	93,6

Джерело: [517, с. 366].

Однак з практичної точки зору проведення грошової оцінки земель на території міст, селищ та сіл значно ускладнювалось. Зокрема, лише у Хмельницькій області станом на 1. 10. 2004 р. її було проведено у 919 із 1 453 населених пунктів, що складало 63,2 % від їх кількості. У той же час у Чемеровецькому, Славутському, Летичівському, Дунаєвецькому, Городоцькому, Волочиському, Віньковецькому районах грошова оцінка на вказану дату була проведена менш, ніж у 30 % населених пунктах. Дещо краща ситуація із проведенням цієї роботи склалась у Тернопільській області, про що свідчать дані табл. 3.16.

Основна причина несвоєчасного проведення цієї роботи полягала у відсутності достатнього обсягу коштів, які необхідні для фінансування цих заходів. Тому для тих земельних ділянок, грошову оцінку яких не встановлено, продовжують діяти тверді середні ставки оподаткування, які могли змінюватись у залежності від статусу населеного пункту (табл. 3.17), належності місцевості до курортної території (Додаток Д), рішення місцевих рад (яким дозволено збільшувати середні ставки до двох раз) тощо.

Таблиця 3.17

Середні ставки земельного податку, передбачені для земель населених пунктів України

Групи населених пунктів з чисельністю населення, (тис. чол.)	Середня ставка податку, (коп. за 1 кв. метр)	Коефіцієнти, що застосовуються у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного підпорядкування
до 0,2	1,5	–
від 0.2 до 1	2,1	–
від 1 до 3	2,7	–
від 3 до 10	3,0	–
від 10 до 20	4,8	–
від 20 до 50	7,5	1,2
від 50 до 100	9,0	1,4
від 100 до 250	10,5	1,6
від 250 до 500	12,0	2,0
від 500 до 1 000	15,0	2,5
від 1 000 і більше	21,0	3,0

Джерело: [379].

Безперечно, що для сільгоспвиробників коефіцієнти, наведені у табл. 3.17, практичного значення не мали. Адже господарства знаходяться в основному на територіях сільських населених пунктів, у більшості яких чисельність жителів не перевищує 10 тис. осіб (Додаток К). Остаточна сума земельного податку також залежить від коефіцієнта, що встановлений місцевою радою, на території якої знаходиться земельна ділянка. Тут необхідно зазначити, що сільським, селищним, міським радам законодавчо надано право затверджувати ставки земельного податку за земельні ділянки (за винятком сільськогосподарських угідь) та диференціювати їх, виходячи із середніх ставок податку, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки. Проте ця величина обмежувалась Законом № 378/96-ВР [379] і вона не повинна була перевищувати більш, ніж у два рази середні ставки податку з урахуванням підвищувальних коефіцієнтів, наведених у табл. 3.17.

Специфічними для підприємств цієї галузі стали два строки сплати земельного податку (тоді як для інших юридичних осіб встановлювались щомісячні терміни), за якими сільгоспвиробники повинні були розраховуватись із державою, зокрема до 15 серпня та до 15 листопада. Звісно, що з точки зору аграрного виробництва це має принципове значення. Адже такий порядок розрахунків із бюджетом враховує можливість сільськогосподарських підприємств провести сплату податку саме у той час, коли у них для цього є найбільше коштів.

У системі оподаткування сільського господарства податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів (ПВТЗ) не мав суттєвих особливостей, характерних для цієї галузі. Тобто його обчислення та сплата здійснювались сільськогосподарськими товаровиробниками на загальних підставах. Однак, розглядаючи період запровадження цього податку, зокрема 40-і роки минулого століття, треба зазначити, що такі особливості все ж таки існували. Так, за чинним законодавством того часу його ставки

диференціювались залежно від адміністративно-територіального поділу населених пунктів. Зокрема, у столичних містах їх величина складала 25 крб., в обласних центрах – 20, в інших містах і селищах – відповідно 15 і 10 крб. Враховуючи, що ПВТЗ обчислювався не лише з автомобілів, але й з робочих коней та інших тварин, які використовувались у виїзному промислі, то для цих об'єктів оподаткування ставки відповідно складали 250 і 100 крб., та 100 і 25 крб. [493, с. 50].

З набранням чинності Закону України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" від 11 грудня 1991 року № 1963-XII [419], сільськогосподарські підприємства сплачували його за твердими ставками з кожної кінської сили чи кіловата потужності двигуна. Їх розмір залежав від виду транспортного засобу, а для вантажних автомобілів ще й від вантажопідйомності. Так, вантажні автомобілі вантажопідйомністю до 7 тонн оподатковувались за ставкою 1 крб. з кожної кінської сили або 1 крб. 36 коп. за кіловат потужності двигуна. Сплата податку проводилась один раз у рік, але не пізніше першого півріччя.

Отже, з зазначеного можна зробити висновок, що сільськогосподарські підприємства могли вчасно розраховуватись за цим податком. Цьому сприяло й податкове законодавство, яким передбачались помірні ставки оподаткування, а також єдиний строк сплати. Причому, цей термін припадав на літні місяці, коли господарства мали більше можливостей провести розрахунки з державою. Тут доцільно зауважити, що у той період сільгоспвиробники взагалі майже не допускали заборгованості за податками. Це вже дещо пізніше, зокрема у 1995 і 1996 рр., заборгованість з даного податку в окремих районах України складала понад 90 % від загальної заборгованості сільськогосподарських товаровиробників. Одним із основних чинників, що впливав на розрахунки сільськогосподарських підприємств з бюджетом, стала тотальна бартеризація, яка охопила у той час сільське господарство.

До цього треба додати і те, що Декретом Кабінету Міністрів України "Про ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" від 9 квітня 1993 р. № 34-93 [443] (Декрет № 34-93) ставки встановлювались у частинах від неоподатковуваного мінімуму, який збільшився від 40 000 крб. (вересень 1993 р.) до 1 700 000 крб. (вересень 1996 р.). З проведенням грошової реформи, яка відбулась відповідно до Указу Президента України "Про грошову реформу в Україні" від 25 серпня 1996 р. № 762/96 [383], ситуація із зростанням неоподатковуваного мінімуму, який на той час складав 17 грн., стабілізувалась. Однак уже наступним Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів" від 18 лютого 1997 р. № 75/97-ВР [369] (Закон № 75/97-ВР) для платників даного податку запроваджувались нові ставки оподаткування, виражені в європейській грошовій одиниці екю (євро).

Безперечно, їх встановлення забезпечувало певну стабільність протягом усього року, а відтак і дозволяло сільськогосподарським товаровиробникам спростити нарахування цього платежу. Проте із зміною офіційного курсу екю

у перший день наступного кварталу платник самостійно мав змінювати податок, який він задекларував у розрахунку, подавши його у встановлений термін (не пізніше 15 березня відповідного року). Тобто у цьому випадку сільськогосподарський товаровиробник мав право вибору у сплаті податку. Адже він міг його сплатити зразу після подання розрахунку, коли курс екю був нижчий, у порівнянні з наступним періодом, або провести сплату податку за вищого курсу, що приводило до збільшення його суми. Очевидно, що все це залежало як від готовності транспортних засобів до технічного огляду, так і наявності коштів у господарстві.

Тут доцільно зауважити, що якраз останнє й не сприяло вчасним розрахункам з бюджетом. Існуюча на той час у банківських установах картотека з інших податків і зборів створювала умови, за яких господарства не могли вчасно розрахуватись із державою, а відтак і пройти технічний огляд. Тож, з одного боку його сплату контролювала податкова служба, а з іншого – органи Державтоінспекції, які безпосередньо проводили технічний огляд. Усе це спричиняло певні наслідки, які позначались на відносинах платників з контролюючими органами.

Поряд з цим необхідно зазначити, що з набранням чинності Закону № 75/97-ВР [369] більш чіткіше визначались об'єкти оподаткування, зокрема щодо інших транспортних засобів до яких включались трактори господарств. З цього часу вони склали окрему групу за кодом 8701 "Трактори колісні (крім гусеничних код 87 01 30)". Проте, на нашу думку, порядок сплати податку із сільськогосподарських тракторів виправданим назвати не можна. Річ у тім, що для сільськогосподарських підприємств цей вид транспорту, у більшій мірі, належить до основних виробничих фондів, які використовуються безпосередньо для виробництва продукції сільського господарства. Тобто, їх включення до переліку оподатковуваних ставить у нерівні податкові умови сільгоспвиробників з платниками інших галузей національної економіки, оскільки все це можна порівняти із тим, якби подібним податком у промислових підприємствах, наприклад, стали оподатковуватись верстати та агрегати, які беруть участь у виробничому процесі. Причому, в окремих господарствах частка податку з сільськогосподарських тракторів складала понад 40 %. Свідченням цього є дані радгоспу "Староушицький" Кам'янець-Подільського району Хмельницької області на балансі якого станом на 1 січня 1997 р. обліковувалось 33 колісних трактори (табл. 3.18), з яких податок становив 41,3 % від суми, нарахованої на всі транспортні засоби господарства.

Серед інших недоліків в оподаткуванні тракторів, які використовуються у сільському господарстві, необхідно виділити ті, що стосуються обмеженого періоду їх експлуатації. Однак за них господарства вимушені були розраховуватись із бюджетом як за нові, оскільки у законі зазначалось, що податок обчислювався на підставі звітних даних про кількість транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, які є в юридичних осіб станом на 1 січня поточного року.

Таблиця 3.18

Нарахування податку з власників транспортних засобів із колісних тракторів радгоспу "Староушицький" Кам'янець-Подільського району Хмельницької області у 1997 р.

Марки тракторів	Кількість тракторів у групі	Рік уведення в експлуатацію	Сумарний об'єм циліндрів двигуна, $см^3$	Сума податку, грн.
К-700 А	1	1977	14 856	51,12
Т-150 К	6	1981-1987	54 900	188,92
МТЗ-80	3	1975-1987	14 250	49,04
МТЗ-80	2	1991	9 500	32,69
Т-25	2	1981-1986	4 160	14,32
Т-16	1	1983	2 080	7,16
МТЗ-52	2	1974-1975	9 500	32,68
ЮМЗ-6	13	1974-1987	64 220	221,00
ЮМЗ-6	3	1988	14820	51,00
Разом	33	–	188 286	647,94

Примітка. Складено та розраховано автором.

Отже, порядок нарахування зазначеного податку не враховував особливостей використання сільськогосподарської техніки у підприємствах, і, зокрема, колісних тракторів. Із наведеного можна зробити висновок, що на даному етапі становлення системи оподаткування у сільському господарстві податкова політика була спрямована, насамперед, на збільшення частки платежів до бюджету. І, як слід було очікувати, такий пріоритет став однією із основних причин зростання податкової заборгованості платників цієї галузі перед державою.

Причому, на її зростання мали вплив й інші податки та збори, які зобов'язані були сплачувати сільськогосподарські підприємства. Серед них певне місце відводилось і платежам за використання природних ресурсів (збір за спеціальне використання прісних водних ресурсів, збір за використання лісових ресурсів (лісовий дохід), плата за спеціальне використання надр при видобутку корисних копалин), а також інші загальнодержавні збори, серед яких збір за забруднення навколишнього природного середовища та збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету.

Проте треба зазначити, що не всі вони могли сплачуватись окремими сільськогосподарськими підприємствами. Очевидно, що їх обчислення здійснювалось лише за наявності об'єктів оподаткування. Зрозуміло, що величина цієї плати залежала від обсягів використаних природних ресурсів і, в окремих сільськогосподарських підприємствах, знаходилась у межах 2-5 % від усіх нарахованих податків. Але навіть за таких незначних обсягів дані платежі у період 1994-1997 рр. (восьмого етапу становлення системи оподаткування у сільському господарстві) почали також обліковуватись як заборгованість перед бюджетом, що вказувало на необхідність змін в оподаткуванні сільгоспвиробників.

Окрему групу у системі оподаткування сільського господарства складали платежі до державних цільових фондів, які за своїм призначенням хоч і не

належать до податків, але з точки зору платника мають усі підстави ними вважатись. З цією думкою неможливо не погодитись, оскільки для сільськогосподарських підприємств суттєвої різниці немає, як називається той або інший платіж. Важливими тут виступають форма та спосіб його вилучення до централізованого фонду.

Звісно, що за цими критеріями платежі до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, збір на обов'язкове соціальне страхування, збір на обов'язкове державне пенсійне страхування, збір до Державного інноваційного фонду стали обов'язковими для сплати усіма платниками, включаючи й аграріїв, оскільки вони передбачались Законом України "Про систему оподаткування". У структурі цих платежів найбільшу частку складав збір на державне пенсійне страхування, який обчислювався за ставкою 37 % від фонду оплати праці. Із нарахованої суми кошти у розмірі 12 % зараховувались у сплату збору на обов'язкове соціальне страхування, а решта – 88 % до Пенсійного фонду.

Причому, такий порядок нарахування та розподілу коштів встановлювався в однаковій мірі як для підприємств сільського господарства, так і інших галузей національної економіки, що не можна було вважати виправданим. Адже ні для кого не секрет, що кошти, зараховані до Пенсійного фонду, мають цільове призначення і використовуються на виплату пенсій. Однак для сільських пенсіонерів, у порівнянні з іншими категоріями громадян, їх величина є набагато меншою. Тож із встановленням ставок відрахувань дані особливості не враховувались, що, на нашу думку, й було тим важливим недоліком, який ще більше обтяжував розрахунки сільгоспвиробників з державними цільовими фондами.

Утворення Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення, мабуть, ні у кого не викликає заперечень. Тому, як і інші платники, сільгоспвиробники у цей період також здійснювали відрахування коштів у розмірі 12 % від фонду оплати праці. Характерним для більшості цільових фондів у той час, як видно із наведеного, був об'єкт оподаткування та джерело сплати, до яких належали відповідно фонд оплати праці та собівартість продукції. Однак, якщо щодо збору до Пенсійного фонду це не викликало заперечень, то відносно другого, все ж таки, мабуть, найбільше джерелу сплати відповідав прибуток. Адже він дозволяв враховувати фінансові результати діяльності платника та унеможливлював можливість прихованого фінансування фонду через кредит або бюджет у разі відсутності у платників власних джерел.

Слід зазначити, що на початку 90-х років XX ст. поряд із низьким рівнем оплати праці у сільському господарстві виникає й проблема її оподаткування. У першу чергу це стосувалось працівників колишніх колективних сільськогосподарських підприємств, оскільки до цього періоду часу, як зазначалось уже вище, податок із їхньої зарплати не утримувався, а перераховувався з прибутку господарств за єдиною ставкою 8 % від фонду оплати праці колгоспників. Звісно, що весь податковий тягар у цьому випадку відчували на собі колективні підприємства, а не кожний окремий працівник. Тож на селі, по суті, за одного і того ж об'єкта оподаткування (заробітної плати)

у галузі функціонувало дві різні групи платників. Одну з них складали працівники державних (радгоспів) сільгосппідприємств, а іншу – колективних господарств (колгоспів). Лише у першому випадку податок безпосередньо утримувався із заробітної плати та зменшував її реальну величину, а у другому – із фонду оплати праці і впливав на зменшення чистого прибутку.

Зазначена вище ситуація суттєво змінилась із набранням чинності Декрету Кабінету Міністрів України "Про прибутковий податок з громадян" від 26 грудня 1992 р. № 13-92 [430], коли працівники колективних сільськогосподарських підприємств були поставлені в ідентичні податкові умови як і у державних господарствах. Така конвергентність, що складалась з прийняттям цього законодавчого акта, безумовно, не була на користь перших. Це особливо стосувалось заробітної плати, яку одержували колгоспники після сплати прибуткового податку. Тому назрівала необхідність у вирівнюванні їх доходів, що з практичної точки зору вимагало збільшення заробітної плати, як мінімум, на величину утриманого платежу. Однак більшість колективних сільськогосподарських підприємств через відсутність коштів виявилась не готовою та неспроможною до такого практичного заходу.

Можна припустити, що саме останнє стало причиною прийняття через півроку Верховною Радою України Закону України "Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України" від 1 липня 1993 р. № 3355-XII [378]. Згідно з цим законодавчим актом, колективні сільськогосподарські підприємства, включаючи риболовецькі колгоспи, стали нараховувати даний податок за прогресивними ставками, передбаченими чинним законодавством та сплачувати його знову за рахунок прибутку (доходу), що залишався в їхньому розпорядженні. Причому, у даному податковому механізмі було збережено чинний на той час порядок обчислення, оскільки сума коштів вираховувалась із зарплати кожного окремого працівника, але сплата здійснювалась із іншого джерела. За такої конвергентності нарахування податку, по суті, вдалось об'єднати два види платежів: прибутковий та податок на фонд оплати праці колгоспників. Звісно, що все це сприймалось як самими платниками (ними працівники колективних господарств залишались лише формально), так органами виконавчої влади, які й надалі одержували до бюджету незмінну частку податку.

Тут доцільно зауважити, що зазначений порядок сплати прибуткового податку з доходів працівників колективних сільськогосподарських підприємств зберігався аж до прийняття Указу Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3 грудня 1999 р. № 1529/99 [412]. Адже з проведенням реорганізації колективної форми власності та утворенням приватних (приватно-орендних) підприємств, селянських (фермерських) господарств, господарських товариств, сільськогосподарських кооперативів, інших суб'єктів господарювання, заснованих на приватній власності, назрівала цілком об'єктивна необхідність змін в оподаткуванні заробітної плати. Вказане певною мірою стосувалось і сплати податку навіть з вартості самих паїв під час їх одержання у колективних та передачі у приватні господарства, що на практиці викликало неоднозначну полеміку між контролюючими органами, з одного боку, та

податкоплатниками – з іншого. Однак, як стало зрозуміло пізніше, врегулювати дане питання вдалось на основі статті 9 Закону України "Про колективне сільськогосподарське підприємство" від 14 лютого 1992 р. № 2114-XII (із змінами та доповненнями) [407], в якій зазначалось, що пай є власністю члена підприємства. Тому цілком очевидно, що право розпоряджатись ним на власний розсуд останній набував після припинення членства у даному господарстві. Причому, у разі його виходу з підприємства він міг отримати його натурою, грішми або цінними паперами. Звісно, що у даному випадку в особи було відсутнє джерело доходу, а виникало лише право на володіння своєю власністю. За таких обставин стало очевидно, хоча не одразу та не всім, що вартість майнових і земельних паїв не могла оподатковуватись прибутковим податком.

Отже, у зв'язку з реформуванням колективних сільськогосподарських підприємств їх колишні працівники були поставлені в податкові умови, характерні й для інших працездатних осіб, зайнятих у сільському господарстві. Безумовно, єдиний підхід до оподаткування доходів громадян, праця яких використовується у будь-якій сфері або галузі, заслуговує на увагу.

Однак, як показують дані табл. 3.19, до рівних умов, і особливо в оплаті праці, включаючи її величину після оподаткування, ще дуже далеко. Так, якщо у промисловості у порівнянні з 1998 р. у 2000 р. середньомісячна заробітна плата збільшилась на 68,5 %, то у сільськогосподарських підприємствах – лише на 24,7 %.

Беззаперечним залишалось і те, що як у промисловості, так і сільськогосподарських підприємствах прибутковий податок зростав більшими темпами, ніж середньомісячна заробітна плата. До основних причин такого явища слід віднести ті, що стосувались шкали ставок оподаткування та величини неоподатковуваного мінімуму, який в Україні з жовтня 1995 р. до 1 січня 2004 року знаходився у межах 17 грн., тоді як мінімальна заробітна плата у цей період неодноразово змінювалась.

Таблиця 3.19

Аналіз змін у середньомісячній заробітній платі та прибутковому податку

Галузі	Зміни за 2000 р. порівняно з 1998 р. (+,–)				Зміни за 2000 р. порівняно з 1999 р. (+,–)			
	Зарплата		Податок		Зарплата		Податок	
	грн.	у %	грн.	у %	грн.	у %	грн.	у %
У промисловості	126	+68,5	25,2	+112,8	93	+42,9	18,6	+64,2
У с/г підприємствах	22	+24,7	3,3	+44,6	9	+8,8	1,4	+14,9

Примітка. Складено та розраховано за даними [549].

Проте, навіть за її зростання, з неї продовжував утримуватися податок, який, як зазначено вище, з цієї причини випереджав середньомісячну зарплату працівників сільськогосподарських підприємств у всіх регіонах України (табл. 3.20).

За даними табл. 3.20 видно, що у 1998-2000 рр. реальні ставки оподаткування доходів працівників сільськогосподарських підприємств України

становили від 8,3 до 9,6 %. Під реальною ставкою оподаткування (Ср) тут розуміється відношення величини сплаченого прибуткового податку (ПП) до суми сукупного доходу (СД) працівника сільськогосподарського підприємства:

$$C_p = \frac{ПП}{СД} \times 100\%. \quad (3.2)$$

Очевидно, що із збільшенням середньомісячної заробітної плати працівників сільськогосподарських підприємств збільшувалась реальна ставка податку, за якою вилучалась частина доходу до бюджету. Причому така тенденція, що була скоріше закономірністю, спостерігалась у всіх регіонах України.

Таблиця 3.20

Співвідношення прибуткового податку із середньомісячною зарплатою працівників сільськогосподарських підприємств України (%)

Регіони та області України	Роки								
	1998			1999			2000		
	Темп зростання (зниження)		Реальна ставка	Темп зростання (зниження)		Реальна ставка	Темп зростання (зниження)		Реальна ставка
	зарплати	податку		зарплати	податку		зарплати	податку	
Всього по Україні	105,9	110,4	8,3	114,6	126,3	9,2	108,8	114,4	9,6
Автономна Республіка Крим	104,9	106,2	8,0	115,3	128,7	8,9	127,5	146,3	10,2
Вінницька	103,5	105,9	8,2	109,2	116,9	8,7	111,6	119,9	9,4
Волинська	40,6	26,4	7,1	103,4	104,9	7,2	113,3	118,6	7,5
Дніпропетровська	108,4	113,6	9,8	109,6	114,6	10,3	107,1	110,4	10,6
Донецька	118,2	131,8	9,6	116,4	125,6	10,3	128,1	140,7	11,4
Житомирська	100,0	100,0	7,8	112,8	118,8	8,2	106,8	112,4	8,7
Закарпатська	116,0	123,0	7,4	110,8	114,6	7,6	119,4	126,4	8,1
Запорізька	107,6	112,4	9,7	118,8	129,0	10,5	105,3	107,5	10,7
Івано-Франківська	100,0	100,0	7,5	117,9	124,0	7,8	119,0	131,4	8,7
Київська	105,0	108,3	9,3	119,0	130,6	10,2	116,0	123,4	10,9
Кіровоградська	106,3	108,1	8,0	115,4	128,3	8,7	111,3	119,1	9,5
Луганська	107,3	112,4	9,2	118,4	130,0	10,1	105,7	108,5	10,4
Львівська	111,9	116,0	7,7	108,0	110,3	7,9	83,9	79,7	7,5
Миколаївська	116,2	127,0	8,6	106,4	111,2	9,0	113,1	121,9	9,7
Одеська	106,0	108,2	7,6	144,3	173,6	9,1	98,0	96,7	9,0
Полтавська	99,0	98,4	9,2	106,9	111,2	9,5	103,7	105,8	9,7
Рівненська	100,0	100,0	7,3	115,9	121,7	7,7	108,2	110,7	7,8
Сумська	102,3	104,4	8,2	112,6	123,2	8,9	112,2	120,6	9,6
Тернопільська	97,4	96,6	7,7	101,4	101,7	7,7	106,7	108,6	7,9
Харківська	102,7	104,4	9,6	124,3	137,8	10,7	112,3	117,3	11,2
Херсонська	105,3	109,2	9,0	115,1	125,3	9,8	106,1	109,4	10,1
Хмельницька	105,2	106,7	7,9	108,6	113,3	8,2	105,7	110,3	8,6
Черкаська	104,3	107,5	8,9	114,4	124,4	9,6	108,1	112,6	10,0
Чернівецька	90,0	86,8	7,3	120,6	118,4	7,2	113,1	127,5	8,1
Чернігівська	114,1	119,1	7,7	108,2	105,3	7,5	106,3	113,5	8,0
м. Київ	98,9	98,1	11,9	114,6	124,6	12,9	94,1	90,9	12,5
м. Севастополь	107,8	111,3	10,7	114,5	120,3	11,2	150,6	186,8	13,9

Примітка. Складено та розраховано за даними [549].

Окремо слід відмітити те, що у регіонах, в яких середньомісячна заробітна плата працівників сільськогосподарських підприємств знаходилась у межах другої шкали податкових ставок, частка вилучення до бюджету була найменшою. Це спостерігалось у сільськогосподарських підприємствах Волинської, Рівненської та Чернівецької областей, у яких реальна ставка оподаткування у 1998 році становила від 7,1 до 7,3 %. У наступних роках (1999-2000 рр.), у зв'язку із збільшенням середньомісячної заробітної плати у сільському господарстві, у цих же областях вона також зростала і складала відповідно: 7,2-7,5 %, 7,7-7,8 % та 7,2-8,1 %.

Значно більшою реальна ставка податку була при оподаткуванні доходів працівників сільськогосподарських підприємств Дніпропетровської області (10,3-10,6 %); Донецької (10,3-11,4 %); Запорізької (10,5-10,7 %); Київської (10,2-10,9 %); Луганської (10,1-10,4 %); Харківської області (10,7-11,2 %) та міст Києва і Севастополя відповідно 12,9 і 12,5 % та 11,2-13,9 %. Усе це дає підстави для висновку, що більшість доходів, одержаних у сільському господарстві, оподатковувались у зазначених роках за ставками, які були меншими 10 %.

Не менш важливим, з точки зору соціальної справедливості, був і механізм утримання прибуткового податку із сукупного річного доходу, який складався із щомісячних доходів. Безперечно, що порядок рівномірного оподаткування зарплати працівників слід віднести до позитивного чинника для будь-якої сфери національної економіки. Адже, оподатковуючи сукупний річний дохід, була можливість рівномірно визначити середньомісячний податок і порівняти його з раніше сплаченою сумою для встановлення її об'єктивної величини. Проте, як показала практика функціонування даного порядку, у більшості випадків протягом року з працівників сільгосппідприємств утримувалось більше коштів, ніж належало за розрахунками, що виявлялось лише внаслідок проведення річних перерахунків. Причому, така тенденція спостерігалась і в оподаткуванні інших категорій податкоплатників. Варто лише нагадати, що за поданими громадянами деклараціями у 2000-2001 рр. сума до повернення з бюджету в Україні перевищувала податок, який необхідно було додатково утримувати за результатами перерахунку, відповідно у 2,2 і 2,5 рази [116, с. 5-6].

Звісно, що найуразливішим такий порядок перерахунку був для працівників сільськогосподарських підприємств. У першу чергу це пов'язано як із специфікою аграрного виробництва (нестабільне одержання доходів), так і з низькою середньомісячною заробітною платою у цій галузі. Так, за результатами річного перерахунку двох працівників тракторної бригади сільськогосподарського кооперативу "Зоря" Кам'янець-Подільського району Хмельницької області встановлено, що протягом 2001 року в одного з них було надмірно утримано 41,45 грн. (табл. 3.21), що складає 2,7 % від нарахованого доходу або 26,1 % від належної суми податку, а в іншого – 23,00 грн. (1,4 та 13,7 % відповідно).

Як видно з даних табл. 3.21, через непроведення щомісячних перерахунків, які, до речі, передбачались п. 9 Інструкції "Про прибутковий податок з громадян" [431], окремі працівники сільськогосподарських підприємств протягом року кредитували бюджет. Звісно, що у проведенні щомісячного утримання податку з наростаючим підсумком, у першу чергу, мали би бути зацікавлені

Таблиця 3.21

Результати щомісячного перерахунку прибуткового податку за 2001 р., (грн.)

Табельні номери працівників	101001				101002			
Місяці року	Нарахований дохід	Належить утримати щомісячно податку		Відхилення, "+"; "–", грн.	Нарахований дохід	Належить утримати щомісячно податку		Відхилення, "+"; "–", грн.
		без перерахунків	з перерахунками			без перерахунків	з перерахунками	
Січень	х	х	х	х	98,83	8,75	8,75	0,00
Лютий	4,50	х	х	х	77,27	6,00	5,75	0,25
Березень	206,34	26,75	15,90	10,85	75,70	5,80	5,30	0,50
Квітень	х	х	х	х	36,29	1,90	2,20	-0,30
Травень	х	х	х	х	76,12	5,90	5,50	0,40
Червень	118,61	11,75	6,30	5,45	87,75	7,10	7,30	-0,20
Липень	124,02	12,65	10,70	1,95	138,54	14,75	12,10	2,65
Серпень	322,94	49,95	35,90	14,05	271,16	39,75	33,90	5,85
Вересень	173,73	20,15	19,40	0,75	122,78	12,35	12,80	-0,45
Жовтень	198,84	25,15	23,30	1,85	333,70	52,15	43,30	8,85
Листопад	314,79	48,35	42,50	5,85	239,19	33,35	30,20	3,15
Грудень	74,73	5,70	5,00	0,70	48,30	3,10	0,80	2,30
За рік	1 538,50	200,45	159,00	41,45	1 605,73	190,90	167,90	23,00

Примітка. Складено та розраховано автором.

сільськогосподарські підприємства. Можна лише здогадуватись, з яких причин цього не було зроблено. Мабуть, в одному випадку бракувало досвіду, а в іншому – комп'ютерної техніки з відповідними програмами. Та й податкові органи також не звертали особливої уваги на цей порядок, оскільки у той період часу ними, у більшій мірі, здійснювався контроль за проведенням річного перерахунку податку з поданням відповідної звітності, хоча для сільськогосподарських підприємств, як показує практика, останнє є ефективнішим засобом, ніж навіть сам інструктивний документ, який з різних причин не завжди навіть вчасно до них доводився. Тому, на даному етапі найбільш дієвим механізмом у визначенні об'єктивної величини податку залишались його щомісячні перерахунки. Звісно, що контроль за їх проведенням із щомісячним поданням звітності міг би усунути проблеми переплат і недоплат до бюджету, які виявлялись лише за наслідками річних перерахунків.

Можна припустити, що можливо саме з цих причин серед економістів немає однозначності щодо застосування податкових ставок в оподаткуванні фізичних осіб. Причому, навіть у даний час ставлення науковців до прогресивних ставок, що використовуються для обкладання доходів громадян, неоднозначне. Звертає на себе увагу і те, що деякі вітчизняні науковці, не підтримуючи ідеї застосування прогресивної шкали ставок оподаткування доходів громадян, на противагу їй пропонують єдину ставку оподаткування. Причому, на їхню думку, вона має застосовуватись для всіх громадян, незалежно від величини їхніх доходів. Необхідно зазначити, що така точка зору знайшла своє практичне застосування у країнах СНД, зокрема у податковій системі Росії, яка одна з перших на

Таблиця 3.22

Ставки податку з доходів громадян України з 1 січня 2004 року

Період дії	МПМ[2] на початок року, грн.	Гранична межа доходу (зарплати), грн.	МЗ[1] на початок року, грн.	Частка соціальної пільги від МЗ[1], %	Соціальна пільга на 1 особу, грн.			Ставки, %
					1 МЗ[1]	150 % від МЗ[1]	200 % від МЗ[1]	
Січень-грудень 2004 р.	386,7	540,0	205,0	30,0	61,5	92,25	123,0	13,0
Січень-грудень 2005 р.	453,0	630,0	262,0	50,0	131,0	196,5	262,0	13,0
Січень-грудень 2006 р.	483,0	680,0	350,0	50,0	175,0	262,5	350,0	13,0
Січень-грудень 2007 р.	525,0	735,0	400,0	50,0	200,0	300,0	400,0	15,0
Січень-грудень 2008 р	633	890,0	515	50,0	257,5	386,3	515,0	15,0

Умовні позначення:

МЗ[1] – мінімальна зарплата;

МПМ[2] – мінімальний прожитковий мінімум.

Примітка. Складено та розраховано автором за даними [420; 389; 384; 390; 391; 392].

пострадянському просторі запровадила єдину ставку податку 13 % для оподаткування доходів громадян. За аналогічною податковою ставкою, починаючи з 2004 року, стали оподатковуватись й доходи фізичних осіб України, а з 1 січня у 2007 р. її було збільшено до 15 % (табл. 3.22).

Таким чином, для сільськогосподарської галузі, починаючи з 1991 р., було, по суті, заново сформовано систему оподаткування, до якої включались податки і збори, окремі з яких враховували особливості в обчисленні, характерні для аграрного виробництва. Але більшість із них сільгоспвиробники сплачували на загальних підставах, які ставили їх в однакові податкові умови з платниками з інших галузей національної економіки без урахування окремих особливостей, характерних для аграріїв. Наслідками такого оподаткування стало стрімке зростання заборгованості із податків та зборів перед бюджетами та державними цільовими фондами. Варто лише нагадати, що до початку 1998-1999 рр. сільськогосподарські підприємства сплачували вже лише 34 % платежів, нарахованих до бюджету.

Мабуть, з цих причин всі основні податки, за якими платники проводили розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами, було об'єднано у фіксований сільськогосподарський податок, який разом із ПДВ став для них основним платежем на наступному етапі становлення системи оподаткування у сільському господарстві і як нами вже зазначалось вище, бере свій початок після 1997 р.

РОЗДІЛ 4.
ОЦІНКА СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ

4.1. Передумови та наслідки запровадження фіксованого сільськогосподарського податку

Однією з найсуттєвіших ознак наступного етапу розвитку системи оподаткування у сільському господарстві стало те, що він характеризувався тенденціями постійно зростаючих податкових боргів на тлі майбутнього реформування аграрного сектора економіки. Цьому передували постійні зміни у податковому законодавстві, що ставали причиною помилок і прорахунків. Причому, виправити їх не завжди вдавалось через практику скасування окремих положень одних законів іншими. Значна кількість змін, що спостерігалась у період 1991-1994 рр. та 1994-1997 рр. (сьомому та восьмому етапах становлення системи оподаткування у сільському господарстві), породжувала у суспільстві думку про відсутність досвіду нашої країни у податковій справі. Звісно, що така точка зору мала право на своє існування, особливо якщо врахувати практику централізованого вилучення фінансових ресурсів у державних підприємствах колишнього СРСР. З цього приводу дуже слушно зауважував академік М. Я. Дем'яненко, який у цей час писав: "З такими твердженнями можна погодитись, але лише частково, тому що у сільському господарстві податки застосовувались, причому на протязі тривалого періоду" [586, с. 140]. Тому одним із завдань на даному етапі розвитку системи оподаткування у сільському господарстві стала необхідність створення сприятливих економічних умов, які дозволяли б одержати стабільні надходження до бюджетів та державних цільових фондів, не зменшуючи при цьому стимулів податкоплатників галузі до підприємницької діяльності.

Безумовно, важливість останнього очевидна, оскільки у таких змінах в однаковій мірі мали бути зацікавлені як аграрії, так і держава. Адже, як свідчила вітчизняна практика, вирішити ці завдання у попередніх роках так і не вдалось. У першу чергу це стосувалось сільськогосподарських підприємств, для яких запроваджувались різні види податків і зборів, що до кінця не враховували особливостей аграрного виробництва та ставали лише причиною зростання

заборгованості перед бюджетами та державними цільовими фондами. Для її зменшення у практичному плані держава використовувала один із найбільш поширених у той час важелів, вдаючись до списання податкового боргу сільгосптоваровиробників. Зокрема, Законом України "Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31 березня 1997 року" від 5 червня 1997 року № 314/97-ВР [439] сільськогосподарським підприємствам списувалась податкова заборгованість, яка виникла включно до 30 червня 1994 року. Крім цього, списанню також підлягали суми пені, штрафних і фінансових санкцій, у тому числі до Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування, нарахованих відповідно до законодавства України за період з 1 липня 1994 р. по 31 березня 1997 року.

Поряд із списанням боргів для сільськогосподарських підприємств передбачалась і їх реструктуризація, під якою, за зазначеним законодавством, необхідно розуміти розстрочення сплати податкової заборгованості платникам податків рівними частками на строк, визначений цим Законом. До таких сум належала податкова заборгованість, яка виникла у період з 1 липня 1994 року по 31 березня 1997 року включно, без урахування нарахованих відповідно до законодавства України сум пені, штрафних і фінансових санкцій. Термін, на який проводилось розстрочення сплати податкової заборгованості, встановлювався строком на 120 місяців зі сплатою коштів рівними частками до 15 числа кожного місяця. Причому, перша сплата реструктуризованої податкової заборгованості, як зазначалось у Законі, розпочиналась з 1 січня 1998 року.

Однак ситуація із податковими боргами сільгосптоваровиробників була настільки критичною, що проведених заходів уже було недостатньо. Тому у цей період часу Президентом України видано Указ "Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – сільськогосподарських підприємств і цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 року" від 18 червня 1998 року № 651/98 [441], яким надавалась нова можливість списати та реструктуризувати податкові борги. Відповідно до зазначеного Указу, з сільськогосподарських підприємств списувалась податкова заборгованість із сплати пені (крім сум пені, нарахованих за порушення строків розрахунків за здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності), штрафних та фінансових санкцій до державного бюджету, Пенсійного фонду і Фонду соціального страхування України, нарахованих відповідно до законодавства станом на 1 січня 1998 року. Причому, суми коштів, які надійшли з 1 січня до дня набрання чинності даного нормативно-правового акта, зараховувались у рахунок сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за 1998 рік.

Як і у попередньому законодавчому акті, Указом Президента України встановлювався порядок проведення реструктуризації податкової заборгованості. Разом із цим документом було чітко визначено 10 основних податків і зборів (обов'язкових платежів), платниками яких були сільськогосподарські підприємства, за яким й здійснювалась реструктуризація боргу. До них, зокрема, належали: податок на додану вартість; податок на прибуток підприємств; плата (податок) за землю; збір до Державного інноваційного фонду України; збір за спеціальне використання природних

ресурсів; збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збір на обов'язкове державне пенсійне страхування; збір на обов'язкове соціальне страхування; прибутковий податок з громадян – працівників колективних сільськогосподарських підприємств, включаючи рибні господарства, риболовецькі колгоспи, а також податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів.

Однак, на відміну від попереднього закону, в Указі Президента України механізм реструктуризації передбачав розстрочення сплати податкової заборгованості із зазначених вище податків уже на 60 місяців. Причому, першу сплату реструктуризованих сум передбачалось проводити рівними частками до 15 числа кожного місяця, починаючи уже з 1 січня 2000 року.

Суттєвий крок у вирішенні питання списання податкової заборгованості у системі оподаткування у сільському господарстві було зроблено і з прийняттям Закону України "Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 року та сільськогосподарських підприємств станом на 1 січня 1999 року" від 5 лютого 1999 року № 428-XIV [440]. Указаним Законом з сільськогосподарських підприємств списувалась податкова заборгованість зі сплати пені (крім сум пені, нарахованих за порушення строків розрахунків за здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності), штрафних та фінансових санкцій до Державного бюджету України, Пенсійного фонду України і Фонду соціального страхування України, яка утворилась станом на 1 січня 1999 року. По суті, Верховною Радою України встановлювались аналогічні умови списання заборгованості, що й в Указі Президента, оскільки його було прийнято відповідно до "Перехідних положень" Конституції України, але у законі вже передбачалось списання боргу, який утворився і за 1998 р.

Слід відзначити й іншу особливість, яка стосувалась реструктуризації податкового боргу сільгоспвиробників, оскільки відповідно до зазначеного закону вона також здійснювалась із сплати цих же десяти податків, зборів (обов'язкових платежів), як і за Указом Президента України. Однак, на відміну від даного нормативного акта, Законом для сільськогосподарських підприємств встановлювалися більш сприятливі терміни розстрочення (збільшено до 120 місяців) та умови сплати реструктуризованої податкової заборгованості (перша сплата розпочиналась не з 1 січня 2000 р., а з 1 січня 2004 року).

Отже, всі ті заходи, які проводились державою щодо списання податкових боргів, вказували перш за все на те, що податкове навантаження у сільському господарстві у цей час досягло свого максимуму. Насамперед це відображалось на зростанні недоїмки перед бюджетами і державними цільовими фондами, яка ще додатково збільшувалась на розмір пені, нарахованої відповідно до законодавства. Звісно, що за таких умов, які склались із сплатою податків, ситуацію необхідно було змінювати. Саме з цих причин навколо даної проблеми серед науковців та фахівців у галузі оподаткування у цей час велось багато дискусій. Однак їх точки зору, в окремих випадках, були діаметрально протилежні за своїм змістом. Останнє особливо добре спостерігалось тоді,

коли питання стосувалось запровадження у сільському господарстві єдиного податку. Так, одна група фахівців вважала, що за його допомогою можна вирішити проблему оподаткування у сільському господарстві. Причому, за останні п'ять-шість років перед запровадженням в Україні даного платежу у його якості називався земельний податок. Прихильники цієї ідеї стверджували, що за допомогою такого податку можна спростити податковий механізм у сільському господарстві [122, с. 155] й, безперечно, врахувати специфіку аграрного виробництва. Безумовно, що такі позиції економістів-аграрників заслуговували на увагу. Адже, сільськогосподарські товаровиробники давно мали сподівання на зменшення податкового тягаря щодо їх бізнесу. У цьому зв'язку залишалось лише практично реалізувати задумане, що й було причиною виникнення подібної дискусії.

Інша група науковців доводила, що система оподаткування у сільському господарстві має складатись із багатьох податків, за допомогою яких можна реалізовувати економічну політику. Так, використовуючи результати власних досліджень, академік М. Я. Дем'яненко, зазначав: "Серед багатьох об'єктів оподаткування 4-5 податків дають 80-90 відсотків надходжень до бюджету. Але ж держави, де діють ринкові відносини, не відмовляються від інших податків, тому що не хочуть звужувати свій вплив на економічні процеси"[118, с. 51]. Безперечно, що безпосереднім проявом формування і практичної реалізації даної концепції у сільському господарстві України став би порядок запровадження такої групи податків, які були б простими й зручними в обчисленні та не підривали стимулів до праці сільськогосподарського товаровиробника. Слід зазначити, що вирішити дану проблему досить складно. Варто лише пригадати, що після здобуття Україною незалежності система оподаткування формувалась без належної апробації. Податки у сільському господарстві запроваджувались, виходячи не з об'єктивних економічних процесів, а з потреб бюджету. Авторами різних податкових концепцій не до кінця враховувалась особливість сезонного виробництва, що характерна для сільськогосподарської галузі, внаслідок чого із сільськогосподарських підприємств через податки безпідставно вилучались обігові кошти.

Не применшуючи важливості зазначених точок зору на існуючу проблему, слід визнати, що кожна із них мала право на своє існування. З огляду на зазначене необхідно зауважити, що ідея єдиного податку була притаманна різним етапам становлення системи оподаткування. Як нами вже зазначалось, її прихильниками виступали ще фізіократи на чолі з французьким ученим Франсуа Кене, які пропонували замінити всі діючі на той час платежі єдиним податком із земельної власності. Разом із цим не слід відкидати зарубіжний досвід і вітчизняну практику із приводу його запровадження, особливо якщо врахувати те, що у країнах із ринковою економікою від цієї ідеї уже давно відмовились. Досить лише пригадати те, як нами доведено вище, що через об'єктивні причини він не зміг існувати і у період централізовано-планової економіки, яка функціонувала у колишньому Радянському Союзі. Однак, на нашу думку, за недосконалості податкового законодавства, низької податкової культури у суспільстві та кризових явищ в економіці, ідея єдиного податку

може не лише мати своїх прихильників, але й практичне застосування. Вищенаведене якнайкраще підтвердилось новим включенням до системи оподаткування у сільському господарстві нашої держави фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП).

Тут слід зазначити, що до його запровадження на всій території України, в окремих її областях було проведено певну адаптаційну апробацію. Це знайшло й своє законодавче підтвердження, оскільки у цей час Верховною Радою приймається Закон України "Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників" від 15 січня 1998 р. № 25/98-ВР [399]. Експеримент проводився у сільськогосподарських підприємствах Глобинського району Полтавської області, Старобешівського району Донецької області та Ужгородського району Закарпатської області. Як відомо, відповідно до зазначеного Закону на початку запровадження експерименту передбачалось, що він мав проводитись з 1 січня 1998 р. до 31 грудня 2000 р., тобто 3 роки. Але, як свідчить практика оподаткування сільськогосподарських підприємств, цей термін не було витримано. Характерною особливістю експерименту стало й те, що його результати не були остаточно вивченими та проаналізованими. Разом із цим механізм справляння ФСП не був випробуваний часом та практикою, оскільки проіснував лише один рік. Однак уже перші місяці розрахунків з бюджетом вказували на практичну перевагу нововведеного платежу для аграрних підприємств. У першу чергу це стосувалося тих сум коштів, що сплачувались до бюджету господарствами областей, у яких проводився експеримент, у порівнянні з загальною системою оподаткування, на якій перебували інші сільськогосподарські товаровиробники України. Можна припустити, що саме із цих міркувань ще під час його дії Президентом України видається Указ "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 18 червня 1998 року № 652/98 [448] (далі Указ № 652/98), який набирав чинність після закінчення однорічного терміну дії експерименту у трьох вищеназваних областях нашої країни. Причому, даним Указом уже передбачається запровадити цей податок з 1 січня 1999 до 1 січня 2004 рр. на всій території України. Характерною його рисою стало й те, що він мав сплачуватись сільськогосподарськими товаровиробниками лише у грошовій формі замість 10 раніше діючих податків, зборів (обов'язкових платежів).

Слід зауважити, що саме у цей період часу за Конституцією України врегулювання законодавчих питань, включаючи й запровадження податків та зборів, передбачалось і на основі Указів Президента. У найбільш загальному вигляді це означало, що прийнятий Указ набирав чинність відповідно до порядку, передбаченого пунктом 4 розділу XV "Перехідних положень" Конституції України [181]. Отож, за найвищим Законом нашої держави Указ вступав у дію, якщо протягом тридцяти календарних днів з дня подання законопроекту (за винятком міжсесійного періоду) Верховна Рада України не прийме закон або не відхилить поданий законопроект більшістю від її конституційного складу і діятиме до набрання чинності законом, прийнятим Верховною Радою з цих питань.

Тут доцільно звернути увагу на вимогу указу щодо сплати податку у грошовій формі, оскільки у період набрання ним чинності у сільському господарстві домінували товарообмінні (бартерні) операції. Це не могло не відобразитись і на розрахунках з бюджетом. Водночас, для їх проведення на практиці стали широко застосовуватись складні схеми взаємозаліків із податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів, які ще більше заплутували без того складне податкове законодавство.

Безперечно, що такі розрахунки з державою необхідно було змінювати. Проте, на нашу думку, розпочинати ці зміни потрібно було не з сільськогосподарських підприємств, які через об'єктивні причини до них не були готовими. Це стало зрозуміло дещо пізніше й розробникам податкових законів. Мабуть, з цих міркувань Верховною Радою України наприкінці 1998 року розробляється відповідний закон, у якому сплата фіксованого сільськогосподарського податку передбачалась уже у двох формах – грошовій і натуральній. Тож прийнятий у цей період часу вищим законодавчим органом країни Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998 року № 320-XIV [447] (Закон № 320-XIV) набирав чинність з 1 січня 1999р. до 1 січня 2004 р., термін дії якого було пізніше продовжено до 31 грудня 2009 р. Законом України "Про внесення змін до деяких законів України щодо регулювання діяльності в аграрному секторі економіки" від 19 червня 2003 р. № 974-IV [361] (Закон № 974-IV). Причому, на відміну від Указу № 652/98 [448], чинним Законом № 320-XIV [447] для сільськогосподарських підприємств скасовувалась сплата 12 раніше діючих податків, зборів (обов'язкових платежів) (табл. 4.1).

Аналізуючи ті податки та збори, які скасовувались для сільськогосподарських підприємств як указом, так і прийнятим законом, необхідно зазначити, що не за всіма з них господарства розраховувались із бюджетом до опублікування цих нормативно-правових актів, а якщо вони їх і сплачували, то ці суми були незначними. Це особливо стосувалось комунального податку, від якого сільськогосподарські товаровиробники взагалі звільнялись з часу його запровадження Декретом Кабінету Міністрів України "Про місцеві податки та збори" від 20 травня 1993 року № 56-93 [409]. Та й податок з прибутку (доходу), який, як нами вже зазначалось, перераховувався сільгоспвиробниками до бюджету періодично, в основному з операцій, одержаних від реалізації несільськогосподарської продукції за наявності об'єкта оподаткування.

Останнє, враховуючи характерну вже на той період часу тенденцію збитковості сільськогосподарських підприємств, вказувало, що після його скасування дана категорія платників вже не матиме особливої переваги. У певній мірі це стосувалось і збору за спеціальне водокористування, а також збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, платниками якого були лише окремі господарства (які разом із іншими платежами за природні ресурси в окремих аграрних підприємствах не перевищували 2-5 %). Це й зрозуміло, оскільки не всі вони використовували державні кошти для пошуку і геологорозвідування природних ресурсів (підземних вод, будівельних

матеріалів, вапняку тощо), проводячи їх загальновідомими способами та за власні фінансові ресурси. За цією ж ознакою (незначною часткою нарахування та сплати) до такої групи можна віднести й плату за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності, яка, по суті, у деяких сільськогосподарських підприємствах у цей час лише запроваджувалась.

Таблиця 4.1

Платежі, від яких звільняються платники фіксованого сільськогосподарського податку

Види податків та зборів	За Указом № 652/98	За Законом № 320-XIV	З урахуванням Законів		
			№ 974-IV	№ 228 7-IV	№ 427-V
Податок на прибуток	+	+	+	+	+
Плата (податок) на землю	+	+	+	+	+
Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	+	+	+	+	–
Комунальний податок	+	+	+	+	+
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	+	+	+	+	+
Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	+	+	–*	–	–
Збір на обов'язкове соціальне страхування	+	+	+	–**	–
Збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України	+	+	+	–*	–
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	+	+	+	–	–
Збір до Державного інноваційного фонду	+	+	–*	–	–
Плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності	–	+	+	+	+
Збір за спеціальне водокористування	–	+	+	+	+

Примітка. Складено за даними [447; 448];
* виключено із переліку платежів;
** змінено назву.

Отож, скасування зазначених податків і зборів не могло викликати особливих заперечень як з боку платників, так і з точки зору бюджету. Можна припустити, що, у більшості випадків, через свою кількість вони мали позитивний психологічний вплив на перших, і були певним інструментом іншої сторони для його здійснення. Даний висновок грунтується на тому, що протягом дії Закону № 320-XIV [447] Верховною Радою України до нього неодноразово вносились зміни та доповнення, якими відновлювались окремі платежі із сільськогосподарських підприємств (табл. 4.1). Однак це не стосувалось вищенаведених п'яти, за винятком податку з прибутку, який Законом № 974-IV [361] з 1 січня 2004 р. було відновлено на один рік. Звідси можна зробити висновок, що, мабуть, саме з цих причин вони й залишились найменш уразливіщими для розробників податкових законів.

Щодо наступної групи платежів, які об'єднував у собі фіксований сільськогосподарський податок, то тут необхідно зазначити, що вони виявились

більш обтяжливими, але не лише для сільського господарства, а й для платників з інших галузей національної економіки. Йдеться про платежі до державних цільових фондів. Адже, за їх сплати, з одного боку, оподаткуванню підлягав фонд оплати праці, що не стимулювало її зростання у виробничій сфері та зменшувало попит на споживчі товари, а з іншого – показник реалізованої продукції, який збільшував податкове навантаження на підприємства матеріаломістких галузей. Мабуть, із цієї та інших причин наприкінці 90-х – початку 2000-х рр. в Україні призупиняється сплата зборів до декількох цільових фондів, а саме: збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення (з 1999 р.), збору на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України (з 2000 р.), а також збору до Державного інноваційного фонду (з 2001 р.). Зауважимо, що за підрахунками вітчизняних науковців, призупинення сплати коштів до цільових фондів стало результатом зменшення їх загальних доходів з 3,2 % ВВП у 1997 р. до 0,6 % у 2001 р. та 0,3 % ВВП у 2005 р. [236, с. 99]. Відтак, починаючи із 1999 р., у сільському господарстві утворено систему податків, яка за своєю кількістю значно відрізнялась від попередніх років (рис. 4.1).

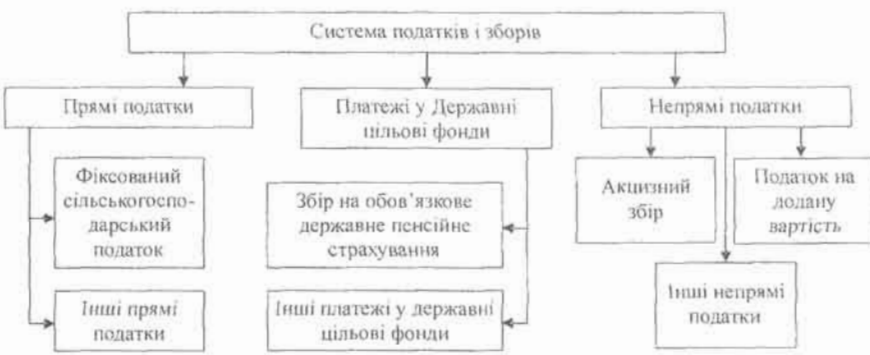


Рис. 4.1. Система податків і зборів у сільському господарстві України з 1999 р.

Примітка. Розроблено автором.

Отже, із скасуванням зазначених платежів, які разом із зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування та на обов'язкове соціальне страхування займали найбільшу частку у структурі нарахування коштів до бюджету та державних цільових фондів, аграрії змогли значно покращити розрахунки з бюджетом. Досить лише нагадати, що після запровадження ФСП впродовж 2000-2001 рр. вони вже сплачували податків на рівні 84 % від нарахованих сум [91]. Майже на такому ж рівні ця позитивна тенденція зберігалась і у наступному році. Більше того, за нашими підрахунками в окремих областях України сума сплаченого сільгоспвиробниками фіксованого

сільськогосподарського податку перевищила зазначений показник і складала вже понад 90 відсотків (Одеська область 90 %; Донецька 91,4 %; Полтавська 93,4 %; Чернігівська 94,6 %; Сумська 95,5 %; м. Севастополь 96,9 % та Кіровоградська область 98,3 %). Відносно низькими темпами з цього ж податку зростала недоїмка до зведеного бюджету України, яка у цей же період (станом на 1 листопада 2002 року) в окремих областях зменшилась (у порівнянні з січнем цього ж року). Зокрема, господарства окремих регіонів нашої країни не лише не збільшили заборгованість перед бюджетом з фіксованого сільськогосподарського податку за вказаний період, а навпаки, ще й зуміли зменшити її. Найбільше позитивних зрушень в зазначеному періоді було досягнуто у Полтавській області, сільгоспвиробники якої на вказану дату зменшили податковий борг з 3,6 до 3,2 млн. грн., що склало лише біля 90 % відносно до початку року. Для порівняння: в Україні на зазначені дати відповідно 104,7 і 146,0 млн. грн., що складало 139,4 відсотка.

З-поміж інших особливостей, які стосувались даного податку, слід виділити різні ставки оподаткування, що встановлювались Указом № 652/98 [448] і Законом № 320-XIV [447] (окремо для платників, які здійснюють та не здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях) у відсотках від грошової оцінки землі. Причому, Законом України "Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств" від 23.12.2004 р. № 2287-IV [360] (Закон № 2287-IV) з 1 січня 2005 р. зазначені податкові ставки було зменшено з ріллі, сіножатей і пасовищ до 0,15 % (0,09 % для гірських зон і поліських територій) та багаторічних насаджень 0,09 % (0,03 % у гірських зонах і поліських територіях) (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Ставки ФСП від грошової оцінки землі (%)

Сільськогосподарські угіддя	За Указом № 652/98	За Указом № 1013/98	За Законом № 320-XIV	За Законом № 659-IV	За Законом № 2287-IV
Для платників, які не здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях:					
– рілля, сіножаті та пасовища	1,3	1,0	0,5	не змінено	0,15
– багаторічні насадження	0,3	0,3	0,3	не змінено	0,09
Для земель водного фонду, які використовуються для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах	–	–	–	1,5*	0,45*
Для платників, які здійснюють діяльність у гірських зонах та на поліських територіях:					
– рілля, сіножаті та пасовища	1,3	0,5	0,3	не змінено	0,09
– багаторічні насадження	0,3	0,1	0,1	не змінено	0,03

Примітка. Складено за даними [447; 448];
* ставку встановлено від грошової оцінки одиниці площі ріллі в областях та Автономній Республіці Крим.

Загалом, аналізуючи нормативну правову базу, якою запроваджувався фіксований сільськогосподарський податок, слід відзначити спільну мету, яка простежувалась як в Указі № 652/98 [448], так і у Законі № 320-XIV [447]. Наведене підтверджується тими нормами, які передбачались у цих актах і, у першу чергу,

спрямовувались на зменшення податкового тягаря для платників цієї галузі. Так, за нашими підрахунками, після запровадження в Україні фіксованого сільськогосподарського податку в окремих господарствах його нарахування, порівняно із податками і зборами, які нараховувались у 1997 р., зменшилось більше, ніж у 10 разів. Останнє особливо характерно проявилось у сільськогосподарських підприємствах Кам'янець-Подільського району Хмельницької області, за даними яких проводився економічний аналіз (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Оцінка запровадження фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) у господарствах Кам'янець-Подільського району Хмельницької області у 1999 р.

Групи господарств за ознакою перевищення податків 1997 р. над ФСП 1999 р., (разів)	Господарств у групі	Сума податків за 1997 р., тис. грн.	ФСП у 1999 р. без урахування коефіцієнта коригування, тис. грн.	Коефіцієнт перевищення податків у групі в 1997р. над ФСП 1999 р.	ФСП у 1999 р. із урахуванням коефіцієнта коригування, тис. грн.	ФСП у % до податків, 1997 р.
До 3,0	10	619,2	265,7	2,3	265,7	42,9
3,0-4,0	12	1 788,3	504,2	3,5	797,0	44,6
4,0-5,0	11	1 542,7	336,2	4,6	672,5	43,6
5,0-6,0	9	974,9	182,1	5,3	364,3	37,4
6,0-7,0	3	323,2	49,4	6,5	98,8	30,6
7,0-8,0	0	–	–	–	–	–
8,0-9,0	3	343,8	39,2	8,8	78,4	22,8
9,0-10,0	0	–	–	–	–	–
10,0 і більше	2	142,0	3,8	37,4	7,6	5,3
Всього	50	5 734,1	1 380,6	4,1	2 284,3	39,8

Примітка. Складено та розраховано автором.

Причому, на рівні окремих господарств зазначеного району запровадження ФСП позитивно вплинуло й на економію коштів. Нами підраховано, що навіть за підсумками 2002 р. сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю (СТОВ)"Зоря", що здійснює свою діяльність на території Кам'янець-Подільського району Хмельницької області за загальнодержавної системи оподаткування нарахувало б до бюджетів та державних цільових фондів податків, зборів (обов'язкових платежів) у сумі 141,1 тис. грн., у тому числі:

- податку з прибутку – 23,1 тис. грн.;
- плати за землю – 12,0 тис. грн.;
- податку з власників транспортних засобів – 3,5 тис. грн.;
- відрахувань на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету України, – 0,5 тис. грн.;
- відрахувань на соціальне страхування – 5,7 тис. грн.;
- відрахувань до Пенсійного фонду – 95,8 тис. грн.;
- інших податків, зборів (обов'язкових платежів), що змінено на фіксований сільськогосподарський податок – 0,5 тис. грн.

Для порівняння зазначимо, що за цей же період нарахована сума фіксованого сільськогосподарського податку у зазначеному господарстві

склала 11,5 тис. грн., що становить лише 8,2 % від податків, зборів (обов'язкових платежів), які господарство сплачувало б за загальнодержавної системи оподаткування. Зіставивши зазначені показники, не можна не відмітити ще однієї позитивної тенденції для даного податкоплатника. Так, якщо у перший рік (1999 р.) дії ФСП у сільському господарстві України суми податків, які у 1997 р. сплачувало КСП "Зоря" (попередня назва даного платника) перевищували даний податок у 8,9 разів, то у 2002 р., за сплати платежів в умовах загальнодержавної системи оподаткування, вони були більшими у 12,3 рази (141,1 / 11,5). Звідси можна зробити висновок, що із включенням фіксованого сільськогосподарського податку до системи оподаткування у сільському господарстві, аграрні підприємства стали не лише вчасно розраховуватись із державою, але й зуміли зекономити певну суму коштів. Більше того, із зменшенням кількості податків і зборів знижується імовірність приховування бази оподаткування, яке трапляється в сільському господарстві, у багатьох випадках через необізнаність із податковим законодавством та недостатньою кваліфікацією спеціалістів, які здійснюють їх обчислення та сплату.

Серед інших особливостей, які мали безпосередній вплив на величину фіксованого сільськогосподарського податку, необхідно виділити коригувальні коефіцієнти, які застосовувались за умови, що нараховані у 1997 р. суми податків і зборів (обов'язкових платежів) перевищували його величину більше, як у три рази. Так, у разі такого перевищення у три-чотири та більше, як чотири рази, вони відповідно дорівнювали 1,5 та 2, що дозволяло збільшити нараховану суму у наступних роках в 1,5-2 рази. Звісно, що зі встановленням коригувальних коефіцієнтів законодавець намагався передбачити оптимальну суму фіксованого сільськогосподарського податку, яка частково компенсувала б суттєве зменшення коштів до місцевих бюджетів, до яких він зараховується, та одночасно розподілити рівномірно податковий тягар серед самих сільгоспвиробників.

Безумовно, що такий порядок мав сприйматись прихильниками як однієї, так і іншої сторони. Щодо першого, то тут заперечень не виникало. Адже, разом із зменшенням податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства змінювалась і величина бюджетних надходжень, особливо якщо врахувати те, що з метою стабілізації сільськогосподарського виробництва Законом № 320-XIV [447] для сільськогосподарських товаровиробників з 1 січня 1999 р. до 1 січня 2001 р. передбачались податкові канікули. Загалом, як показує аналіз, з початку запровадження фіксованого сільськогосподарського податку його фактичне зарахування до місцевих бюджетів почалось лише з 1 січня 2001 р., як і передбачалось зазначеним законом. Тобто, протягом цих двох років сільгоспвиробники звільнялись від сплати даного податку, але саме до місцевих бюджетів. Звісно, що у цей період часу з наведених вище причин останні не доодержували відповідних коштів.

На противагу цьому зазначимо, що на початку запровадження фіксованого сільськогосподарського податку законодавцем було зроблено спробу звільнити сільськогосподарських товаровиробників і від сплати

коштів до Пенсійного фонду та фонду соціального страхування. Однак ця спроба виявилась невдалою. По суті, сільгоспвиробники скористались цією пільгою лише один місяць. Це давало право господарствам взагалі не перераховувати суму фіксованого сільськогосподарського податку до органів Державного казначейства за січень та декількох днів лютого 1999 року. Нагадаємо, що після їх закінчення Верховною Радою приймається Закон України "Про внесення змін до статті 9 Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 3 лютого 1999 року № 414-XIV [376], яким сільгоспвиробників було зобов'язано сплачувати кошти до зазначених державних цільових фондів, але не окремо, а у складі фіксованого сільськогосподарського податку. За законом, їх зарахування та розподіл між бюджетом і державними цільовими фондами здійснювалися у районах самими органами Державного казначейства, які наступного дня після надходження грошей перераховували суми фіксованого сільськогосподарського податку у таких розмірах: до місцевого бюджету – 30 %, на обов'язкове державне пенсійне страхування – 68 % та на обов'язкове соціальне страхування – 2 %. Зауважимо, що такий порядок зарахування коштів відповідно до Закону України "Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств" від 23 грудня 2004 р. № 2287-IV [360] (Закон № 2287-IV) було змінено і з 1 січня 2005 р. платники перераховують у визначений строк загальну суму коштів ФСП на відповідний рахунок місцевого бюджету за місцем розташування земельної ділянки.

Отже, із звільненням у 1999-2000 рр. сільгоспвиробників від сплати фіксованого сільськогосподарського податку, його суттєве зменшення у порівнянні із 1997 р. вказувало на те, що остаточно не були враховані потреби місцевих бюджетів. Тож запровадження коригувальних коефіцієнтів, у певній мірі, мало компенсувати їхні втрати, але лише після закінчення податкових канікул.

Ще одним наслідком запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, як показує проведений аналіз, став нерівномірний розподіл податкового тягаря серед самих платників. Даний висновок базується на основі даних, наведених у табл. 4.4.

Так, за даними проведеного аналізу встановлено, що до господарств, які мали у своєму користуванні незначні (до 100 га) площі сільськогосподарських угідь, відносились платники, що спеціалізувались на вирощуванні продукції тваринництва і птахівництва. Зокрема, закрите акціонерне товариство (ЗАТ) "Авіс", маючи у своєму користуванні 17,5 га земельних угідь, після введення фіксованого сільськогосподарського податку стало нараховувати із цієї площі лише 786 грн., проти 74632 грн., які товариство сплачувало у 1997 р.

Подібна ситуація складалась і в інших тваринницьких господарствах, що можна проілюструвати за допомогою даних Кам'янець-Подільського району Хмельницької області. Адже, для даного платника сума фіксованого сільськогосподарського податку була майже у 20 разів менша, ніж та, яка ним сплачувалась до бюджету у 1997 р. за рахунок інших платежів, що скасовувались із 1999 року.

Таблиця 4.4

Оцінка фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) у господарствах Кам'янець-Подільського району Хмельницької області у залежності від площі угідь у 1999 р. (грн.)

Сільськогосподарські підприємства	Площа угідь, га	В умовах сплати податків у 1997 р.			В умовах сплати ФСП у 1999 р.		
		Сума податків	У % до попереднього платника	Відхилення (±) п. п.	Сума ФСП (100 %)	У % до попереднього платника	Відхилення (±) п. п.
1	2	3	4	5	6	7	8
СС "Іскра"	2 541,3	195 352	–	–	77 042	–	–
КСП ім. Котовського	2 242,0	188 145	96,3	96,3	80 021	103,8	103,8
КСП "За Мир"	1 277,6	131 687	69,9	-26,4	29 488	36,8	-67,0
СС "Україна"	4 168,7	293 292	222,7	152,8	142 058	4,8 раза	444,9
СС "Незалежність"	1 590,7	165 638	56,4	-166,3	71 236	50,1	-431,6
КСП ім. Кірова	1 168,8	64 024	38,7	-17,7	23 392	32,8	-17,3
КСП "Південь"	2 305,5	204 000	318,6	279,9	99 398	4,2 раза	392,1
ССн "Надія"	1 160,7	144 289	70,7	-247,9	54 962	55,3	-369,6
АТЗТ "Добробут"	1 730,0	102 466	71,0	1,7	43 691	79,5	24,2
СС "Мрія"	2 001,8	199 309	194,5	123,5	77 858	178,2	98,7
КСП ім. Шевченка	1 712,0	109 053	54,7	-139,8	41 162	52,8	-125,4
КСП "Дружба"	1 470,2	131 809	120,8	66,1	47 796	116,1	63,3
КСП "Весна"	2 694,0	205 458	155,8	35,0	82 624	172,8	56,7
КСП ім. Щорса	1 447,1	55 421	26,9	-128,9	20 650	25,0	-147,8
КСП "Пролісок"	1 589,9	138 128	249,2	222,3	62 294	3 рази	276,6
СС "Заліська"	1 458,6	83 548	60,5	-188,7	39 119	62,8	-238,8
КСП ім. Суворова	1 098,7	68 509	82,0	21,5	32 389	82,7	19,9
КСП "Вікторія"	1 169,3	100 025	146,0	64,0	23 576	72,8	-9,9
КСП ім. Чапаєва	2 448,5	128 183	128,2	-17,8	47 460	201,3	128,5
СС "Нігинська"	1 238,1	148 752	116,0	-12,2	53 936	113,6	-87,7
КСП "Прогрес"	2 191,1	213 577	143,5	27,5	87 220	161,7	48,1
СС "Колос"	2 359,9	172 468	80,8	-62,7	70 652	81,0	-80,7
КСП ім. Леніна	1 891,2	84 413	48,9	-31,9	39 666	56,1	-24,9
КСП "Перемога"	1 364,7	47 268	56,0	7,1	21 597	54,4	-1,7
КСП "Ранкові зорі"	1 931,5	143 451	3 рази	247,5	70 326	3,3 раза	271,2
КСП "Трудівник"	2 339,1	122 306	85,3	-218,2	42 856	60,9	-264,7
КСП "Зоря"	1 160,7	112 056	91,6	6,3	25 316	59,0	-1,9
КСП "Світанок"	1 192,9	63 197	56,4	-35,2	29 208	115,4	56,4
КСП "Смотрич"	1 610,1	159 406	252,2	195,8	69 376	237,5	122,1
КСП "Маяк"	1 261,8	56 815	35,6	216,6	23 725	34,2	-203,3
КСП "Надзбруччя"	1 182,1	40 410	71,1	35,5	18 316	77,2	43,0
КСП "Хлібороб"	1 093,1	69 815	172,7	101,6	33 676	183,8	106,6
КСП "Нива"	969,4	39 568	56,7	-116,0	17 924	53,2	-130,6
СС "Садова"	1 061,1	64 072	161,9	105,2	24 888	138,9	85,7
КСП "Обрій"	1 558,1	67 211	104,9	-57,0	32 850	132,0	-6,9

Продовження табл. 4.4

1	2	3	4	5	6	7	8
КСП "Збруч"	714,2	64 064	95,3	-9,6	30 368	92,4	-39,6
КСП "Урожай"	933,7	51 659	80,6	-14,7	17 629	58,1	-34,1
СС "Наддністрянська"	2 857,4	221 655	4,3 раза	348,5	89 870	5,1 раза	451,7
КСП "Жванчик"	1 246,7	59 559	26,9	-402,2	33 312	37,1	-472,7
КСП "Єдність"	994,3	64 004	107,5	80,6	28 828	86,5	49,4
КСП "Поділля"	1 525,5	74 640	116,6	9,1	27336	94,8	8,3
ВАТ"Кам.-Подільське"	838.0	29 442	39,4	77,2	16 551	60.5	34,3
ПП "Комунар"	989,0	63 447	215,5	176,1	18 760	113,3	52,8
Учгосп ПДАТА	2 031,5	198 459	312,8	97,3	77 349	4,1 раза	299,0
Радгосп "Довжоцький"	899,0	116 207	58,6	-254,2	37 866	48,9	-363,4
ВАТ "Мукшанське"	962,5	143 583	123,6	65,0	42 168	111,4	62,5
Агрофірма "Поділля"	183,3	67 400	46,9	-76,7	6 786	16,1	-95,3
Р-п "Дністер"	354,0	19 814	29,4	-17,5	6 658	98,1	82,0
Р-п "Староушицький"	1 734,9	172 437	8,7 раза	840,8	79 774	11,9 раза	1 100,1
ЗАТ "Авіс"	17,5	74 632	4,3 раза	-437,4	786	1,0	-1197,2

Примітка. Складено та розраховано автором.

І це за умови, що законодавством, як нами вже зазначалось, передбачались вищенаведені коригувальні коефіцієнти, які мали усувати цей суттєвий недолік. Однак, як з'ясувалось пізніше, цього не сталось. Більше того, у найкращі умови були поставлені сільськогосподарські підприємства, які мали незначні площі сільськогосподарських угідь. Поряд із цим необхідно зауважити, що у цілому сума фіксованого сільськогосподарського податку була меншою у всіх господарствах, в яких нами проводився аналіз, у порівнянні із податками і зборами, які сплачували дані платники до його запровадження. Для порівняння зазначимо, що у колективному сільськогосподарському підприємстві ім. Котовського і спілці селян "За мир", у структурі виручки яких домінували кошти одержані від продукції рослинництва, сума податків, сплачених у 1997 р., перевищувала розмір фіксованого сільськогосподарського податку, нарахованого в умовах 1999 р., без урахування коригувальних коефіцієнтів, відповідно у 3,5 та 8,9 раза. І навіть із їх застосуванням, нарахований податок для даних податкоплатників збільшився відповідно до 80 021 грн. і 29 488 грн. Однак у порівнянні із нарахованими податками за 1997 р. ці суми для кожного із наведених господарств у 1999 р. зменшились відповідно у 2,4 та 4,5 раза.

Звертає на себе увагу й те, що у господарствах, в яких проводився аналіз, відхилення нарахованих у 1997 р. сум податків та зборів в одних платників, у порівнянні з іншими, суттєво відрізнялося у 1999 р. в умовах дії ФСП. Зокрема, радгосп „Староушицький" у 1999 р., за умови дії ФСП, мав сплатити в 11,9 раза більше коштів, ніж радгосп "Дністер" (табл. 4.4). І це за умови, що у 1997 р. перший у відношенні до другого сплачував їх більше лише у 8,7 раза. Причому, об'єкти оподаткування, до яких належать сільськогосподарські угіддя, у зазначених платників не змінювалися.

Аналізуючи наслідки запровадження фіксованого сільськогосподарського податку не можна не звернути уваги й на іншу групу платників, які сплачували лише один або два платежі до його введення. Зауважимо, що до такої групи належали фермерські господарства, у користуванні яких знаходилось від 3 до 10 га сільськогосподарських угідь. За даними табл. 4.5 видно, що фермерські господарства Кам'янець-Подільського району Хмельницької області, які у 1997 р. сплачували до бюджету лише плату за землю і податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, починаючи з 1999 р. повинні були нараховувати ФСП у 2,0-4,7 раза більше, ніж у зазначеному році. Проте найбільш негативні наслідки простежуються для тих платників, які сплачували тільки один податок, зокрема, плату за землю. Такі господарства вже повинні були перераховувати до бюджету у 10 разів більше фіксованого сільськогосподарського податку, ніж плати за землю у 1997 р., оскільки ставки оподаткування першого були більшими у 5-10 разів щодо другого платежу.

Таблиця 4.5

Нарахування податків з фермерських господарств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області у 1997 р. та в умовах ФСП 1999 р. (грн.)

Фермерські господарства	Площа угідь, га	Нараховано податків за 1997 р.				ФСП	Відхилення, (+;–)
		за землю	з тр. засобів	інших податків	всього		
СФГ Мацькова В. П.	3	12	34	–	46	124	+78
СФГ Зеліпського Б. Б.	4,9	9	32	–	41	82	+41
СФГ Мочарного Д. П.	3	12	14	–	26	124	+98
СФГ "Роси"	4	13	–	–	13	134	+121
СФГ "Росинка"	6	25	–	–	25	258	+233
СФГ Гонтара А. Т.	10	50	–	–	50	517	+467
СФГ Ільніцького М. М.	2	9	–	–	9	93	+84
СФГ "Мрія"	35,2	136	134	1 603	1 873	1 441	-432

Примітка. Складено та розраховано автором.

Поряд з цим необхідно виділити й інші особливості, що найбільш характерно проявлялись саме у дрібних фермерських господарствах та не враховувались після запровадження фіксованого сільськогосподарського податку. Так, за наявності у 1997 р. у фермерському господарстві автомобіля або трактора, величина податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів залежала від їх кількості та потужності двигунів. Звісно, що за умови їх продажу (списання) та вибуття фермер мав право на зменшення податку (через відсутність об'єкта оподаткування). Однак в умовах дії ФСП він втрачав таку можливість і повинен був сплачувати фіксовану суму коштів, визначену на початку року. Отже, більш сприятливим цей податок був для фермерських господарств, які нараховували більшу суму коштів до бюджету та державних цільових фондів у 1997 р., порівняно із тими платниками, що сплачували лише один або два платежі. За даними цих господарств, сума фіксованого

сільськогосподарського податку на 20-25 % була меншою від нарахованих податків за 1997 р. Так, за даними табл. 4.4 видно, що у фермерському господарстві "Мрія" нарахована сума фіксованого сільськогосподарського податку складала лише 76,9 відсотків до нарахованих платежів за 1997 р.

Отже, з наведеного вище аналізу можна зробити висновок, що за рахунок недосконалого механізму оподаткування, який було передбачено у фіксованому сільськогосподарському податку, відбувся нерівномірний розподіл податкового тягаря між сільськогосподарськими товаровиробниками, у порівнянні з 1997 р. Усе це, у свою чергу, призвело до порушення одного із загальновідомих податкових принципів, зокрема рівності та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, що затверджений у нашій державі законодавчо, внаслідок чого у виграші залишились найбільш платоспроможні платники податків (у порівнянні з іншими господарствами), які здійснювали свою діяльність у галузі тваринництва та птахівництва. Причому, досягти цього вони зуміли не внаслідок її покращення, а за рахунок недостатньо обґрунтованих нововведень, які відбулись у податковому законодавстві. На нашу думку, тут, все ж таки, дались взнаки ті терміни, які не були витримані в умовах дії експерименту, що проводився у трьох зазначених вище областях країни щодо апробації фіксованого сільськогосподарського податку. Безумовно, їх дотримання на рівні 3 років дало б можливість виявити зазначені недоліки та внести певні корективи навіть за рахунок збільшення коригувальних коефіцієнтів. Вважаємо, що лише за рахунок цього заходу можливо було частково знівелювати таку нерівність, яка склалась в оподаткуванні між платниками податків після його запровадження. Адже, як показує проведений нами аналіз, перевищення податків та зборів у 1997 р. над ФСП, в умовах 1999 р., склало не лише три-чотири рази, як це передбачалось законодавством (для чого й збільшувався податок в 1,5-2 рази), а в окремих господарствах навіть більше, ніж у 10 разів.

Однак, навіть за таких, здавалося б, сприятливих умов, які склались у розрахунках з державою наприкінці 90-х років XX ст. (списання та реструктуризація податкових боргів, запровадження податку, який у 3 і більше разів був менший від тих, що діяли до цього часу) сільгосптоваровиробники виявились неспроможними виконувати свої податкові зобов'язання. Адже, на дату реформування колективних сільськогосподарських підприємств (найбільш потенційних платників ФСП перед проведенням реформи), яке здійснювалось відповідно до Указу Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3 грудня 1999 року № 1529/99 [412], за ними рахувалась податкова заборгованість зі сплати пені та фінансових санкцій, а також з податків, зборів (обов'язкових платежів), які були реструктуризовані на зазначених вище умовах. Звісно, що за наявності таких зобов'язань очікувати від платників швидких позитивних результатів у сільському господарстві було б неможливо. Причому, ці борги ставали б для них обтяжливими у майбутньому, навіть якщо б вони і підлягали додатковій реструктуризації. Тому із позицій просування реформ на селі державі необхідно було провести їх додаткове списання, оскільки через неплатоспроможність, яка була характерна для того часу, господарства практично не змогли б повністю

розрахуватись навіть за поточними зобов'язаннями, що складались із функціонуючого нині фіксованого сільськогосподарського податку, ПДВ та інших платежів. Водночас, їх величина додатково збільшувалась на суму податків, відстрочених у минулих періодах.

З цієї точки зору своєчасним, на нашу думку, слід вважати прийняття Верховною Радою нашої держави Закону України "Про списання заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств" від 16 березня 2000 року № 1565-III [438] (Закон № 1565-III), згідно з яким податкові борги у черговий раз списувались. Нагадаємо, за Законом таке право надавалось колективним та іншим сільськогосподарським підприємствам, які реформувались у приватні (приватно-орендні), селянські (фермерські) господарства, господарські товариства, сільськогосподарські кооперативи, а також окремим суб'єктам господарювання, що стали їх правонаступниками. До сум коштів, що списувались даній категорії платників, належала заборгованість із сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів, Пенсійного фонду, фонду соціального страхування України, що обліковувалась на 1 травня 2000 року. Водночас, із господарств списувались і реструктуризовані раніше податкові борги (крім сум пені, нарахованих за порушення строків розрахунків за здійснення операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності).

Оцінюючи загалом результати зі списання податкової заборгованості станом на 01.05.2000 р., необхідно відмітити, що майже в усіх досліджуваних групах господарств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області на суми податків та зборів, що реструктурувались й залишились несплаченими на зазначену дату, припадала найбільша частка, яка знаходилась у межах від 33,0 до 71,8 % від податкового боргу (табл. 4.6). Відносно високою, у порівнянні з іншими платниками, вона була й у сільськогосподарських кооперативах (67,6 %) та сільськогосподарських товариствах (68,1 %).

Таблиця 4.6

Податковий та реструктуризований борг окремих реформованих господарств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області на 01.05.2000 р. (тис. грн.)

Групи платників	Кількість платників у групі	Податковий борг		Реструктуризовані суми		Частка реструктуризованих сум у податковому борзі, %
		усього	у середньому на одного платника	усього	у середньому на одного платника	
Сільськогосподарські кооперативи	30	6 723,2	224,1	4 546,1	151,5	67,6
Сільськогосподарські товариства	8	2 610,8	326,4	1 778,2	222,3	68,1
Приватні с. г. господарства	1	175,1	175,1	125,7	125,7	71,8
Селянські спілки	1	156,5	156,5	51,6	51,6	33,0
Разом	40	9 665,6	241,6	6 501,6	162,5	67,3

Примітка. Складено та розраховано автором.

Тут доцільно зазначити, що така тенденція була скоріш закономірністю, оскільки ті суми податків, зборів (обов'язкових платежів) які реструктурувались у попередніх роках, як зазначено вище, так і залишились не сплаченими через низьку платоспроможність господарств. Певною перевагою, яка дозволила зменшити податковий борг сільгоспвиробників після проведення реструктуризації податкової заборгованості, стало те, що господарствам на ці суми фактично не нараховувалась пеня. Саме з цих причин її частка, разом із фінансовими штрафами у групах господарств, в яких проводився аналіз, складала лише 12,3 % у структурі податкової заборгованості, яка списувалась станом на 1 травня 2000 року.

Аналіз перших підходів до списання з сільськогосподарських підприємств податкової заборгованості, яка утворилась відповідно до законодавства, порівняно швидко переконав, що дана норма через об'єктивні причини майже не буде стосуватись місцевих податків і зборів, які списувались за рішеннями рад територіальних громад, до бюджетів яких вони зараховувалися. Останнє було, скоріш за все закономірністю, ніж винятком. Це й зрозуміло. Адже, виходячи із вимог Декрету Кабінету Міністрів України "Про місцеві податки і збори" та положень про місцеві податки і збори, що затверджені відповідними рішеннями місцевих рад, сільськогосподарські підприємства, у більшості випадків, не належали до таких платників. В одних випадках у них були відсутні об'єкти оподаткування (податок з реклами, збір за використання місцевої символіки і т. ін.), а за інших умов господарства звільнялись від їхньої сплати (комунальний податок). Причому, окремі з них, якщо навіть і сплачувались сільськогосподарськими підприємствами, то їх збір проводився збирачами відразу під час надання послуги (збір за припаркування автотранспорту, ринковий збір і т. ін.). Отже, списання податкової заборгованості із господарств, які реформувались, стосувався в основному загальнодержавних податків і зборів та фінансових санкцій, нарахованих податковими органами.

Одночасно стало очевидним, що Законом № 1565-III [438], як і попередніми законами, якими списувалась заборгованість із сільгоспвиробників, до кінця не було враховано деякі особливості. По-перше, після її проведення державні податкові інспекції мали право проводити документальні перевірки щодо правильності обчислення податків та зборів за ті періоди, за які борги фактично були списані. Звісно, що за їх результатами дораховувались занижені податки із застосуванням штрафних санкцій, які вважались заборгованістю після їхньої несплати в установлений строк. Зважаючи на зазначене, очевидно, що донараховані суми за актами перевірок після зазначеної дати залишались не списаними і вважались новим податковим боргом, який, по суті, мав би обліковуватись станом на 1 травня 2000 р. і підлягав би списанню. За даними табл. 4.7 видно, що до трьох груп платників увійшло 13 господарств, у яких державною податковою інспекцією проводились перевірки після списання податкової заборгованості (червень-липень 2000 р.). Відтак, податкові борги за актами перевірок досягли 22,2 % від рівня списаних сум. Причому, в окремих реформованих господарствах величина донарахованих податків та санкцій навіть перевищувала списані суми коштів на дату її проведення.

Можна лише припустити, що такі ситуації мали місце і в інших сільськогосподарських підприємствах. Адже, за низької податкової культури у сільському господарстві непоодинокими є випадки, коли податковою службою виявляється значна кількість порушень, за які застосовуються штрафні санкції та нараховується пеня. Тому цілком імовірно, що їх розмір в окремих господарствах міг також перевищувати податкову заборгованість, яка списувалась у період реформування колективних сільськогосподарських підприємств

Таблиця 4.7

Співставлення донарахованих сум податків із списаними податковими боргами в окремих господарствах Кам'янець-Подільського району Хмельницької області (тис. грн.)

Групи платників	Кількість платників	Списаний податковий борг		Донараховано за актами після списання боргів		Співвідношення донарахованих до списаних сум, %
		усього	у середньому в одного платника	усього	у середньому в одного платника	
Сільськогосподарські кооперативи	8	1 737,6	217,2	196,1	24,5	11,3
Сільськогосподарські товариства	4	1 398,1	349,5	533,0	133,3	38,1
Приватні с. г. господарства	1	175,1	175,1	4,8	4,8	2,7
Разом	13	3 310,8	254,7	733,9	56,5	22,2

Примітка. Складено та розраховано автором.

По-друге, при проведенні комплексних документальних перевірок податковими інспекціями могли виявлятись суми податків, зборів (обов'язкових платежів), які необхідно не дораховувати, а повертати господарствам з бюджету. Зрозуміло, що вони були задекларовані платниками до сплати самостійно і обліковувались у податковій заборгованості станом на 1 травня 2000 р., а тому відповідно до зазначеного Закону також підлягали списанню. З наведеного очевидно, що за такої ситуації втрачався зміст їх списувати, бо їх необхідно було повертати. Однак вказаним вище Законом такий механізм не передбачався, а це не сприяло достовірному визначенню фактично списаної суми податкової заборгованості, оскільки операції з повернення мають здійснюватись у загальноприйнятому порядку.

До наведеного вище необхідно додати й те, що відносини контролюючих органів з платниками податків щодо повернення надмірно нарахованих і сплачених сум до бюджетів потрібно врегульовувати не лише у механізмі дії фіксованого сільськогосподарського податку, а й за іншими податками, зборами та обов'язковими платежами. Адже, даному питанню у системі оподаткування сільського господарства приділяється ще недостатньо уваги. Більше того, як наведено вище, не завжди його врегульовано і у самих законодавчих актах. Недостатньо дослідженою є ця проблема і науковцями, які, напевне через обмеженість доступу до такої звітності позбавлені можливості провести аналіз

переплат та встановити причини їх виникнення. Та й у тих формах звітів, які складаються податковою службою, у більшості випадків зазначаються дані про донараховані й сплачені податки і збори та їх заборгованість. Щодо сум коштів, які надмірно сплачені до бюджетів, а також причини, які призвели до переплат, то вони належним чином не оприлюднюється. Однак така практика має негативний вплив на платників податків. Адже, до бюджету можуть безпідставно вилучатись обігові кошти податкоплатників, що у кінцевому підсумку невигідно і для суспільства. З іншого боку, через надмірну сплату податків підприємство не зможе вчасно розрахуватись з іншими кредиторами та закупляти сировину, необхідну для виробництва продукції, що у результаті призведе до зменшення її випуску та скорочення робочих місць, а відтак і сплати податків у майбутньому.

Тому вважаємо, що для нормального функціонування сільськогосподарських підприємств та зменшення суб'єктивного впливу на їх відносини з державою, податковій службі слід в однаковій мірі виявляти не лише занижені суми податків, а й завищені чи надмірно сплачені до бюджету. Останнє має стати загальноприйнятим правилом. Водночас, зменшені за результатами перевірок суми податків повинні бути рівноцінним показником роботи працівників державних податкових інспекцій, які їх проводять. Тобто, за умови зменшення податку або збору документальною перевіркою, її доцільно вважати для податкової служби результативною. Причому, про такі суми має знати й суспільство. Тут необхідно зрозуміти всім, хто причетний до цієї справи, що період, коли результативною перевіркою вважалась лише та, за якою проводилось донарахування платежів до бюджету, вже пройшов. У даний час уже можна з впевненістю стверджувати, що це був один із прорахунків національної податкової системи, який, до того ж, потребував законодавчого врегулювання.

Безумовно, через зазначені вище причини цього вимагає і порядок списання податкових боргів із сільськогосподарських підприємств. Тому, на нашу думку, при здійсненні даних заходів у майбутньому, необхідно враховувати не лише ті суми, які обліковуються як податковий борг, але й ті, які будуть виявлятись перевірками у тому періоді, за який вже відбулось їх списання. Причому, дане питання має регулюватись законодавчо, і його необхідно враховувати за будь-якого скасування боргів чи зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами.

Узагальнюючи аналіз передумов та наслідків запровадження фіксованого сільськогосподарського податку у системі оподаткування сільського господарства, вважаємо за доцільне виділити його основні недоліки та переваги як з точки зору бюджету, так і з позиції сільгоспвиробників. Одразу необхідно зазначити, що односторонній підхід до визначення переваг та недоліків є мало перспективним. Як показують літературні джерела, дослідження окремих науковців з даної проблеми якраз і відрізняються такою однобічністю. Так, одні з них, які у більшій мірі віддають перевагу бюджету, схильні виділяти недоліки саме з цієї позиції. Інша група економістів, підтримуючи платника податку, розглядає їх з протилежної точки зору, захищаючи у першу чергу його інтереси. На нашу думку, такий підхід є не зовсім виправданим. Адже, вказуючи на перевагу з боку платника податку, необхідно пам'ятати, що з

позиції бюджету це може бути недоліком. Так, зокрема, зазначаючи абсолютне зменшення податку до бюджету після його запровадження в Україні, цілком очевидно, що це втрата для бюджету, яка у період нестачі фінансових ресурсів може негативно сприйматись у суспільстві, оскільки їх недостатність не дозволить профінансувати соціальні програми, здійснити виплати дотацій навіть тим же сільгоспвиробникам і т. ін.

Загалом, виходячи із вищезазначеного, спробуємо виділити основні переваги та недоліки фіксованого сільськогосподарського податку після його запровадження у системі оподаткування сільського господарства як з боку платника податку, так і з позиції бюджету (рис. 4.2).

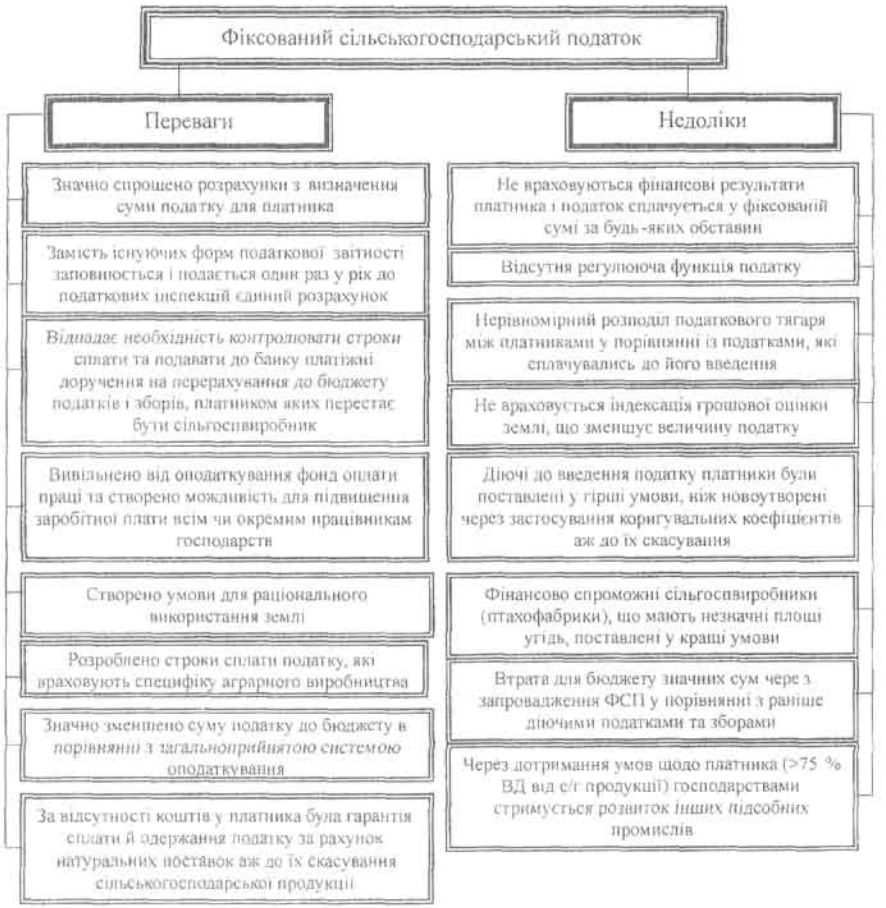


Рис. 4.2. Структурно-логічна схема переваг та недоліків фіксованого сільськогосподарського податку.

Примітка. Розроблено автором.

Як видно із схеми, основну групу переваг, які простежуються у його нарахуванні і сплаті, складають все ж таки ті, що стосуються платника податку. Безперечно, що для останнього, з практичної точки зору, найважливішою перевагою є та, яка стосується зменшення суми фіксованого сільськогосподарського податку у порівнянні з платежами, які сплачувались ним за загальнодержавної системи оподаткування. Водночас, із його запровадженням значно зменшились адміністративні витрати, зокрема з визначення суми податку, зменшення кількості податкової звітності та платіжних документів, здійснення контролю за їх поданням до державних податкових інспекцій й установ банків. Хоча поряд з цим простежувались і певні недоліки, які, як нами уже зауважувалось, у більшій мірі стосувались бюджету. Адже, окрім зменшення загальної суми надходжень, що сталось унаслідок запровадження ФСП, порядком його обчислення не передбачено враховувати індексацію грошової оцінки землі, що зменшує корисність податку у перспективі.

Однак із внесенням змін до податкового законодавства протягом функціонування даного податку окремі переваги для сільгоспвиробників скасовувались і ставали для них вже недоліками, що, у свою чергу, зменшувало негативний вплив на місцеві бюджети та державні цільові фонди. Саме так сталось із відновленням для платників ФСП збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, який відповідно до Закону № 2287-IV [360], став сплачуватись ними за спеціальною ставкою. Тож на 2005-2006 рр. вона встановлюється на рівні 20 % від основної ставки, яка передбачена для усіх платників даного збору та має щорічно збільшуватись на 20 відсоткових пунктів у наступних бюджетних роках до досягнення загальної її величини. Звісно, що цей захід з боку держави цілком прогнозований, який спрямований, у першу чергу, на збільшення коштів до Пенсійного фонду України. Проте, на нашу думку, ставити в однакові податкові умови сільгоспвиробників із платниками інших галузей національної економіки є не зовсім коректним з точки зору тих, для кого призначені зібрані кошти. Вважаємо, що для дотримання принципу соціальної справедливості у даному питанні доцільно зіставляти середню пенсію, яку одержують пенсіонери, зокрема колишні працівники сільського господарства та промисловості. На основі такого зіставлення можна встановити відповідний коригувальний коефіцієнт, на який зменшуватиметься ставка оподаткування для сільськогосподарських підприємств-платників збору на державне пенсійне страхування.

Майже аналогічно для сільськогосподарських підприємств-платників ФСП відновлено й податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Так, відповідно до Закону України "Про внесення змін до деяких законів України щодо реєстрації транспортних засобів" від 6 грудня 2006 року № 427-V [362] (Закон № 427-V) сільгоспвиробники знову почали його сплачувати, починаючи з 1 січня 2007 року. Однак, на відміну від податкового законодавства, яке було чинним до призупинення стягнення даного податку (з 1999 р.), зазначеним вище законом від оподаткування звільнено колісні трактори. Безумовно, таку позицію законодавця можна зрозуміти. Адже, дія Закону № 320-XIV [447] обмежена відповідним терміном. Тому цілком логічно очікувати, що сільгоспвиробники можуть бути навіть частково переведені на загальнодержавну

систему оподаткування. Можна припустити, що саме з цих причин відбувається послідовне відновлення раніше діючих податків у сільському господарстві. Проте, що стосується колісних тракторів, що є на балансі у платників фіксованого сільськогосподарського податку, які у даний час Законом № 427-V [362] звільнено від оподаткування, то, на нашу думку, їх недоцільно взагалі включати до об'єкта оподаткування, що вже обґрунтовувалось нами у попередньому розділі.

Отже, криза неплатежів у середині та другій половині 90-х років XX ст. у сільському господарстві України, що позначилась на розрахунках із бюджетом, безперечно, вимагала принципово нового підходу до оподаткування сільгоспвиробників. Однією із причин цих негативних наслідків була й діюча система оподаткування, яка ще більше їх підсилювала. Причому, сільськогосподарські підприємства вже не лише не могли сплатити раніше утворені податкові борги, а й поточні зобов'язання за платежами. Тому навіть зі списанням заборгованостей, що стало особливо добре спостерігатись у цей час, за існуючої системи податків ситуація зі сплатою покращитись не могла. Відтак, одного списання вже було замало, оскільки поряд із ним необхідно було зменшувати поточне податкове навантаження на сільгоспвиробників.

Загальний висновок полягає у тому, що у системі оподаткування сільського господарства на той час створились передумови для введення нового виду податку, який би міг вирішити дане завдання та був сприйнятий платниками галузі. Його запровадженню на всій території нашої країни сприяв і експеримент, який хоч і не був до кінця завершений, але його результати були прийнятними для податкоплатників, оскільки, по-перше, значно зменшувались нарахування до бюджету; по-друге, з його введенням скасовувалась ціла група інших податків та зборів. Останнє, безумовно, мало винятково психологічне значення і відігравало недругорядну роль у його сприйнятті суспільством, хоча й безпосередньо впливало на розрахунки з державою.

Необхідно також відзначити і те, що у цей саме період часу у сільському господарстві відбувається реформування колективних сільськогосподарських підприємств, на основі яких утворюються нові форми господарювання. Для сприяння їхньому становленню держава також вдається до списання податкових боргів, зокрема навіть тих, які були раніше реструктуризовані колективним господарствам. Після цього новоутворені агроформування нового типу практично продовжували свою діяльність уже без податкових заборгованостей та в умовах дії фіксованого сільськогосподарського податку. Можна припустити, що саме з процесами реформування ініціатори цих змін і пов'язували його запровадження. Загалом усі ці заходи, а також вищенаведені причини й стали основною передумовою, яка сприяла кардинальним змінам в оподаткуванні сільгоспвиробників наприкінці 90-х років XX ст.

Таким чином, включення фіксованого сільськогосподарського податку до системи оподаткування у сільському господарстві відповідало тим змінам, які відбувались у цей період в аграрному секторі економіки. Тому, з цієї точки зору, навіть із урахуванням теоретико-методологічних вад, його запровадження було необхідним. Завдяки даному нововведенню сільгоспвиробники змогли значно підвищити рівень сплати коштів до бюджету. Сприяла цьому й

можливість альтернативного вибору двох форм розрахунків із державою: грошової та натуральної, що в умовах бартеризації, характерної для тих років, відіграло важливу роль у зменшенні податкової заборгованості. Хоча механізм його дії, як стало зрозуміло пізніше, є недостатньо досконалим, що потребує додаткового аналізу. Однак уже тепер очевидно, що ФСП став би набагато ефективнішим, якщо б його було запроваджено на початку 1993-1994 рр. Саме у цих і в наступних роках сільськогосподарські підприємства відчули на собі непомірний податковий тягар, який, на нашу думку, був однією із причин нелегітимного вилучення обігових коштів із цієї галузі.

4.2. Критерії оцінки платників та методика нарахування ФСП

Із запровадженням у системі оподаткування фіксованого сільськогосподарського податку стало очевидно, що, крім деяких неврегульованих економіко-правових питань, він не позбавлений недоліків теоретико-методичного характеру. Більше того, дехто із вітчизняних науковців вважає, що основну ваду закладено у методологічному підході до запровадження цього податку, оскільки його введення виключає можливість застосування в якості об'єктів оподаткування прибутку, праці, власності та інших ресурсів [122, с. 154]. У принципі, погоджуючись із такою точкою зору, слід лише додати, що, мабуть, з цієї причини за короткий термін свого існування (починаючи з 1999 р.) до Закону № 320-XIV [447], який регулює порядок справляння ФСП, уже неодноразово вносились зміни з метою удосконалення механізму його дії. Усе це зумовлено не лише об'єктивними, але й суб'єктивними факторами, вплив яких відчувається через недосконалість чинного законодавчого акта й дотепер.

Вищезазначене у повній мірі стосується й критеріїв визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку, які для них також змінювались через об'єктивні причини. Однак поряд із ними на суб'єкт оподаткування, як відомо, діють й суб'єктивно-психологічні фактори, які не піддаються законодавчому регулюванню, мають більш індивідуальний характер і впливають на величину податку. Одним із них, на нашу думку, слід вважати й бажання платників ухилитись від сплати податків, передбачених для суб'єктів господарювання. Останнє, безумовно, може спонукати їх використовувати прогалини у чинному законодавстві та відносити себе до сільгоспвиробників протягом року й сплачувати ті податки та збори, що передбачені для платників цієї галузі. Причому, для цього є всі підстави, включаючи й законодавчі. І лише у наступному за звітним році, за чинного порядку, їх уже необхідно буде виключати із такого переліку та відносити до списку суб'єктів, які оподатковуються за загальною системою оподаткування.

Необхідно визнати, що вказана проблема в Україні залишається не розв'язаною тривалий період часу. І це за умови, що до податкового законодавства неодноразово вносились зміни, які стосувались зокрема і критеріїв визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку. Тож, з'ясовуючи дане питання, важливим, на нашу думку, є його практична

реалізація у чинному законодавстві, постановах Кабінету Міністрів України та нормативних актах Державної податкової адміністрації України. Так, за Законом № 320-XIV [447] (із внесеними змінами станом на 01.01.05 р., які чинні й на 01.01.07 р.) передбачено, що особи можуть бути зареєстровані як платники ФСП, якщо вони є сільськогосподарськими підприємствами різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянськими та іншими господарствами, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькими, рибальськими та риболовецькими господарствами, що займаються розведенням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу [447].

Як видно із вимог даного нормативно-правового акта, основним критерієм віднесення господарств до платників фіксованого сільськогосподарського податку є наявність виробництва, переробки та збуту сільськогосподарської продукції. Проте, перед тим як займатись цим видом діяльності, господарюючий суб'єкт має бути віднесений органами статистики до сільськогосподарського товаровиробника з наданням останньому відповідного статистичного коду. Безперечно, що всі ці критерії мають розглядатись у комплексі, адже кожний із них лише доповнює один одного і не може бути відособленим від іншого.

Не менш важливим критерієм, який безпосередньо впливає на визначення платника податку, є сума валового доходу, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік. Відповідно до Закону №320-XIV [447] її величина повинна перевищувати 75 відсотків загальної суми валового доходу сільськогосподарського товаровиробника. Одразу необхідно зауважити, що з початку запровадження фіксованого сільськогосподарського податку (1999 р.) до 1 січня 2004 р., за чинним на той час законодавством, зазначена частка була дещо меншою і мала перевищувати лише 50 відсотків загального доходу. Тож включення сільгоспвиробників до списку платників за цим критерієм заперечень не викликало, оскільки діючі у той період господарства мали його навіть більше, ніж вимагалось законодавством. Це добре видно на прикладі господарств, що здійснювали свою діяльність на території Кам'янець-Подільського району Хмельницької області, та з 1999 р. мали право перейти на сплату фіксованого сільськогосподарського податку за ознакою походження валового доходу (табл. 4.8).

За даними табл. 4.8 видно, що всі господарства груп цілком відповідали статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку. Причому, найчисельнішою була група господарств з часткою валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, від 80.1 до 90,0 %. Так, у 16 господарствах, які увійшли до цієї групи, частка валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, у середньому

дорівнювала 84,2 %. Окремі господарства, які було віднесено до останньої групи, у 1998 р. одержували доходи, практично, лише від реалізації сільськогосподарської продукції. Зокрема, у 5 господарствах, що складали дану групу, частка валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, знаходилась у середньому на рівні 98,5 %.

Таблиця 4.8

Оцінка платників ФСП за часткою валового доходу з реалізації сільгосппродукції у період змін податкового законодавства в 1999 та 2005 рр. (тис. грн.)

Групи господарств за часткою валового доходу від с. г. продукції, %	Кількість господарств у групі	1998 р.			2004 р.			
		Валовий дохід (без ПДВ), усього	У т. ч. від с. г. продукції	Частка доходу від с. г. продукції, %	Кількість господарств у групі	Валовий дохід (без ПДВ), усього	У т. ч. від с. г. продукції	Частка доходу від с. г. продукції, %
До 50,0	2*	–	–	–	–	–	–	–
50,1-60,0	2	1 296,6	734,7	56,7	2	2 104,5	1 090,2	51,8
60,1-70,0	14	14 045,0	9 246,3	65,8	2	2 747,8	1 801,5	65,6
70,1-80,0	14	8 981,1	6 807,3	75,8	3	4 149,6	3 066,0	73,9
80,1-90,0	16	8 061,2	6 790,9	84,2	14	14 280,1	11 830,9	82,8
90,1 і більше	5	5 450,0	5 369,6	98,5	54	22 112,1	20 002,2	90,5
Всього	53	37 833,9	28 948,8	76,5	75	45 394,1	37 790,8	83,3

Примітка. Складено та розраховано автором.
* Новоутворені господарства.

Звертає на себе увагу й величина відсотка (76,5 %) у цілому для усіх 53 господарств району, за яким їх включено до списку платників ФСП у 1999 році. З цієї точки зору можна констатувати, що встановлений розмір валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції на рівні 50 %, безперечно, сприяв переведенню сільськогосподарських підприємств на сплату даного податку. Більше того, за нашими підрахунками, завдяки передбаченій частці до числа платників фіксованого сільськогосподарського податку справді увійшли господарства, які здійснювали свою діяльність в аграрній галузі. Водночас частково зменшилась можливість зловживань із боку інших підприємницьких структур, які в різні періоди функціонування системи оподаткування могли використовувати пільги, передбачені для сільськогосподарських підприємств.

Проте, на нашу думку, запровадження ФСП у сільському господарстві не слід ототожнювати із наданням пільг сільгоспвиробникам. Його введення – це, скоріш за все, визнання державою неспроможності останніх сплачувати податки і збори на рівні з іншими господарюючими суб'єктами та часткове відновлення специфічних умов оподаткування, яких потребує дана галузь. Хоча, як нами вже відмічалось, із запровадженням фіксованого сільськогосподарського податку сільгоспвиробники набагато зменшили платежі до бюджету та державних цільових фондів. Мабуть, із вказаних причин слушним є твердження про те, що для виробників галузі нині створено

спеціальний режим в оподаткуванні, який, до того ж, і це необхідно визнати, ще й має для них сприятливий характер. Цілком зрозуміло, що це тимчасовий захід, до якого вдалась держава, хоча водночас він вимушений, і це також треба пам'ятати. Даний висновок ґрунтується ще й на основі терміну дії Закону № 320-XIV, який обмежено 31 груднем 2009 року.

Однак із збільшенням з 1 січня 2004 р. вказаної вище частки до 75 %, що відбулось відповідно до Закону № 974-IV [361], яка залишилась незмінною і після набрання чинності (з 1 січня 2005 р.) Закону України "Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств" від 23 грудня 2004 р. № 2287-IV [360] (далі Закон № 2287-IV) стало очевидно, що не всі господарства, які сплачували даний податок до зазначеної дати, залишаться його платниками. Як видно із даних табл. 4.7, у 2004 р. визначеному критерію не відповідали 7 платників із першої-четвертої груп. Причому, якщо б на початку введення фіксованого сільськогосподарського податку (у 1999 р.) за критерій визначення платників було взято не 50 %, а 75 % валового доходу, одержаного з реалізації сільськогосподарської продукції, то за нашими підрахунками, із 53 господарств 18 залишилося б на загальній системі оподаткування.

Наведений аналіз дає підстави зробити висновок, що встановлена частка у розмірі 50 % (з точки зору мотивації та сприяння диверсифікації сільськогосподарського виробництва) у значній мірі переконує у достатній її обґрунтованості ініціаторами запровадження фіксованого сільськогосподарського податку та необхідності перегляду нині діючого. Не важко здогадатись, з яких причин у системі оподаткування сільського господарства величину відсотка встановлено на рівні 75 %. Мабуть, таким чином ініціатори його запровадження передбачали усунути чергову законодавчу лазівку, яку можна використати для ухилення від сплати податків за загальнодержавною системою оподаткування. Безумовно, таку роботу необхідно проводити і у майбутньому, але робити це потрібно без порушення інтересів сільськогосподарського товаровиробника, не обтяжуючи такими діями й без того заплутане податкове законодавство.

Щодо зменшення ухилень від сплати податків за загальнодержавною системою оподаткування внаслідок переведення податкоплатника на сплату ФСП, то тут потрібно застосовувати інший підхід, який став би одночасно протидією зазначеному і водночас не обмежував підприємницьку ініціативу щодо розширення аграрного виробництва. Йдеться про зворотній процес, який стосується переходу платника фіксованого сільськогосподарського податку на загальнодержавну систему оподаткування. Це вже другий бік проблеми, яка також пов'язана із часткою валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції. Тому, розв'язуючи її, можна усунути першу, яка також має безпосереднє відношення до критеріїв визначення платників ФСП.

Тут необхідно зауважити, що перехід із категорії платника фіксованого сільськогосподарського податку на загальнодержавну систему оподаткування має важливе практичне значення. Адже, навіть із зміною чинного законодавства, яким частку доходу від реалізації сільськогосподарської

продукції було збільшено з 50 до 75 %, проблему інтересів бюджету, а відтак і платників не розв'язано. Так, за Законом № 320-XIV [447] у разі, коли у звітному податковому періоді валовий дохід від операцій з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки становить менш як 75 відсотків загальної суми валового доходу, підприємство сплачує податки у наступному звітному періоді на загальних підставах. Із вимог закону очевидно, що платник фіксованого сільськогосподарського податку, яким він зареєстрований за даними минулого звітного періоду, має можливість протягом поточного року здійснювати всі види діяльності (не заборонені законодавством), у тому числі, і найприбутковіші. Причому, більшість із них навіть може не належати до тих видів, що підпадають під операції з реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки.

Безумовно, зазначена вище ситуація є цілком можливою. Передусім це може стосуватись дрібних приватних агроформувань, у яких не лише немає досвіду виробництва сільськогосподарської продукції, а й відповідних фахівців. І тоді очевидно, що такий суб'єкт знаходитиметься на обліку як платник фіксованого сільськогосподарського податку лише з однією метою – для зменшення платежів до бюджету. Адже протягом поточного звітного періоду він матиме можливість проводити розрахунки з бюджетом як сільськогосподарський товаровиробник.

Причому, робитиме він це, як стає зрозуміло із наведеної вище норми закону, на законних підставах, але з тією лише різницею, що сплачуватиме до бюджету меншу суму податку через незалежні від нього причини, а точніше – у зв'язку з недосконалим податковим законодавством. І лише після закінчення звітного року стане очевидно, що у платника не витримано критерію щодо величини валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, який, нагадаємо, має складати не менше 75 відсотків. У цьому разі суб'єкт господарювання у новому звітному році має перейти на сплату податків, зборів (обов'язкових платежів), що справляються за загальною системою оподаткування. Проте чинним законодавством не враховано те, що після закінчення року у такого платника виникне прибуток, величина якого може бути навіть набагато більшою (як і сам податок), ніж об'єкти оподаткування, встановлені для фіксованого сільськогосподарського податку.

Враховуючи вищенаведені аргументи, для такого висновку є всі підстави. І це необхідно визнати у першу чергу розробникам даного порядку, оскільки він може сприяти ухиленню від сплати податків. Тому вважаємо, що надавати право переходу платнику на загальнодержавну систему оподаткування у наступному році, без будь-яких наслідків для платника, на нашу думку, не може бути виправданим. Це не лише зменшує надходження податків до бюджетів, а й має негативний вплив на платників, що здійснюють свою діяльність у галузі сільського господарства. Адже, вони також можуть використати набутий досвід та зменшити реалізацію сільськогосподарської продукції. У кінцевому результаті це призведе до зменшення її виробництва, підвищення попиту на аналогічні імпортовані продовольчі товари та ще більших втрат бюджетів.

Із вищевикладеного, а також із практичних міркувань стає зрозумілим, що закладена у законі вимога про перехід на загальнодержавну систему оподаткування занадто спрощена. Теоретично можна припустити, що вона була розрахована на ті форми господарювання, які традиційно існували на селі. Але з проведенням реформування колективних сільськогосподарських підприємств, що відбулось відповідно до Указу № 152/99 [412], ситуація з платниками фіксованого сільськогосподарського податку суттєво змінилась. З цього періоду часу у їх структурі стало більше сільськогосподарських підприємств різних організаційно-правових форм та інших агроформувань (табл. 4.9) ринкового типу, які здійснюють свою діяльність у сільському господарстві.

Власне, на основі зазначеного документа від 3 грудня 1999 р. у сільському господарстві було реформовано практично всі 11 тисяч колективних сільськогосподарських підприємств [91]. Цілком закономірно, що із проведенням процесів реформування значно збільшилась кількість платників фіксованого сільськогосподарського податку. Як видно із даних табл. 4.9, така тенденція зберігалась в Україні і у 2004 р., коли їх кількість збільшилась на 106,0 %, порівняно з 2003 р. Проте, як зазначено вище, із зміною величини частки валового доходу, одержаного від реалізації сільгосппродукції з 50 до 75 % в наступних роках спостерігалось різке зменшення платників ФСП, що у 2007 р. складало лише 74,2 % від 2003 р.

Таблиця 4.9

Зміни в чисельності сільгоспвиробників-платників ФСП України у 2003-2007 рр.

Групи платників	Роки					Темп зростання (зниження), %
	2003	2004	2005	2006	2007	
Платники ФСП, усього	51 365	54 449	39 002	38 200	38 098	74,2
у т. ч.: – ТЗОВ	8 412	9 133	5465	5020	4751	56,5
– державні с. г. підприємства	414	402	268	250	245	59,2
Інші агроформування	42 539	44 914	33 269	32 930	33 102	77,8

Примітка. Складено та розраховано за даними [231; 432].

Тож зрозуміло, що із утворенням на основі колишніх колективних сільськогосподарських підприємств різних структур приватного сектора мали бути зроблені певні корективи, які враховували б особливості розрахунків із бюджетом. Адже, до цього часу механізм оподаткування був розрахований саме на колективні господарства і не передбачав такого поділу.

Однак, як вказує наведений вище аналіз, не всі ті зміни, які вносились до Закону № 320-XIV [447], змогли врахувати практичні аспекти оподаткування сільгоспвиробників. Це у повній мірі стосувалось і критерію визначення платників ФСП, особливо тих, що у цей час виходили із реформованих колективних господарств. По суті, такі суб'єкти зразу повинні були також

нараховувати податки, не отримавши доходу. Тому для надання впевненості в організації приватного сільськогосподарського виробництва, мабуть, доцільно було передбачити однакові умови, включаючи й податкові, для всіх суб'єктів підприємництва. З цією метою, на нашу думку, необхідно було б надати спеціальні податкові пільги, які могли б частково компенсувати недоліки в оподаткуванні. Безперечно, що з їх наданням в осіб, які вийшли із реформованих сільськогосподарських підприємств, виникала певна зацікавленість щодо результатів їхньої діяльності. Це стало б однією із передумов збільшення кількості платників за рахунок розширення приватних господарств. Разом із цим селяни відчули на практиці дієвість та значення податкових стимулів, які впроваджувалися б через гнучкість системи оподаткування у сільському господарстві.

Проте при реформуванні колективних сільськогосподарських підприємств чинним на той час законодавством якихось спеціальних податкових пільг для новоутворених платників не надавалось. Мабуть, з цих причин окремі працівники колишніх колективних господарств передавали свої земельні паї до різних підприємницьких структур, включаючи і приватних підприємців, які до цього часу не займались вирощуванням сільськогосподарської продукції. Зокрема, частина працівників колишніх колективних сільськогосподарських підприємств "Маяк" с. Абрикосівка, "Промінь" с. Дерев'яни, що знаходились на території Кам'янець-Подільського району, а також ім. Чапаєва с. Заборозківці та с. Пилипківці Новоушицького району Хмельницької області уклали договори оренди у 2000 році із ВАТ "Адамс", яке займалось лише переробкою сільськогосподарської продукції.

Звісно, що більша частина селян передали свої земельні частки до реформованих приватних сільськогосподарських формувань – фермерських господарств, товариств з обмеженою відповідальністю, сільськогосподарських кооперативів, приватних сільськогосподарських підприємств, які утворились у процесі перетворень на основі колишніх колективних господарств. Зауважимо, що цьому сприяло й податкове законодавство. Зокрема, у прийнятому 1 червня 2000 р. Законі № 1777-III [372] зазначалось, що у разі реорганізації колективного сільськогосподарського підприємства-платника фіксованого сільськогосподарського податку створені на його основі суб'єкти господарювання різних організаційно-правових форм, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, також є платником цього податку. Із зазначеного законодавчого акта зрозуміло, що для господарств, які, по суті, стали правонаступниками колективних сільськогосподарських підприємств, питання щодо сплати податків було врегульоване.

Однак, розглядаючи дію фіксованого сільськогосподарського податку, стає очевидним, що дана норма не стосувалась існуючих до реформування суб'єктів підприємницької діяльності, які одержали земельні паї на умовах оренди від колишніх працівників реформованих господарств. Річ у тім, що ці особи не утворювались на основі колективних сільськогосподарських підприємств, а функціонували самостійно та займались іншими видами діяльності

(оподаткування яких проводиться за загальною системою оподаткування або єдиним податком), хоча їхніми статутами передбачалось і вирощування сільськогосподарської продукції. Тож із отриманням земельних часток підприємницькі структури набули реальної можливості її виробляти та реалізовувати, але податки ними мали сплачуватись (як мінімум у перший рік) в умовах загальної системи оподаткування. Адже, на них, як і на інших платників ФСП, розповсюджувався критерій щодо частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, яка у той час, нагадаємо, мала перевищувати 50 %.

Із зазначеного вище стає очевидним, що визначити дану величину практично можливо було лише після закінчення операційного циклу виробництва. Проте, як уже відомо, у більшості випадків реформування колективних сільськогосподарських підприємств відбувалось весною 2000 року. Отож, площі сільськогосподарських угідь у даний період уже були зайняті посівами.

Таким чином, підприємці, які отримали земельні паї на умовах оренди, набули разом із ними й право на урожай без понесення затрат на посів та вирощування сільськогосподарських культур. З юридичної точки зору, вони повинні були лише частково мати право на одержання результатів від реалізації урожаю. У цьому випадку зазначені суб'єкти позбавлялись права відносити обсяги із реалізації всього урожаю до продукції власного виробництва з метою відповідності критерію платника фіксованого сільськогосподарського податку. Таке право у них повинно було залишатися лише частково і мало б визначитись пропорційно понесеним затратам на дорощування та реалізацію урожаю. Тому сума, частково одержана від реалізації урожаю, могла бути меншою ніж 50 % від загального валового доходу підприємства, що недостатньо для реєстрації платника ФСП. Власне, для цих суб'єктів підприємництва виробництво (вирощування) сільськогосподарської продукції до укладення договорів оренди, як зазначено вище, не вважалось основним видом діяльності. Отже, у перший рік реформування колективних сільськогосподарських підприємств досягти орендарям зазначеної частки, практично, також було дуже проблематично.

Слід зазначити, що в аналогічні податкові умови були поставлені й новоутворені фермерські господарства, засновані у цей період відповідно до чинного на той час Закону № 2009-XII [435], а не на основі колишніх колективних сільгосппідприємств. Так, у період реєстрації їм необхідно було ставати на облік у державних податкових інспекціях платниками податків, зборів (обов'язкових платежів), які сплачуються за загальною системою оподаткування. Адже, на них також розповсюджувався критерій щодо частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки для віднесення до платника ФСП, який, як нами вже зазначалось, вони могли фактично визначити лише у наступному році.

З наведеного вище стає очевидно також, що фермерські господарства, які утворились на основі реформованих колективних сільськогосподарських підприємств, перебували у зручніших податкових умовах, ніж ті, які заснувались самостійно та отримали сільськогосподарські угіддя із земель

запасу від сільських (селищних) рад. Адже, перші із них, як вказано вище, ставали платниками фіксованого сільськогосподарського податку зразу після державної перереєстрації, а другим таке право необхідно було ще доводити за підсумками першого року їх роботи.

Тому з практичної точки зору, суттєвий вплив на визначення критерію платника ФСП мали зміни, які вносились Законом № 2287-IV [360] (набрали чинність із 1 січня 2005 р.) і стосувались осіб, що створювались шляхом злиття, приєднання, поділу (виділу), перетворення тощо. Адже, для таких платників частка валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, що передбачена законодавством, визначалась у залежності від форми проведених перетворень. Так, за умови злиття або приєднання платників податків вона обчислювалась солідарно з усіх осіб, які займались до того сільськогосподарською діяльністю. Для інших суб'єктів, які могли створитись шляхом поділу або виділу, дана норма встановлювалась на кожну окрему особу.

Безперечно, щодо першого випадку, то тут ніяких заперечень не виникає. Однак у другому через нечітку норму закону на практиці можуть виникати протиріччя щодо її застосування. На нашу думку, їх можна усунути, якщо у законі передбачити, що для зазначених випадків дана частка визначається пропорційно на кожну окрему особу, створену шляхом поділу або виділу. Така незначна редакційна правка дозволить усунути вказаний недолік та надасть порядку визначення платника ФСП більш практичного спрямування.

Продовжуючи розгляд даного питання, необхідно відзначити ще один бік проблеми, яка також може негативно впливати на сільськогосподарського товаровиробника та надходження коштів до бюджету. На нашу думку, до кінця неврегульованим залишається й питання щодо примусового переведення платника фіксованого сільськогосподарського податку на загальну систему оподаткування. Йдеться про суб'єктів підприємництва, які з різних причин (арифметичні помилки у підрахунках тощо), вказали у бухгалтерській та статистичній звітності дані, що дають їм підстави зареєструватись таким платником. Тут мається на увазі ситуація, яка не пов'язана зі зловживаннями, хоча й вона не відкидається. Тож, якщо врахувати те, що виїзна документальна перевірка такої особи буде проводитись один раз у рік (передбачено законодавством), а той пізніше, то є підстави стверджувати, що такий платник може залишатись на фіксованому сільськогосподарському податку і понад рік. Адже, цей факт може бути виявлений державною податковою інспекцією, як вказано вище, лише під час документальної перевірки.

Можна припустити, що у цьому разі невчасний перехід із фіксованого сільськогосподарського податку на загальну систему оподаткування розцінюватиметься як порушення. Проте складним, на нашу думку, залишиться питання щодо застосування (чи не застосування) штрафних санкцій до такого платника. Адже, він, по суті, не ухилявся від оподаткування, а й далі сплачував фіксований сільськогосподарський податок. Із практичних міркувань треба визнати, що контролюючий орган такого випадку не залишить поза увагою. За таких умов сільськогосподарське підприємство може піддаватись утиску з боку недобросовісного податкового інспектора, а його службові особи (за

необізнаності податкового законодавства) відчуватимуть певну незручність та невпевненість у своїх діях. Але ж тоді виникає риторичне запитання: а для чого вдаватися до таких крайніх заходів, коли все можна врегулювати законодавчо?

Не заперечуючи у принципі відповідальності за сплату податків, треба наголосити й на тому, що вона має бути передбачена для усіх, хто причетний до їхнього обчислення, сплати, контролю, роз'яснення тощо. З позицій захисту інтересів сільськогосподарських товаровиробників, на нашу думку, слід передбачити механізм переходу платника фіксованого сільськогосподарського податку на загальну систему оподаткування. Тут мається на увазі не пріоритет останнього, але й інтереси держави, оскільки наведені вище негативні чинники ставили у невигідне становище й місцеві бюджети.

Наведене вище особливо важливо, оскільки не можна допускати того, щоб за рахунок діючого законодавчого акта, прийнятого з метою зменшення податкового тягаря для сільськогосподарського товаровиробника, податковий привілей отримував інший податкоплатник, що не мав ніякого відношення до сільського господарства. Саме такі умови було створено у перші роки запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, що особливо характерно проявилось у період податкових канікул. Адже, через вищенаведені причини місцеві бюджети могли протягом року не одержувати фіксованого сільськогосподарського податку, оскільки після закінчення бюджетного року пропонований перерахунок податків не проводився. А це означає, що місцева влада в особі сільської чи селищної ради, виділивши передбачуваному платнику фіксованого сільськогосподарського податку землі сільськогосподарського призначення, могла не отримати до місцевого бюджету ні однієї гривні.

Звичайно, останні дотримувались вимог законодавства, але у кінцевому результаті вони якраз і залишались у програші через таку діяльність так званого платника. По-перше, місцеві бюджети сільських чи селищних рад не змогли через законні підстави, що існували протягом року, одержати фіксованого сільськогосподарського податку.

По-друге, після закінчення року, коли стає очевидно, що такий суб'єкт не відповідає вимогам платника фіксованого сільськогосподарського податку, ситуація із сплатою податків ще більше погіршувалась. За таких умов, і знову ж таки через законні підстави, органи місцевого самоврядування, на території яких знаходилась земельна ділянка, що надана у користування зазначеному суб'єкту, також не змогли отримати кошти, але вже у вигляді плати за землю.

Отже, на той час складалась парадоксальна ситуація. В одному випадку місцевий бюджет міг не одержувати фіксованого сільськогосподарського податку через обставини, які ще не настали (діяли податкові канікули), а в іншому -- втрачав земельний податок, оскільки період його нарахування уже пройшов.

Постає питання: за рахунок яких джерел місцева влада мала компенсувати втрати сільського чи селищного бюджетів? Відповідь дуже проста: із бюджетів вищого рівня через механізм дотацій. Останнє тим вагоміше переконує у необхідності запровадження спеціального порядку, встановленого для визначення платника ФСП, який дозволяв би ліквідувати такі негативні наслідки і для місцевих бюджетів у майбутньому.

Слід зазначити, що під впливом процесів реформування аграрного сектора економіки, які проводились на селі відповідно до Указу № 152/99 [412], деякі важливі зміни щодо визначення платників та сплати фіксованого сільськогосподарського податку у цей період часу все ж таки було зроблено. Це стосується суб'єктів ФСП, які через форс-мажорні обставини (стихійне лихо, дії обставин непереборної сили) не змогли підтвердити суму валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік. Зауважимо, що з прийняттям Закону № 1777-III [372] такі платники не зобов'язані підтверджувати розмір валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік. Мабуть, така норма більш ніж переконливо доводить необхідність врахування особливостей сільськогосподарського виробництва у визначенні кола платників.

Важливим у цьому стало й те, що з прийняттям даних змін зазначені суб'єкти не зобов'язані переходити у наступному році на загальну систему оподаткування. Тобто за ними й надалі залишається право і обов'язок нараховувати і сплачувати фіксований сільськогосподарський податок. І це незважаючи на те, що вони не підтвердили встановленої частки розміру валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік. Очевидно, що саме такий порядок у повній мірі відповідає інтересам сільськогосподарських товаровиробників, виходячи, насамперед, із можливих природних катаклізмів, які мають безпосередній вплив на виробництво сільськогосподарської продукції. Причому, за цим Законом платники ФСП набули права на реструктуризацію (відстрочку) цього податку у випадку настання форс-мажорних обставин.

Отже, можна вважати, що з цього часу в Україні питання з надання відстрочок для платників фіксованого сільськогосподарського податку за умови виникнення форс-мажорних обставин врегульовано законодавчо. Останнє особливо важливо, якщо врахувати те, що з місця зрушено пласт, який ще зовсім недавно вважався непорушним. Відтак, чи не вперше у законодавчому порядку визнавались форс-мажорні обставини у сільському господарстві, а відповідно і необхідність надання відстрочок із сплати податку. Безперечно, що не все в цьому механізмі ще було відпрацьовано, а тому й не виправдовувало надії.

Виняткове значення як з погляду існуючого порядку, так і щодо майбутнього має механізм надання відстрочок. Незважаючи на всі його очевидні переваги, ставлення до відстрочок у цілому і у випадку з ФСП у суспільстві неоднакове. Тай самі сільгоспвиробники не завжди належним чином ознайомлені з умовами їх проведення або не віддають їм переваг, що, на нашу думку, є не зовсім виправданим. Тому є підстави стверджувати, що не у всіх регіонах сільгоспвиробники зможуть в повній мірі використати надане їм законом право.

Варто зазначити, що дещо подібне сталось у 2000 р., коли останні мали можливість одержати відстрочку відповідно до пункту 27 Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку,

затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня № 658 (із змінами і доповненнями) [404]. З цього приводу Міністерством фінансів, Міністерством аграрної політики та Державної податкової адміністрації України було підготовлено спільне роз'яснення [225] щодо її одержання (за своїм клопотанням) кожним платником фіксованого сільськогосподарського податку, у разі виникнення форс-мажорних обставин. Право на відстрочку сплати податку надавалось господарствам, у яких внаслідок стихії сталось знищення посівів на площі, яка перевищувала 20 % сільськогосподарських угідь, що перебували у його користуванні, або відбулось масове інфекційне захворювання чи загибель тварин, що складала більше 15 % загальної чисельності стада.

Причому, термін відстрочки залежав від площі пошкоджених сільськогосподарських культур чи багаторічних насаджень. Так, терміном на один рік вона надавалась платникам, в яких площа загибелі посівів сільськогосподарських культур (пошкодження багаторічних насаджень) становила до 50 % загальної площі, яка перебувала у користуванні платника фіксованого сільськогосподарського податку. Для господарств, у яких така величина перевищувала 50 % загальної площі, термін відстрочки складав 2 роки. Отже, можна припустити, що з точки зору будь-якого платника податку це має принципове значення, оскільки надає йому право скористатись певною перевагою у розрахунках з бюджетом. Тож цілком закономірно у цьому випадку було очікувати таких дій і від сільгоспвиробників-платників ФСП.

Важливим у цьому відношенні є результати проведеного нами аналізу у господарствах Кам'янець-Подільського району Хмельницької області. Як відомо, на території цього району 13-14 липня 2000 року пронеслась стихія у вигляді дощу з градом та сильного вітру, яка завдала значної шкоди сільському господарству. В окремих сільськогосподарських підприємствах стихією було знищено урожай на площі понад 50 % сільськогосподарських угідь, які знаходились у користуванні господарств (табл. 4.10). Спеціалістами відповідних служб її наслідки віднесені до форс-мажорних обставин. За результатами обстежень у кожному господарстві, яке зазнало збитків, спеціалістами були оформлені відповідні акти.

Отже, виходячи із вищезазначених вимог, окремі господарства в повній мірі відповідали вищенаведеним вимогам щодо надання їм відстрочки. Причому суми, визначені для її одержання, в окремих з них були навіть більшими від нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку на рік. Це в повній мірі відноситься до сільськогосподарського підприємства ім. Котовського (за річної суми податку 34 853 грн. визначена сума для відстрочки сплати складала 52 245 грн.).

Дещо подібна ситуація до наведеної спостерігалась і в інших господарствах вказаного району. Проте, з боку цих, та й інших сільгоспвиробників, що мали право на відстрочку сплати фіксованого сільськогосподарського податку, ніяких заяв (клопотань) до регіональної (районної чи обласної) комісії не подавалось. Таким чином господарства втратили реальну можливість одержати відстрочку у розрахунках з державою терміном один-два роки.

Звісно, можна критично поставитись до того, як надавались відстрочки платникам фіксованого сільськогосподарського податку за виникнення форс-мажорних обставин у 2000 році. Проте у даному випадку необхідно розкрити основні причини, що не дозволили раціонально використати наведений механізм, за допомогою якого можна було мінімізувати податковий тягар для сільгоспвиробників.

Таблиця 4.10

Обчислення суми відстрочки зі сплати ФСП за наслідками форс-мажорних обставин у Кам'янець-Подільському районі Хмельницької області 13-14 липня 2000 р. (грн.)

Платники ФСП	Площа під урожаєм, га			Обчислення суми відстрочки з ФСП			
	усього	зни-щена	у %	недоїмка на 01.01.2000 р.	до сплати у 2000р.	сплачено до 20.08.2000 р.	сума
СГК ім. Котовського	2 242,1	539,0	24,0	28 102	34 853	10 710	52 245
СГ ТзОВ "Україна"	3 460,8	672,0	19,4	53 782	50 372	20 362	–
СГВК "Батьківщина"	1 168,8	390,0	33,4	8 087	7 912	3 645	12 354
СГК "Надія"	1 160,7	662	57,0	14 259	17 954	5 926	26 287
БСГК ім. Шевченка	1 676,2	47,5	2,8	–	25 359	18 700	–
СГБК "Весна"	2 694,0	152	5,6	34 182	19 968	2 796	–
СГБК "Пролісок"	1 652,6	565	34,2	9 401	27 131	–	36 532
СГВК Заліський	1 451,2	91,3	6,3	6 442	16 339	–	–
СГК Грушецький	1 098,7	110	10,0	6 601	14 099	54	–
СГК "Прогрес"	2 191,1	506	23,0	29 972	29 510	2 290	57 192
СГК "Віра"	1 436,9	283	19,7	23 193	13 049	900	–
БСГК "Підпилип'янський"	1 931,5	344	17,8	27 282	23 794	10 390	–
ПП "XXI вік"	864,8	252	29,1	–	8 539	2 483	6 056
СГК "Смотрич"	1 538,4	53	3,4	22 123	22 653	22 610	–
СГК "Хлібороб"	1 093,1	375	34,3	19 982	11 396	–	31 378
СГК "Рункошівський"	1 061,1	555	52,3	–	11 531	–	11 531
СГК "Урожай"	933,7	285	30,5	–	11 106	10 335	771
СГК "Єдність"	965,5	295	30,6	16 913	9 222	1 128	25 007
СГК "Промінь"	758,8	395	52,1	15 083	4 947	1 353	18 677
ВАТ "Мукшанське"	559,6	143,3	25,6	4 614	11 397	9 970	6 041
ПСГП "Комунар"	988,7	42	4,2	–	6 347	1 313	–
Учгоси ПДАТА	2 187,5	734	33,6	57 572	35 021	15 722	76 871
ДСГ МТС	362,2	80	22,1	–	9 019	–	9 019
р-п "Староушицький"	1 377,5	140	10,2	18 669	26 076	802	–
р-п "Колодіївський"	1 670,4	375	22,4	7 374	18 152	1 163	24 363
СГК "Цвікловецький"	1 028,2	410	39,9	11 787	9 639	372	21 054

Примітка. Складено та розраховано автором.

Перша причина. Серед всіх учасників, які беруть участь та готують документи для надання відстрочок, найкраще обізнані з механізмом надання відстрочок органи, що, у першу чергу, дбають про надходження коштів до бюджетів та державних цільових фондів. Як відомо, їм доводяться відповідні щомісячні плани щодо виконання дохідної частини бюджетів. Тож для них цілком важливо, щоб податки перераховувались до бюджетів згідно

встановлених строків протягом поточного року. Тому ці служби, незважаючи на їх компетентність та обізнаність із нормативними актами міністерств та відомств, виходячи із поставлених перед ними завдань, не зацікавлені ініціювати розстрочку сплати фіксованого сільськогосподарського податку.

Друга причина. У найбільш загальному розумінні право на відстрочку можуть використовувати ті платники фіксованого сільськогосподарського податку, які добре ознайомлені із умовами її надання. Проте у даний час доводиться констатувати те, що з подрібненням великих сільгоспвиробників, що відбулось внаслідок реформування у сільському господарстві, новоутворені та реформовані господарства недостатньо уваги приділяють вивченню податкового законодавства. Тому, за таких умов цілком допустима (і це має місце у практиці) відсутність кваліфікованих кадрів у сільськогосподарських підприємствах, і, особливо, у дрібних селянських фермерських господарствах.

Безумовно, що за вказаних причин сільськогосподарські підприємства не зможуть ефективно використовувати механізм відстрочки сплати фіксованого сільськогосподарського податку. Ця дуже важлива проблема чекає свого негайного розв'язання. Практичну допомогу тут повинні надати управління сільського господарства районних державних адміністрацій. Саме вони можуть забезпечуватись відповідними інструктивними документами і доводити їх до сільськогосподарських підприємств та ініціювати надання їм відстрочок. Однак, як показує наведений вище аналіз, дана робота ведеться ще не на належному рівні та потребує свого удосконалення.

Ще однією винятково важливою умовою справляння податків та зборів у сільському господарстві є методика їх нарахування, яка має бути простою та зрозумілою сільгоспвиробникам. Зауважимо, що останнього не завжди вдається досягти. У цьому зв'язку дане питання набуває ще більшої актуальності, коли це стосується фіксованого сільськогосподарського податку. Тож, віддаючи належне його авторам, слід зазначити, що на початку запровадження він у більшій мірі враховував особливості, властиві саме для зазначеної групи господарств.

З-поміж інших нормативних актів, що мали безпосереднє відношення до методики обчислення фіксованого сільськогосподарського податку, слід виділити ті, які в цей час приймались податковою службою. Так для адміністрування фіксованого сільськогосподарського податку Державною податковою адміністрацією України розробляються та видаються відомчі нормативні акти. До позитивних з них необхідно віднести „Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку", що затверджений наказом Державної податкової адміністрації України № 230 від 27 квітня 1999 р. Цим Порядком рекомендовано використовувати єдиний порядок обчислення фіксованого сільськогосподарського податку до бюджету. Проте, як уже зазначалось, даний порядок міг повністю використовуватись державними сільськогосподарськими підприємствами та іншими сільгоспвиробниками, що зареєструвались до 1998 р. Господарства, які створені після 1 січня 1998 р., могли лише частково використовувати цю методику.

Очевидно, що вона не могла передбачити тих змін, які відбувались у сільському господарстві після набрання чинності Указу № 152/99 [412]. Тому розроблена методика могла застосовуватись лише для платників, що утворились до 1998 р., включаючи й державні сільськогосподарські підприємства. Однак одна справа – перший законодавчий акт, яким регулювався порядок його дії в умовах домінуючої колективної форми господарювання, і істотно інша – за зміненої редакції закону, яка діяла у період проведення реформування аграрних підприємств.

Важливість зазначеного очевидна, оскільки, як доведено нами вище, на селі внаслідок реформи утворилось декілька груп податкоплатників. Усе це викликало необхідність застосовування двох окремих методик нарахування ФСП, за яких навіть з однаковими об'єктами оподаткування сільгоспвиробники стали сплачувати різні суми коштів до бюджетів. Йдеться про сільськогосподарських товаровиробників, які у цей період часу не реформувались (радгоспи, фермерські господарства, а також інші суб'єкти зареєстровані до 1998 р.), та приватні агроформування, утворені на основі колективних підприємств відповідно до Указу № 152/99 [412].

Отже, у першому випадку, як уже зазначалось, господарства повинні були застосовувати коригувальні коефіцієнти (1,5 та 2 у разі перевищення податків за 1997 р. над сумою ФСП у три-чотири та більш як у чотири рази), за рахунок чого збільшувалась нарахована сума фіксованого сільськогосподарського податку. Інша група платників, за об'єктивних причин (відсутність даних за 1997 р. для визначення коефіцієнта), звільнялась від такого коригування, тому що це були новоутворені господарства. Відповідно й порівнювати фіксований сільськогосподарський податок з платежами, нарахованими за 1997 р., було неможливо, оскільки ці агроформування у той період часу не існували. Можна припустити, що саме з цих причин Законом № 1777-III [372] були внесені відповідні зміни, які сприяли тому, що, починаючи з 27 червня 2000 р. на таких платників не поширювалась вимога щодо застосування коригувальних коефіцієнтів.

Для підтвердження наведеного зазначимо, що за нашими підрахунками у 1999 році (перший рік функціонування фіксованого сільськогосподарського податку) із 50 господарств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області лише 10 платників не застосовували коригувальні коефіцієнти. Для порівняння: на початку 2003 р. (за даними податкової звітності) вони застосовувались лише у 3 господарствах цього ж району.

Таким чином, місцеві бюджети та й державні цільові фонди стали одержувати фіксований сільськогосподарський податок у декілька разів менший, ніж могли одержувати від колективних сільськогосподарських підприємств. Однак, як свідчать результати аналізу, із зменшенням його нарахувань за рахунок незастосування коригувальних коефіцієнтів приватними агроформуваннями значно покращилась сплата цього податку у цілому та до місцевих бюджетів зокрема. Так, за 2002 рік до місцевих бюджетів Хмельницької області його надійшло 77,8 % (табл. 4.11) і ще більшим виявився темп його сплати, який у 2002 р., у порівнянні з 2001 р., становив 126,1 %.

Таблиця 4.11

Сплата ФСП до місцевих бюджетів сільгоспвиробниками Хмельницької області у 2001-2002 рр. (тис. грн.)

Назва району	2001 р.		2002 р.					
	Сплачено, всього	у т. ч. до місцевих бюджетів	Нараховано, всього	у т. ч. до місцевих бюджетів	Сплачено, всього	у т. ч. до місцевих бюджетів	Частка сплати, %	Темп зростання, %
Білогірський	240,0	72,0	248,0	74,4	213,0	63,9	85,9	88,7
Віньковецький	216,0	64,8	447,0	134,1	319,0	95,7	71,4	147,7
Волочиський	801,0	240,3	1 107,0	332,1	775,0	232,5	70,0	96,7
Городоцький	642,0	192,6	932,0	279,6	672,0	201,6	72,1	104,7
Деражнянський	222,0	66,6	428,0	128,4	355,0	106,5	82,9	159,9
Дунаєвецький	797,0	239,1	1 276,0	382,8	836,0	250,8	65,5	104,9
Ізяславський	375,0	112,5	740,0	222,0	586,0	175,8	79,2	156,3
Кам'янець-Подільський	675,0	202,5	1 388,0	416,4	1 334,0	400,2	96,1	197,6
Красилівський	870,0	261,0	1 161,0	348,3	961,0	288,3	82,8	110,4
Летичівський	453,0	135,7	606,0	181,8	422,0	126,6	69,6	93,3
м. Нетішин	11,0	3,3	10,0	3,0	10,0	3,0	100,0	90,9
Новоушицький	390,0	117,0	618,0	185,4	445,0	133,5	72,0	114,1
Полонський	423,0	126,8	728,0	218,4	698,0	209,4	95,8	165,1
Славутський	343,0	102,8	503,0	150,9	444,0	133,2	88,3	129,6
Старосинявський	427,0	128,1	1 100,0	330,0	801,0	240,3	72,8	187,6
Старокостянтинівський	868,0	260,4	1 386,0	415,8	1 007,0	302,1	72,6	116,0
Теофіпольський	733,0	219,8	1212,0	363,6	967,0	290,1	79,8	132,0
Хмельницький	629,0	188,7	976,0	292,8	689,0	206,7	70,6	109,5
Чемеровецький	731,0	219,8	1081,0	324,3	940,0	282,0	86,9	128,3
Шепетівський	369,0	110,7	433,0	129,9	426,0	127,8	98,4	115,4
Ярмолинецький	512,0	153,6	1 012,0	303,6	631,0	189,3	62,3	123,2
Всього	10 727,0	3 218,1	17 392,0	5 217,6	13 531,0	4 059,3	77,8	126,1

Примітка. Складено та розраховано автором.

Треба зазначити, що таке зростання темпів сплати ФСП було характерне майже для всіх районів Хмельницької області. Причому, за рахунок його зростання окремі господарства змогли наблизитись майже до стовідсоткового рівня, у порівнянні з нарахованою сумою (Шепетівський район – 98,4 %, Кам'янець-Подільський та Полонський райони відповідно – 96,1 і 95,8 %).

Зауважимо, що такий високий рівень розрахунків з бюджетом та державними цільовими фондами у ці ж роки був характерний у цілому для сільгоспвиробників України. Так, у 2001-2002 рр. частка сплати у нарахованій сумі фіксованого сільськогосподарського податку становила 80,2-89,8 % (табл. 4.12). Дещо зменшилась вона у 2003 р. (71,1 %), але у 2004 р. знову збільшилась і склала уже 88,2 %.

Можна припустити, що позитивний динаміці розрахунків сільськогосподарських підприємств із державою сприяло не лише зменшення податкового тягаря, але й і зміни відносин власності, які у цей час відбулись на селі. Йдеться про саме ставлення платників галузі до заощадження фінансових

ресурсів господарств як новостворених, так і тих, що виникли на основі реформованих колективних господарств. За такого відношення до фінансів господарств стало можливо майже удвічі зменшити переплату до бюджету з фіксованого сільськогосподарського податку. Важливо відмітити, що таке зменшення в Україні спостерігається, починаючи із 2003 року. Так, якщо у 2001-2002 рр. вона складала відповідно 29,1 та 36,2 млн. грн., то у наступних двох роках вже лише 14,9 і 17,3 млн. грн. (табл. 4.12). Тобто, абсолютне її зниження у 2004 р., у порівнянні із 2001 р., склало – 11,8 млн. грн., або – 8,4 відсоткових пунктів. Хоча у 2005-2007 рр. переплата з ФСП почала знову зростати і у зазначених роках вже становила 7,0-17,9 % від сплаченого податку.

Таблиця 4.12

Розрахунки з ФСП сільгоспвиробниками України у 2001-2007 рр. (млн. грн.)

Зміст операцій	Роки						
	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007*
Нараховано податку	406,2	467,3	508,9	434,0	167,1	117,9	124,0
Сплачено податку, усього	325,7	419,8	361,9	382,8	167,8	136,5	133,0
У % до нарахованої суми	80,2	89,8	71,1	88,2	100,4	115,8	107,3
У т. ч.: місцеві бюджети	97,7	125,9	108,6	114,8	167,8	136,5	133,0
Пенсійних фонд	221,5	285,5	194,1	260,3	–	–	–
Фонд соціального страхування	6,5	8,4	7,2	7,7	–	–	–
Податковий борг на кінець року	104,6	125,4	127,6	96,2	68,2	41,6	22,8
У % до нарахованого податку	25,8	26,8	25,1	22,2	40,8	35,3	18,4
Переплата на кінець року	29,1	36,2	14,9	17,3	11,7	22,1	23,8
У % до сплаченого податку	8,9	8,6	4,1	4,5	7,0	16,2	17,9

Примітка. Розраховано за даними [231; 410]. *Оперативні дані.

Проте, як уже відмічалось, за різних методик нарахування податку утворився нерівномірний його розподіл, зокрема між державними сільськогосподарськими підприємствами (радгоспами, фермерськими господарствами) і новоутвореними приватними агроформуваннями, який існував протягом 4 років. Внаслідок цього, з порівняно великим інтервалом у часі, законодавчим органом нашої країни вносяться чергові зміни Законом № 974-IV [361], яким з 1 січня 2004 року коригувальні коефіцієнти скасовувались для усіх платників. Отже, з цього часу стала застосовуватись єдина методика нарахування фіксованого сільськогосподарського податку, що сприяла усуненню тих недоліків, які особливо характерно проявились у період реформування колективних сільськогосподарських підприємств.

Зважаючи на викладене, доцільно виділити особливості, що існують в обчисленні після внесених змін зазначеними законодавчими актами з урахуванням наказу Державної податкової адміністрації України "Про заходи щодо забезпечення виконання Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 27 квітня 1999 р. № 230, яким затверджено "Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку" [406] (далі Порядок № 230), дотримуючись нижче зазначеної послідовності. Тож на першому етапі нарахування визначається розмір податку

на поточний рік (*ФСП* п. р.), виходячи із наявних площ ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень з урахуванням грошової оцінки землі:

$$ФСП_{п.р.} = (П_{рл} \times Г_{рл} \times А_{рл}) + (П_{сін} \times Г_{сін} \times А_{сін}) + (П_{пас} \times Г_{пас} \times А_{пас}) + (П_{б.нас} \times Г_{б.нас} \times А_{б.нас}) \quad (4.1)$$

де $П_{рл}$, $П_{сін}$, $П_{пас}$, $П_{б.нас}$ – площа ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, що належить платнику, у т.ч. на умовах оренди, га;

$Г_{рл}$, $Г_{сін}$, $Г_{пас}$, $Г_{б.нас}$ – грошова оцінка, відповідно для ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, грн.;

$А_{рл}$, $А_{сін}$, $А_{пас}$, $А_{б.нас}$ – ставки фіксованого сільськогосподарського податку, відповідно для ріллі, сіножатей, пасовищ та багаторічних насаджень, %.

Позитивно оцінюючи запропоновану методику обчислення, слід зазначити, що далі її автори визначають суму платежів, сплачених в попередньому податковому році (1997), які замінено фіксованим сільськогосподарським податком. Саме це й є тією різницею, що існує в нарахуванні цього податку для державних і реформованих сільськогосподарських підприємств та тих, що утворились після 1998 р.

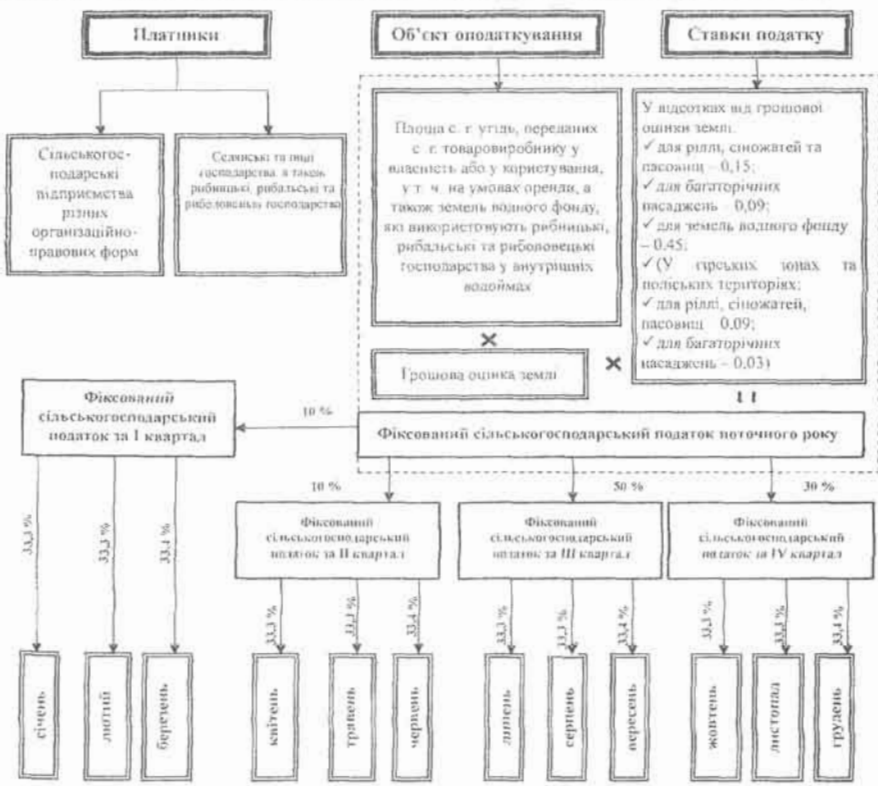


Рис. 4.3. Структурно-логічна схема нарахування фіксованого сільськогосподарського податку.

Примітка. Розроблено автором.

Водночас слід зазначити, що Порядком № 230 [406] рекомендується проводити окремо нарахування податку для платників, які здійснюють свою діяльність у гірських зонах та на поліських територіях за окремою формулою. Однак, як видно із її складових, у цьому немає такої необхідності, оскільки вона може успішно застосовуватись господарствами, які функціонують і у цих регіонах. Різниця полягає лише у законодавчо передбачених ставках оподаткування, що відрізняються за своєю величиною. Це добре видно із структурно-логічної схеми нарахування податку (рис. 4.3).

Звертає на себе увагу й те, що запропонована авторами формула для визначення сплачених за 1997 рік податків, зборів (обов'язкових платежів) є не зовсім вдалою з методичної точки зору. Це стосується позначення податків, зборів (обов'язкових платежів), які перестали сплачувати сільськогосподарські товаровиробники при запровадженні фіксованого сільськогосподарського податку. Позначення, які використано у формулі, а також множинність самих податків та зборів, змінених на фіксований сільськогосподарський податок, не дозволяють її швидко засвоїти. На нашу думку, виправити цей недолік стає можливим із включенням до формули початкових букв з назви податків та зборів, обчислення яких проводиться за даною методикою.

Вважаємо, що з внесенням змін до зазначеної формули не порушується методика обчислення, що запропонована Державною податковою адміністрацією України. Поряд із цим очевидні й інші переваги, зокрема ті, що стосуються засвоєння як самої формули, так і переліку податків, зборів (обов'язкових платежів), які змінено на фіксований сільськогосподарський податок.

Виходячи із наведених вище міркувань, проведемо заключні операції з його нарахування за вказаною вище схемою. Як відомо, за діючим законодавством та нормативними актами Державної податкової адміністрації України фіксований сільськогосподарський податок має сплачуватись щомісяця протягом 30 днів (20 + 10 днів), наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду [264, с. 72]. Тож на заключному етапі нарахування ФСП річну суму необхідно розподілити за строками сплати. Однак перед визначенням щомісячного платежу її необхідно додатково розділити за кожним окремим кварталом. Адже, для кожного квартального періоду Законом №320-XIV [447] передбачено свій норматив сплати, який розроблено з урахуванням особливостей сільськогосподарського виробництва. Так, у першому і другому кварталах сільгоспвиробники повинні сплатити по 10 % від річної суми платежу. Дещо більші нормативи сплати встановлено для третього та четвертого кварталів, у яких необхідно перерахувати до бюджету відповідно 50 і 30 відсотків від нарахованого на рік податку.

Врахувавши зазначені вище особливості та вимоги законодавства, проведемо розподіл річної суми фіксованого сільськогосподарського податку за строками сплати з урахуванням квартальних нормативів. Зразу зазначимо, що через різну величину відсотків, які встановлені для кожного кварталу, щомісячна і квартальна сума фіксованого сільськогосподарського податку має визначатись для кожного періоду окремо. Для цього доцільно використовувати зазначену нижче формулу:

$$ФСП_{з.м} = \frac{ФСП_{п.р} \times Н_{с}}{Т}, \qquad (4.2)$$

де $ФСП_{з.м}$ – фіксований сільськогосподарський податок базового звітного податкового місяця відповідного кварталу, грн.;

$Н_{с}$ - квартальний норматив сплати податку, % (у І кварталі – 10 %; у ІІ кварталі – 10 %; у ІІІ кварталі – 50 %; у ІV кварталі – 30 % від річної суми податку);

Т – кількість базових звітних податкових місяців у кварталі, за які сплачується податок (Т = 3).

Отже, застосування запропонованої методики дасть змогу своєчасно і без особливих ускладнень проводити достовірне нарахування фіксованого сільськогосподарського податку податкоплатниками, які за результатами своєї діяльності відповідають даному критерію. Безумовно, для її реалізації необхідно внести зміни до нормативних актів Державної податкової адміністрації України, що стане не лише надбанням науковців, а й матиме практичне застосування.

4.3. Трансформація податку на додану вартість в аграрних підприємствах

Практична реалізація непрямого оподаткування у системі оподаткування сільського господарства, як і у державі, відбулась із прийняттям Законів України "Про акцизний збір" від 18 грудня 1991 року та "Про податок на добавлену вартість" від 20 грудня 1991 року, які набирали чинність з початку 1992 року. Зразу ж зауважимо, що об'єктивність серйозного перегляду форм оподаткування передбачав ще класик політичної економії Адам Сміт, який, більш як за 200 років тому, зумів обгрунтувати подібні зміни. Так, за А. Смітом, держава, не знаючи, як оподатковувати безпосередньо та пропорційно дохід своїх підданих, намагається робити це не прямо, оподатковуючи їхні витрати, які, за припущенням, здебільшого мають більш-менш відповідати їх доходам. У свою чергу, витрати оподатковують за допомогою оподаткування предметів споживання, на які вони, власне, й спрямовуються [532, с. 534-535]. Отже, починаючи з 90-х років XX ст., на одну з найбільш ефектних позицій як з наукової, так і з практичної точки зору щодо ефективного перерозподілу фінансових ресурсів у нашій країні висувається податок на додану вартість (ПДВ).

Уже в цей період стало очевидно, що існуючий податок з обороту, який деякими економістами розглядався як вид платежу соціалістичних підприємств, а не як непрямий податок [492, с. 189], у такій формі існувати більше не зможе. Адже, в його основу було покладено застосування фіксованих оптових і роздрібних цін, які в Україні були лібералізовані. Це й стало однією із причин зміни податку з обороту на ПДВ, який у перший рік свого існування (1992 р.) став одним із головних джерел доходів Державного бюджету України і становив 52 % від всіх надходжень.

Слід зазначити, що з запровадженням ПДВ, порівняно з минулими роками, значно збільшилась питома вага платежів сільськогосподарських підприємств до бюджету. Зокрема, за даними сільськогосподарських підприємств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області за період 1991-1992 рр. сума непрямих податків, нарахованих до бюджету, збільшилась у 73 рази. Разом із цим значно зросла їх частка у загальній сумі платежів, які сплачували сільськогосподарські підприємства у зазначених періодах. Так, якщо у 1991 р. непрямі податки у структурі всіх платежів становили близько 9 %, то у 1992 р. вони вже складали понад 31 відсоток.

Отже, збільшення частки непрямих податків на початку 1991-1992 рр. дає підстави стверджувати, що з того часу вони стали головним джерелом доходів Державного бюджету України. Дещо проміжну роль у їх становленні в системі оподаткування у сільському господарстві на той час відігравали податок з продажу, який існував лише у 1991 р., та податок з обороту, що не був ще скасований. Можна припустити, що саме у цей період часу відбувався пошук запровадження оптимальних непрямих податків у системі оподаткування нашої держави. Причому, як стало очевидно пізніше, за порядком обчислення податок з продажу мав багато спільного з ПДВ, на що вказували й інші науковці [579, с. 181]. Така його теоретична вада мала й критичні наслідки при оподаткуванні сільськогосподарських підприємств. Уже на той час було зрозуміло, що для платників даної галузі, навіть незважаючи на відносно малу ставку (5 %) податку з продажу (порівняно зі ставкою ПДВ 28 %), необхідно було передбачати інший порядок його сплати та відшкодування. За нашими підрахунками основні його суми надійшли до бюджету лише на початку 1991 р., тобто у період його запровадження. У наступних кварталах, які на той час були звітними податковими періодами, майже у всіх досліджуваних сільськогосподарських підприємствах обліковувалась переплата по податку з продажу.

Тому, починаючи з 1992 р., у системі оподаткування сільського господарства особливе місце відводиться ПДВ, який з цього періоду став основним платежем для сільськогосподарських підприємств. Однак його порядок нарахування та сплати у той час ще був далеким від класичного і нагадував, скоріш за все, перехідну форму, що поєднувала у собі риси податку з обороту та ПДВ. Та й на початку його запровадження сільськогосподарські товаровиробники через необізнаність з порядком обчислення включали до оподатковуваного обороту і суму податкового кредиту. По суті, це зберігало кумулятивний ефект, властивий для податку з обороту з багаторівневою формою.

Тут доцільно зазначити, що ПДВ є одним із найсучасніших податків, алгоритм розрахунку якого найкраще описав французький економіст Моріс Лоре у 1954 році, а з 1958 року його було включено до податкової системи Франції [351, с.10]. Очевидно, що складний порядок обчислення ПДВ вимагає високопрофесійної підготовки від бухгалтерських служб сільськогосподарських підприємств, які нараховують та перераховують цей податок до бюджету. Можна припустити, що з цих причин термін переходу на сплату ПДВ у Європі склав майже 5 років [313, с. 54]. Причому, у Франції, де

вперше у світі було введено ПДВ, біля 10 тис. осіб податкової служби із 80 тисяч працівників займаються обчисленням і збором ПДВ із платників, яких у країні нараховується близько 3 мільйонів [266, с. 105, 117, 118].

В останні роки, у зв'язку з вагомим значенням ПДВ для Державного бюджету України, вітчизняними науковцями робиться спроба з'ясувати період його появи у податкових системах країн з ринковою економікою. Не вдаючись до чергової полеміки з даного питання, оскільки нами уже його достатньо проаналізовано [482], лише зауважимо, що перші згадки про нього віднесено до 1919 року, коли німецьким підприємцем Вільгельмом Сіменсом було запропоновано вдосконалену форму податку з обороту, що містив окремі елементи сучасного ПДВ. Відповідно, з періоду запровадження й до теперішнього часу функціонування податку, теорією та практикою у розвинутих країнах вироблено ряд методів його обчислення. У сучасній науковій літературі автори виділяють, зокрема, чотири основних методи визначення зобов'язань з податку на додану вартість [285, с. 102]. У найбільш загальному вигляді додана вартість (VAT) розраховується, як сума виплаченої заробітної плати (V) і одержаного прибутку (m):

$$VAT = V + m \qquad (4.3).$$

З іншого боку, додана вартість може бути представлена як різниця сум надходжень за продану продукцію (outputs – O) і проведених витрат (inputs – I):

$$VAT = O - I \qquad (4.4).$$

Тоді розрахунки податку, як зазначено вище, проводяться за чотирма основними методами:

1. Прямий адитивний або бухгалтерський (балансовий) метод. За цим методом ставка оподаткування (N) застосовується до величини доданої вартості, визначеної за рахунок додавання її складових елементів. У даному випадку формула матиме наступний вигляд:

$$VAT = (V + m) \times N \quad (4.5).$$

2. Непрямий адитивний метод. Цей метод передбачає визначення платежів до бюджету як суми податків, обчислених з окремих елементів доданої вартості. Їх обрахування здійснюється за формулою:

$$VAT = N \times V + N \times m \quad (4.6).$$

3. Метод прямого віднімання. За цього методу передбачається застосування податкової ставки до доданої вартості, визначеної як різниці між виручкою від реалізації продукції та матеріальними витратами на її виробництво. Математично це записується таким чином:

$$VAT = N \times (O - I) \qquad (4.7).$$

4. Непрямий метод віднімання або заліковий метод за рахунками (кредитний). Цей метод не потребує визначення доданої вартості, а передбачає застосування ставки податку до її елементів. До бюджету податок визначається як різниця між сумою податкових зобов'язань та сумою податкового кредиту. Визначення податку проводиться таким чином:

$$VAT = N \times O - N \times I \quad (4.8).$$

Найбільше розповсюдження одержав четвертий метод, який ще деколи називають "інвойсним" методом нарахування податку на додану вартість. Важливо зазначити, що його використання на практиці дозволяє застосовувати ставку оподаткування безпосередньо під час виконання угоди, та надає йому перевагу як з технічної, так і з юридичної точки зору. Так, використання рахунків-фактур, автором яких вважається Адамс [351, с. 9], є найважливішим і принциповим моментом проведення операції та надання інформації про податкові зобов'язання, оскільки ПДВ у них зазначається окремим рядком. Це дає можливість простежити рух товару від виробника до споживача, що особливо важливо під час проведення перевірок платників податку. Крім цього, четвертий метод дозволяє визначити податкові зобов'язання на будь-який період, а також застосовувати більш, ніж одну ставку оподаткування.

У найбільш загальному вигляді механізм дії податку на додану вартість у системі оподаткування сільського господарства наведено на рис. 4.4.

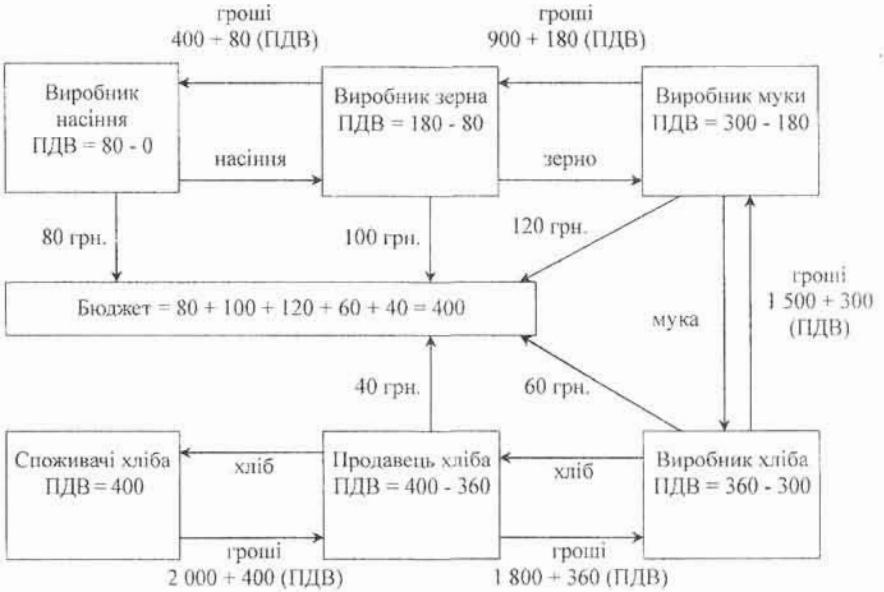


Рис. 4.4. Схема формування та сплати ПДВ до бюджету.
Примітка. Розроблено автором.

Як видно із рис. 4.4, податок може повністю надходити до бюджету тоді, коли кожний учасник виробництва та продажу товару проводить розрахунки із продавцем. Причому, на думку російського економіста А. В. Ільїна [153, с. 33], закладений в основу економічної природи податку механізм оподаткування доданої вартості може успішно функціонувати за таких умов:

– коли податок перераховується між платниками зверх ціни;

– платник, що заплатив за товар ціну, формує "ПДВ сплачений" і може

віднести його до відшкодування з бюджету, якщо особа, яка отримала цей податок, сформує "ПДВ отриманий" і сплатить його до бюджету;

– всі платники знаходяться на обліку і звітують у податковій службі.

Із зазначеного стає очевидним те, що для успішного функціонування механізму дії ПДВ дані вимоги повинні обов'язково дотримуватись. Мабуть, із цих міркувань і вибудовувались ідеї авторів податку, які пропонували його до впровадження. І, навпаки, за недотримання зазначених положень економічний механізм ПДВ не зможе ефективно діяти, а відтак, не сприятиме надходженню коштів до бюджету та проведенню бюджетного відшкодування платникам ПДВ.

На початку запровадження ПДВ у системі оподаткування України гостру полеміку серед науковців та практиків викликала єдина податкова ставка 28 % [120, с. 33; 585, с. 16], що була однією з найвищих, порівняно з іншими країнами. Адже, у багатьох із них уже не один рік застосовувались нульові, понижені, стандартні та найвищі податкові ставки [12, с. 41-46; 87, с. 84; 150, с. 20-24; 285, с. 100-101; 563, с. 4].

Для чіткішого уявлення про застосування різних ставок ПДВ розглянемо групування країн світу за роками запровадження цього податку (табл. 4.13).

Таблиця 4.13

Запровадження ПДВ та податкових ставок у країнах світу

Роки	Кількість країн	Структура країн, %	Кількість країн зі стандартними ставками	У % до країн групи	Кількість країн з іншими ставками	У % до країн групи
1960-1965	1	0,8	1	100,0	–	–
1966-1970	10	8,2	10	100,0	7	70,0
1971-1975	12	9,8	11	91,7	8	66,7
1976-1980	6	4,9	6	100,0	6	100,0
1981-1985	5	4,1	5	100,0	1	20,0
1986-1990	15	12,3	15	100,0	10	66,7
1991-1995	46	37,7	46	100,0	16	34,8
1996-2000	26	21,4	26	100,0	7	26,9
Після 2001	1	0,8	1	100,0	–	–
Усього	122	100,0	121	99,2	55	45,1

Примітка. Розраховано автором за даними [351, с. 20-23].

Як видно із даних табл. 4.13, найбільша кількість країн (37,7 %), що запровадила у своїх податкових системах ПДВ, припадає на 1991-1995 рр. Зрозуміло, що до цієї групи входить й Україна. Проте, незважаючи на найбільшу кількість країн у даній групі, що стовідсотково застосовують стандартні ставки ПДВ, відносно незначною є частка інших ставок, яка складає лише 34,8 %.

Підсумовуючи зазначене, треба зауважити, що з цього періоду у податкових системах спостерігається тенденція до зменшення інших ставок ПДВ. Так, з 122 країн світу лише 55, або 45,1 % поряд з стандартними застосовують інші ставки ПДВ. Однак потрібно зважувати й на те, що Комісією ЄС на території всього співтовариства пропонується ввести систему з двома ставками ПДВ: стандартною і зниженою, оскільки вона є простішою й ефективнішою [285, с.48 49].

Вищенаведені вимоги стосуються й величини стандартних та понижених ставок оподаткування. Зокрема, оскільки передбачуване зближення існуючих стандартних ставок неминуче приведе до суттєвих змін бюджетних доходів багатьох країн, Комісія ЄС пропонує встановити їх у межах 14-20 %, залишаючи вибір за самими країнами. Причому, у цьому випадку робиться й певне застереження, зокрема щодо того, що велика різниця у цій ставці з сусідніми країнами може спричинити проблеми прикордонної торгівлі. Понижену ставку пропонується встановити у межах 4-9 % (також на вибір самих країн), а нульову лише щодо експорту у треті країни із скасуванням її з експортних операцій на території країн Євролейського Союзу.

Дещо інший підхід до встановлення податкових ставок з ПДВ спостерігався в системі оподаткування України, зокрема в її підсистемі у сільському господарстві. Так, поряд із єдиною податковою ставкою, що застосовувалась до оподатковуваних оборотів, які не включали у себе ПДВ, діяла й розрахункова ставка у розмірі 22 %. Як відомо, за нею податок також обчислювався з оподатковуваного обороту, що вже включав у себе ПДВ. Отож, за такого порядку оподаткування сільськогосподарські підприємства були зобов'язані обчислювати окремо податок з виробничої (за ставкою 28 %) та з торгівельної (за ставкою 22 %) діяльності.

Водночас треба зазначити, що величина останньої нагадувала, скоріш за все, не розрахункову, а законодавчо встановлену, оскільки її також було передбачено у зазначеному вище законі, а відтак і у нормативних актах Головної державної податкової інспекції України (попередня назва Державної податкової адміністрації України). Так, із визначенням розрахункової ставки величина відсотка складала 21,875 (28 : 128 × 100), що, мабуть, з точки зору математичної логіки, дозволяло законодавцям і працівникам податкової служби заокруглити її до 22 %.

Очевидно, що для сільськогосподарських підприємств, які здійснювали значні обсяги реалізації покупних товарів, таке збільшення ставало додатковим і прихованим податком. І лише з 1993 року, коли в Україні було запроваджено єдину ставку 20 %, сільськогосподарські підприємства стали обчислювати ПДВ з оподатковуваного обороту, який включав у себе цей податок за розрахунковою ставкою 16,67 %. Тобто, у цей час діє порядок, який передбачає включення податку у ціну товарів (робіт, послуг) за ставкою 20 %. Обчислення ж податкових зобов'язань визначається з ціни цього товару за іншою ставкою (16,67 %), що передбачалась Декретом Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість" від 26 грудня 1992 року № 26-92 [421] (Декрет № 26-92).

Тенденція до зміни ставки ПДВ спостерігалась і у наступні періоди розвитку системи оподаткування у сільському господарстві. Тож, зважаючи на фіскальні потреби бюджету, з 18 травня 1993 року в Україні знову повернулись до попередньої ставки ПДВ (28 %), але того ефекту, якого очікували від її збільшення, уже не було. Як пишуть вітчизняні науковці, тут взнаки давався психологічний фактор вітчизняного платника, який у відповідь відреагував ухиленням від сплати даного податку [200, с. 12]. Тому, постановою Верховної Ради України від 31 травня 1995 року, а ще пізніше Законом України "Про податок на додану вартість" від 3 квітня 1997 року № 168/97 [423] (Закон

№ 168/97), який набрав чинність з 1 жовтня 1997 року, ставку ПДВ було знову зменшено до 20 %.

Нововведенням стало й те, що новим законом запроваджувалась нульова ставка. Причому, якщо застосування основної ставки ПДВ (20 %) було звичним явищем для системи оподаткування у сільському господарстві, то зовсім новою для неї стала нульова ставка ПДВ, яку на початку платники сприймали як пільгу. Проте, як відомо, між пільговими обсягами поставки продукції і тими, що оподатковуються за нульовою ставкою, існує суттєва різниця. Так, за пільгового продажу продукції втрачається право на податковий кредит, тоді як у випадку застосування нульової ставки ПДВ ця вимога уже не дотримується. Очевидним стало і те, що на початку набрання чинності зазначеного закону нульова ставка в основному передбачалась для експортних операцій. Однак пізніше ця норма стала розповсюджуватись і на внутрішні операції. Зокрема, із набранням чинності Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість" від 23 грудня 1997 року № 770/97-ВР [370] сільськогосподарські підприємства за нульовою ставкою змогли реалізовувати переробним підприємствам молоко та м'ясо живою вагою. Варто зауважити, що нульова ставка ПДВ успішно використовується в оподаткуванні внутрішніх операцій з продажу продукції, зокрема й сільськогосподарської, і в інших країнах. Так, у Польщі за цією ставкою обкладаються як товари сільськогосподарського призначення, так і сучасна техніка, а в Угорщині – медикаменти і продукти дієтичного харчування [543, с.141].

У продовження вищенаведеної думки варто наголосити, що з набранням чинності Закону № 168/97 [423] порядок включення ПДВ до ціни товару (робіт, послуг) суттєво змінився. Так, якщо до введення у дію вказаного законодавчого акта податок включався у ціну продукції, то з набранням його чинності він став додаватись до її вартості. Це принципово змінювало порядок обчислення коштів до Державного бюджету України. Очевидно, що таке нововведення давало підстави для скасування розрахункової ставки ПДВ, що на практиці мало важливе значення. По-суті, відпала необхідність виділяти два оподатковуваних обороти, які використовувались у законодавстві до цього часу. Зокрема, у разі оподаткування товарів (робіт, послуг) за ставкою 20 %, необхідно було розуміти оподатковуваний оборот, який не включав у себе ПДВ. І зовсім навпаки, у випадку застосування розрахункової ставки ПДВ (16,67 %) виникала необхідність акцентувати увагу на тому, що вона застосовується до оподатковуваного обороту, який включає у себе цей податок.

Безперечно, що виділення двох оподатковуваних оборотів в одному податку створювало додаткові труднощі для платників та лише ускладнювало податкове законодавство. Тому з набранням чинності зазначеного закону запроваджувалось поняття операцій з продажу товарів, бази оподаткування (робіт, послуг), яка визначалась, виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків та зборів (обов'язкових платежів), за винятком податку на додану вартість, що включався у ціну товарів (робіт, послуг) згідно з законами України з питань оподаткування.

Водночас Законом № 168/97 [423] встановлювався особливий порядок визначення бази оподаткування для деяких видів операцій, зокрема, зовнішньоекономічних, бартерних, безоплатної передачі товарів (робіт, послуг), натуральних виплат у рахунок оплати праці фізичним особам, що перебувають у трудових відносинах з платником податку тощо.

Слід зазначити, що з часу запровадження ПДВ, до податкового законодавства, яким регулюється порядок його обчислення, неодноразово вносились зміни, які суттєво впливали на реєстрацію платників, визначення бази оподаткування, відшкодування податкового кредиту тощо. Кількість нормативно-правових актів, прийнятих в Україні після 24 серпня 1991 р. у цілому з питань оподаткування та зокрема з регулювання ПДВ, подано у табл. 4.14.

Таблиця 4.14

Прийняття в Україні нормативно-правових актів з питань оподаткування з 24 серпня 1991 р.

Роки	Кількість прийнятих документів		Відхилення від попереднього року ("+"; "–")		Відхилення від попереднього року, %		Структура кількості документів, %		Темп зростання документів до попереднього року, %	
	Всього	У т. ч. з ПДВ	По всіх документах	З ПДВ	По всіх документах	З ПДВ	По всіх документах	З ПДВ	По всіх документах	З ПДВ
1991	24	2	–	–	–	–	0,2	0,1	–	–
1992	84	9	60	7	250,0	350,0	0,7	0,3	350,0	450,0
1993	204	36	120	27	142,9	300,0	1,8	1,1	242,0	400,0
1994	400	124	196	88	96,1	244,4	3,5	3,7	196,0	344,4
1995	511	89	111	-35	27,8	-28,2	4,4	2,6	128,8	71,8
1996	586	119	75	30	14,7	33,7	5,1	3,5	114,7	133,7
1997	713	244	127	125	21,7	105,0	6,2	7,2	121,7	205,0
1998	1 171	517	458	273	64,2	111,9	10,2	15,3	164,2	211,9
1999	1 465	600	294	83	25,1	16,1	12,7	17,8	125,1	116,1
2000	1 263	500	-202	-100	-13,8	-16,7	10,9	14,8	86,2	83,3
2001	1 349	350	86	-150	6,8	-30,0	11,7	10,4	106,8	70,0
2002	1 369	284	20	-66	1,5	-18,9	11,9	8,4	101,5	81,1
2003	1 223	210	-146	-74	-10,7	-26,1	10,6	6,2	89,3	73,9
2004	1 168	291	-55	81	-4,5	38,6	10,1	8,6	95,5	138,6
Всього	11 530	3375	–	–	–	–	100,0	100,0	–	–

Примітка. Розраховано автором.

Очевидно, що найбільше нормативно-правових актів з питань обчислення та сплати ПДВ приймалось у 1998 р. (517 документів, або 15,3 % від загальної їхньої кількості, прийнятої за весь час), у 1999 р. (600 чи 17,8 %) та у 2000 р., коли було видано 500 документів, що у загальній структурі складає 14,8 %. Звісно, що це був період, коли набрав чинність Закон № 168/97 [423], а також ряд інших законодавчих актів, що змінювали порядок визначення, обчислення, сплати та відшкодування ПДВ. Тому поряд із цими законодавчими актами приймались і нормативні, які додатково роз'яснювали застосування тієї чи

іншої норми закону. Причому, на думку деяких західних експертів, саме 1997 р. став роком запровадження реального, або як пише професор А. М. Соколовська, – класичного ПДВ [545, с. 26].

Особлива увага у новому законі приділялась платникам ПДВ. Треба зазначити, що у попередньому законодавстві це питання до кінця не було врегульоване. До цього варто додати, що й серед науковців тривалий період часу ведеться дискусія щодо визначення суті платника податку. Причому їх точки зору на цю проблему мають багато спільного, але й характеризуються особливими підходами, які часто протилежні за своїм змістом. Так, окремі економісти доводять про тотожність понять платника та суб'єкта податку. Інші – навпаки розмежовують ці поняття, вказуючи на їх відмінність, яка проявляється за певних умов, і лише в окремих випадках вони можуть співпадати. Так, вітчизняний економіст В. В. Буряковський, розглядаючи елементи податку, зазначає, що суб'єкт податку чи податкоплатник – це фізична або юридична особа, на яку законом покладено обов'язок сплачувати податок [289, с. 57]. На наш погляд, таке визначення платника податку, в якому йдеться лише про обов'язок сплачувати податок, не можна вважати вдалим, тим більше з наукової точки зору. Адже мати обов'язок зі сплати податку і бути платником – далеко не одне і теж.

Дещо іншого змісту платнику податку надавав професор О. Д. Василик, який, до речі, застерігав про необхідність розмежування понять платника та суб'єкта податку, чого не зроблено попереднім автором. Так, на його думку, суб'єкт податку – це юридична чи фізична особа, що сплачує податок. Водночас, вказаний автор зазначав, що платник податку може не бути суб'єктом, якщо наявне перекладання податку [59, с. 203].

Безперечно, що таке застереження заслуговує на увагу. Розмежовуючи ці два поняття, автор наводить нас на думку, що суб'єкт – це той, хто сплачує податок. У свою чергу платник податку може бути не завжди суб'єктом, оскільки може перекласти податковий тягар на когось іншого. Особа, на яку перекладено податок, за умови, що можливості перекладання податку більше не існує, вже стає суб'єктом податку.

Продовжуючи розгляд даного питання, необхідно виділити ще одне поняття платника податку, яке наводить професор В. М. Федосов. За його твердженням, суб'єкт, або платник (останній термін найуживаніший у практиці) *податку – це фізична чи юридична особа, яка безпосередньо його сплачує* [344, с. 16]. На нашу думку, це визначення вносить дещо більшу ясність щодо поняття платника податку. Справді, якщо розуміти термін "платник" як особу, що безпосередньо сплачує податок, то це у повній мірі відповідає суті цього визначення, бо платник, він і є платник. Але важливість цього визначення полягає у тому, що, крім зрозумілої назви "платник", у ньому акцентовано увагу на безпосередню сплату ним податку.

Однак, на нашу думку, зазначене визначення також потребує деякого уточнення. З одного боку, автор справедливо зазначає, що платником є особа, яка безпосередньо сплачує податок, з іншого – він підводить під це визначення й суб'єкта оподаткування. Проте однозначно з цим важко погодитись. Справді, якщо під платником та суб'єктом податку розуміти одне і теж, то це не

відображатиме реальної ситуації
теоретичних аспектів оподаткув
поняття не завжди збігаються.

На наш погляд, з цього приводу досить вдалий висновок робить академік М. Я. Дем'яненко, який зазначає, що в окремих ситуаціях ці категорії мають самостійне значення. Далі автор продовжує: "Що стосується суб'єкта оподаткування, то його функції дещо інші. Він може виступати як посередник між платниками податків і податковими органами" [583, с. 202].

Безперечно, що таке твердження, на нашу думку, є найбільш вдалим. З усіх наведених вище визначень М. Я. Дем'яненко найбільш вдало обґрунтовує місце суб'єкта податку. Звідси стає зрозуміло, що порівняно з платником, останній має виконувати посередницькі функції. Але це не означає, що одночасно з цим він не може бути ще й платником податку. Тобто, в окремих випадках суб'єкт і платник податку можуть перебувати в одній особі. Бо, придбавши, наприклад, товар, який частково використано на власне споживання, а решту продано споживачам, підприємство виступатиме одночасно платником ПДВ і суб'єктом оподаткування. Лише в одному випадку йому необхідно сплатити податок продавцеві за придбаний товар, а в іншому – утримати його зі свого покупця та перерахувати до бюджету.

Така розбіжність поглядів на існуючу проблему має не лише теоретичне, але й практичне значення. Можна припустити, що саме через неї у податковому законодавстві України досі не існує єдиного підходу до визначення платника податку. Зазначене у повній мірі стосується і ПДВ, оскільки у всіх трьох законодавчих актах, що регулювали порядок нарахування та сплати з часу його запровадження в Україні, наводились різні визначення платника. Так, із введенням у дію Закону України "Про податок на добавлену вартість" від 20 грудня 1991 року, визначалось коло платників податку, які повинні відповідати певним критеріям. Зокрема, до цієї групи відносились підприємства й організації, які відповідно до законодавства України мали статус юридичних осіб, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями, що здійснювали виробничу та іншу комерційну діяльність, а також особи, які займались підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, якщо обсяг реалізації їх товарів (робіт, послуг) перевищував 100 тис. крб. [422]. Очевидно, що до цього переліку відносились і сільськогосподарські підприємства, включаючи фермерські господарства й інші агроформування, які відповідно до законодавства України мали статус юридичної особи і здійснювали виробничу та іншу комерційну діяльність.

Із набранням чинності Декрету № 26-92 [421], платниками податку стали вважатись суб'єкти підприємницької діяльності, що знаходились на території України та здійснювали від свого імені виробничу чи іншу підприємницьку діяльність. Причому, зазначеним декретом для підприємств передбачались пільгові обороти, після перевищення яких вони ставали платниками податку. Їх величина спочатку знаходилась у межах 500 тис. крб., яку пізніше було підвищено до розміру 100 мінімальних заробітних плат [421].

Цілком очевидно, що встановлений мінімальний розмір неоподатковуваних оборотів, призначений для визначення платників, у повній мірі відносився до дрібних підприємницьких структур, зокрема й фермерських господарств. Однак на практиці така норма закону майже не діяла. Тому протягом 1992-1997 рр. фермерські господарства нараховували ПДВ до бюджету, подаючи ще й податкову звітність з цього податку, незважаючи на те, що в окремих з них обсяг оподатковуваних оборотів був менший, ніж 100 мінімальних розмірів заробітних плат за рік. Більше того, окремі фермерські господарства у податковій звітності взагалі не проставляли цифр у декларації, що засвідчувало про відсутність об'єктів оподаткування. Однак, відповідно до діючого на той час податкового законодавства, вказані суб'єкти були зобов'язані подавати декларацію з ПДВ, незалежно від наявності чи відсутності податкового зобов'язання протягом року. Адже за неподання податкових декларацій голова фермерського господарства державною податковою інспекцією притягався до адміністративної відповідальності.

У зв'язку з цим своєчасним, з позиції фермерських господарств, було прийняття Закону № 168/97 [423], яким передбачалось, що платником ПДВ є особа, обсяг оподатковуваних операцій з продажу товарів (робіт, послуг) якої протягом будь-якого періоду з останніх дванадцяти календарних місяців перевищував 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Пізніше з внесенням змін до податкового законодавства дану величину було збільшено до 1 200, потім до 3 600 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а згодом встановлено у сумі 300 тис. грн. [423; 367]. Безперечно, що таке збільшення величини оподатковуваних операцій дозволило вилучити із цього переліку дрібні сільськогосподарські підприємства, зокрема фермерські господарства, за даними яких нами проводився аналіз. Таке скорочення кількості дрібних платників мало важливе значення й для контролюючих органів, які змогли зосередити свою увагу на великих платниках податків. Адже, як уже зазначалось, суми ПДВ, які нараховувались дрібними фермерськими господарствами, не мали суттєвого значення для бюджету, а перевірки, які здійснювались податковими інспекціями, були малоефективними.

Слід відмітити, що обов'язковою умовою для платників ПДВ стала їх реєстрація у податковому органі з наступною видачею свідоцтва, встановленого зразка та присвоєння індивідуального податкового номера. За законодавством, зареєстрований платник ПДВ зобов'язаний виписувати податкову накладну у разі виникнення податкового зобов'язання, а також подавати до податкової інспекції у встановлені строки декларацію. Щодо сільгоспвиробників, які не підпадають під категорію платників ПДВ, то вони не зобов'язані утримувати ПДВ з споживачів їх продукції та подавати до податкового органу зазначену декларацію. З урахуванням зазначених вимог та тих змін, що відбулись у сільському господарстві, в Україні порівняно нестабільною залишалась кількість зареєстрованих сільгоспвиробників-платників ПДВ, на що вказують дані табл. 4.15.

Таблиця 4.15

Зміни в реєстрації сільгоспвиробників-платників ПДВ України у 2003-2007 рр.

Групи платників	Роки					Темп зростання (зниження), %
	2003	2004	2005	2006	2007	
Сільгоспвиробники-платники ПДВ, усього	43 024	43 284	34 970	32 007	29 001	67,4
У т. ч.: - ТЗОВ	10 872	11 411	9 185	8 935	8 480	78,0
– державні с. г. підприємства	364	348	495	476	440	120,9
Інші агроформування	31 788	31 525	25 290	22 596	20 081	63,2

Примітка. Складено та розраховано за даними [231; 432].

Проте Закон № 168/97 [423] не позбавляє права сільськогосподарських підприємств, включаючи й суб'єктів малого підприємництва, у яких обсяг оподатковуваних операцій за будь-який період із дванадцяти місяців менший 300 тис. грн., зареєструватись у якості платника ПДВ за власним бажанням. Вказана норма закону має принципове значення для дрібних аграрних підприємств. По-перше, створюються однакові умови для ведення бізнесу як для великих, так і малих господарств. Безумовно, що будь-який суб'єкт, зареєстрований платником ПДВ, зацікавлений мати відносини із постачальниками сировини, які у свою чергу мали б право виписувати податкову накладну. І лише у цьому випадку покупець сировини матиме право на податковий кредит, який дає йому можливість зменшити податкове зобов'язання.

По-друге, сільгоспвиробники, які відповідно до законодавства мають право не реєструватись платником ПДВ, захищені від фінансових санкцій. Це особливо важливо, оскільки, як уже зазначалось вище, ПДВ є одним із найскладніших податків, а тому будь-яке неправильне його нарахування приводить до штрафів. Особливо якщо врахувати той факт, що його нарахування здійснюють самі керівники дрібних агроформувань, зокрема фермери, які недостатньо обізнані із податковим законодавством через їх низький рівень підготовки у питаннях оподаткування. Зазначене певною мірою підтверджується результатами проведеного аналізу за даними окремих фермерських господарств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області.

Для порівняння зазначимо, що станом на 1 жовтня 1997 р. (тобто до моменту набрання чинності Закону № 168/97[423]) у вказаному районі рахувалось 75 фермерських господарств, які були зареєстровані платниками ПДВ. Після набрання чинності зазначеного закону їхня чисельність на 1 січня 1998 р. зменшилась до 5 господарств, або на 93,3 % [479, с. 145]. Наведені дані ще більше переконують у тому, що більшість дрібних господарств не надають переваг даному податку, незважаючи навіть на можливість застосовувати спеціальний податковий режим, який дає право використовувати ПДВ за цільовим призначенням.

Разом із тим необхідно зазначити, що із запровадженням ПДВ та з

внесенням змін до податкового законодавства, яким регулюється механізм його дії, ще повністю не враховано методичні особливості цього податку, які мають практичні наслідки, особливо якщо врахувати вимоги, що ставляться до обчислення податку з доданої вартості та визначення об'єкта оподаткування. Як відомо, з набранням чинності Закону України "Про податок на добавлену вартість" від 20 грудня 1991 року за об'єкт оподаткування було взято обороти з реалізації товарів (крім імпортних), виконаних робіт та наданих послуг. Причому, з метою оподаткування товаром вважався предмет, виріб, продукція, у тому числі виробничо-технічного призначення, нерухоме майно, включаючи будинки і споруди, а також електро- і теплоенергія, газ [422].

Незмінними залишились об'єкти оподаткування і у Декреті № 26-92 [421]. Так, після прийняття Закону України "Про Державний бюджет України на 1994 рік" від 1 лютого 1994 року № 3898-XII [386] до об'єкта оподаткування відповідно до статті 28 було включено митну вартість імпортних товарів, що ввозились на територію України. Така зміна сприймалась фахівцями неоднозначно. Адже, по суті, запроваджувався податок на імпорт, а не на додану вартість. Однак зазначена зміна в оподаткуванні успішно утвердилась на практиці, проіснувавши до 1 жовтня 1997 року, і разом із зміною назви податку трансформувалась у новому механізмі оподаткування, що регулюється Законом № 168/97 [423].

У відповідності з названим законодавчим актом, об'єктом оподаткування вважається продаж товарів (робіт, послуг), ввезення (пересилання) товарів на митну територію України і вивезення їх за митні кордони, а також отримання робіт і послуг, що надаються нерезидентами для їх використання або споживання на території України. Достатньо зауважити, що під товаром необхідно розуміти матеріальні та нематеріальні активи, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення [368]. Таке широке поняття товару, що закріплено у податковому законодавстві України, дозволяє на практиці об'єктивніше визначати перелік продукції та інших матеріальних і нематеріальних активів, вартість яких, після їх продажу буде включатись до об'єктів оподаткування.

Однак законодавчо встановлене поняття суперечить визначенню товару як економічної категорії, що у свій час було дано відомими економістами. Так, за визначенням К. Маркса: "Товар є насамперед зовнішній предмет, річ, яка завдяки її властивостям задовольняє які-небудь людські потреби" [250, с. 32]. Звісно, що для цього дана річ має бути наділена відповідною корисністю, яка надаватиме її споживної вартості. І тоді даний предмет викликатиме певний попит та сприятиме його обміну на інший товар. Бо, як справедливо зауважує К. Маркс: "Мінова вартість має насамперед вигляд кількісного співвідношення, вигляд пропорції, в якій споживні вартості одного роду обмінюються на споживні вартості іншого роду" [250, с. 33]. Отже, за К. Марксом, товар, який задовольняє потребу людей, призначений в основному для обміну.

Відтак важливо відзначити, що сучасні науковці дещо розширюють дане поняття. Зокрема, як зазначено в економічному словнику білоруського економіста А. В. Шевчука: "Товар – це продукт праці, який задовольняє певну потребу людини і виробляється для обміну шляхом купівлі-продажу" [461,

с. 214-215]. Подібної думки дотримуються й вітчизняні вчені В. Д. Базилевич [137, с. 140], В. О. Рибалкін, В. Г. Бодрова [354, с. 126], С. В. Мочерний [279, с.136] та інші автори. Порівнявши ці визначення, необхідно визнати, що кожне із них має своє призначення, лише доповнюючи одне одного. Проте з позиції податкового законодавства така їх інтерпретація має принципове значення. По-перше, виготовлений товар не завжди може продаватись чи обмінюватись. Так, наприклад, м'ясо і молоко, що виготовлені у сільськогосподарському підприємстві, можуть частково продаватись, обмінюватись і використовуватись на власне споживання, наприклад, для приготування безкоштовних обідів працівникам господарства.

По-друге, дотримуючись першого визначення, цілком очевидно, що товар може не лише продаватись чи обмінюватись, але й передаватись іншій стороні і безоплатно, наприклад, у вигляді допомоги. Звідси, очевидно, що використовувати у податковому законодавстві зазначене вище визначення недоцільно, оскільки його зміст не дозволяє враховувати всіх особливостей підприємницької діяльності.

По-третє, не можна не визнати того, що товар є продуктом праці певної категорії суб'єктів оподаткування, які його виготовили для задоволення потреб споживачів. Цілком очевидно, що цей продукт праці включає у себе як матеріальні, так і нематеріальні активи.

За діючого порядку щодо визначення суті товару в окрему категорію віднесено роботи та послуги, що надаються у матеріальній і нематеріальній сфері. По суті, роботи і послуги є також продуктом праці, які надаються споживачам чи виконуються за їх замовленням. Однак у законі, в одному випадку, їх відокремлено від товару, оскільки за визначенням платників та бази оподаткування на них робиться окреме посилання, а в іншому випадку – вони розуміються як товар, досить, скажімо, послатись на статтю 2 Закону № 168/97 [423], у якій визначено перелік платників податку. У той же час у пункті 3 вказаної статті зазначено, що платником також є особа, яка здійснює на митній території України підприємницьку діяльність з торгівлі за готівкові кошти незалежно від обсягів продажу.

Отже, використовуючи наведені вимоги закону, можна вважати, що суб'єкти, які надають послуги і виконують роботи за готівкові кошти, не будуть рахуватись платниками податку, так як вони не здійснюють торгівлю у прямому розумінні цього терміна. Проте таке твердження викликає сумнів, оскільки ним не виключається поняття продажу як робіт, так і послуг. Адже, дотримуючись його на практиці, можуть виникати ситуації, коли, наприклад, одне фермерське господарство, яке продає на ринку сільськогосподарську продукцію, зобов'язане зареєструватись як платник ПДВ, а інше, яке надає транспортні послуги населенню за готівку, не належить до кола платників. Хоча цілком очевидно, що перше і друге господарство здійснюють торгівлю продуктом своєї праці.

У цьому зв'язку з метою оподаткування пропонується об'єднати поняття товару, робіт і послуг, давши їм загальне визначення, що буде мати важливе значення у частині визначення кола платників та об'єктів оподаткування. Таким чином, під товаром, роботами та послугами пропонується розуміти продукт

праці, який задовольняє потребу споживачів, формується із матеріальних і нематеріальних активів, а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення. З точки зору податкового законодавства, це суттєво змінить сутність товару, яке у даному випадку використовується лише з метою оподаткування і разом з тим майже не підмінюється загальноприйняте його визначення.

Як видно із вищевикладеного, з внесенням змін у законодавство по-іншому інтерпретується і зміст об'єктів оподаткування. Зокрема це стосується оборотів з реалізації, які змінено на більш ширше поняття об'єкта оподаткування, таке як продаж товарів. Під продажем товару, як зазначено у Законі № 168/97 [423], необхідно розуміти будь-яку операцію, що здійснюється згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу права власності на такі товари за компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів та операції з передачі майна орендодавцем (лізингодавцем) на баланс орендаря (лізингоотримувача) згідно з договорами фінансової оренди (лізингу) або надання майна згідно будь-яких інших договорів, умови яких передбачають відстрочення оплати та передачу права власності на таке майно не пізніше дати останнього платежу.

Таким чином, сільськогосподарські підприємства зобов'язані в усіх випадках укладати цивільно-правові договори, у яких має бути чітко визначено порядок і строки оплати вартості їх продукції. Зауважимо, що на практиці господарствами вказана вимога не завжди дотримується. А між тим, зазначена норма закону має суттєве значення, оскільки від того, як було проведено розрахунок за продукцію, залежить момент виникнення податкового зобов'язання, під яким розуміється загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку у звітному (податковому) періоді. Так, у разі відвантаження господарством сільськогосподарської продукції за бартерною угодою чи одержанні зустрічної поставки товару (залежно від того, яка подія відбулась першою) у нього виникало податкове зобов'язання. У цьому випадку важливо було, щоб бартерний обмін відбувався в одному і тому ж звітному податковому періоді, оскільки право на податковий кредит у господарства виникало лише після заключної балансуючої операції.

Такий підхід було покладено і в основу Декрету № 26-92 [421]. Однак різниця полягала у тому, що за умови відвантаження продукції за бартерною угодою податкове зобов'язання виникало у тієї сторони, яка першою відвантажила продукцію. Характерно, що право на податковий кредит у господарства виникало у день оприбуткування придбаної сировини, незважаючи на те, коли зроблено зустрічне відвантаження власної продукції.

З урахуванням складностей економічних взаємовідносин сільськогосподарських підприємств з бюджетом та з господарюючими суб'єктами такий порядок визначення податкового зобов'язання у бартерних операціях зобов'язував товаровиробників галузі здійснювати ці операції у найкоротші терміни. Одночасно з цим створювались умови для зменшення товарообмінних операцій, що мало позитивно вплинути на покращення товарно-грошового обігу

у цілому. Однак, як стало зрозуміло пізніше, цей порядок до кінця себе повністю не виправдав. І як наслідок, із внесенням змін від 16 січня 2003 року до Закону № 168/97 [423] його було скасовано, що дало можливість застосовувати єдині вимоги щодо виникнення податкового зобов'язання та податкового кредиту, незалежно від форми розрахунку. Слід відмітити, що під податковим кредитом, відповідно до Закону № 168/97 [423], необхідно розуміти суму, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду.

Певні особливості визначення податкових зобов'язань існують при здійсненні зовнішньоекономічних операцій сільськогосподарськими підприємствами з нерезидентами. Так, за ввезення товарів на територію України податкове зобов'язання виникає з дати оформлення ввізної митної декларації. Важливо, що моментом виникнення податкових зобов'язань за імпортування робіт і послуг є дата списання коштів з розрахункового рахунку господарства в оплату за одержані роботи чи послуги. Однак така умова не завжди може застосовуватись, оскільки Законом № 168/97 [423] передбачено, що, крім оплати, податкове зобов'язання може виникати і з дати оформлення документа, який засвідчує факт виконання нерезидентом робіт чи послуг. У цьому випадку все залежить від того, яка подія раніше настала: або списано кошти з розрахункового рахунку за виконані нерезидентом роботи і послуги, чи спочатку їх прийнято від нього, незалежно від дати оплати.

Між тим, за минулі роки неабиякій критиці піддавалась база оподаткування, яка аж ніяк не відповідала суті доданої вартості. Так, відповідно до статті 4 Декрету № 26-92 [421], для товарів власного виробництва, які використовувались для потреб, не пов'язаних з виробничою діяльністю, оподатковуваний оборот обчислювався з вартості таких товарів, а за її відсутності – із собівартості, визначеної у день здійснення обороту. Звідси виходило, що за безкоштовної передачі продуктів власного виробництва у дитячий садок або школу, сільськогосподарське підприємство вимушене було нараховувати ПДВ. Звісно, що для здешевлення харчування у цих закладах, господарства, в окремих випадках, передавали їм продукцію за цінами меншими, ніж її собівартість. У цьому випадку оподатковуваний оборот визначався, як мінімум із собівартості продукції. Таким чином, не створюючи доданої вартості, сільгоспвиробники вимушені були сплачувати ПДВ за рахунок чистого прибутку. Проте найбільш негативним для господарств було те, що у випадку реалізації продукції за цінами меншими, ніж її собівартість, оподатковуваний оборот визначався із середніх вільних цін, що включали фактичну собівартість і прибуток на аналогічну продукцію. Безумовно, що такий порядок оподаткування суперечив принципам ринкової економіки, оскільки в особливих випадках продукція може реалізовуватись і за значно меншими цінами, ніж її собівартість. У цьому зв'язку господарства вимушені були нараховувати ПДВ за рахунок прибутку, що залишався у їх розпорядженні.

Цілком очевидно, що такий порядок визначення об'єктів оподаткування не сприймався фахівцями і піддавався критиці з їх боку. Із набранням чинності Закону № 168/97 [423] принципово змінюється порядок визначення бази оподаткування. По-перше, на відміну від раніше діючого визначення

оподатковуваного обороту, до якого включалась сума ПДВ, база оподаткування формується без урахування цього податку.

По-друге, до бази оподаткування включаються податки і збори, що враховуються у ціні товару. Звідси виходить, що за рахунок включення до бази оподаткування інших податків і зборів, у порівнянні з попередніми роками, збільшується величина податку.

Водночас, для сільськогосподарських підприємств важливим також є визначення бази оподаткування з проведених бартерних операцій. Адже, як і у попередніх роках, їх питома вага у загальному обсязі реалізації хоча і зменшується, але буде посідати певне місце і у майбутньому. Так, за чинним законодавством для визначення бази оподаткування враховується фактична ціна цієї операції, яка не може бути меншою за звичайну ціну. Тут доцільно зауважити, що визначення звичайної ціни наводиться у Законі України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22 травня 1997 року № 283/97-ВР, яке застосовується і в обчисленні ПДВ. Отже, під звичайною ціною розуміється ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін [368].

Використовуючи дане визначення, треба зауважити, що обґрунтування звичайної ціни має важливе практичне значення. З позиції бюджету важливо, щоб звичайна ціна була максимальною, так як від неї залежить величина бази оподаткування і сам податок. Для сільськогосподарського підприємства, навпаки, доцільно мати незначну базу оподаткування. Ці дві точки зору завжди будуть протилежними тому, що одна сторона зацікавлена у максимальних нарахуваннях податку, а інша – у найменшому його вилученні. Цілком очевидно, що товар може реалізовуватись одним підприємствам за вищою ціною, а іншим – за зниженою, незважаючи на те, що такі підприємства навіть не відносяться до пов'язаних осіб. У цьому випадку можуть виникнути розбіжності щодо визначення звичайної ціни. Тому запровадження у законодавстві України поняття справедлива ринкова ціна є своєчасною і необхідною умовою, яка дозволяє законодавчо врегулювати проблеми її визначення.

У цьому зв'язку на особливу увагу заслуговували одноразові перерахунки сум податкових зобов'язань та податкового кредиту, які проводились сільгоспвиробниками із зміною законодавства. Особливо об'єктивно їх проведення обумовлювалось для господарств, які поряд з виробничою займались і торгівельною діяльністю. Як відомо, за умов дії Декрету № 26-92 [421] вартість придбаного товару разом із сплаченою постачальникам сумою ПДВ відносилась у його ціну, а не до податкового кредиту. У зв'язку з приведенням механізму обчислення ПДВ до єдиної методики як для торгівельних, так і виробничих підприємств, перші були зобов'язані провести інвентаризацію товарних залишків. Тому суми ПДВ з товарних залишків, відповідно до проведених перерахунків, відносились до зменшення податкових зобов'язань.

Однією із причин запровадження перерахунків стала також зміна визначення дати продажу за відвантаженим товаром (виконаними роботами та наданими послугами), на відміну від раніше діючого порядку, коли реалізація

визначалась за касовим методом. Звісно, що для приведення у відповідність із законом порядку визначення податкових зобов'язань, необхідно було враховувати особливості попереднього декрету, трансформувавши цей механізм в умови дії нового закону. З цією метою сільськогосподарські підприємства визначали суми податку на долану вартість, які збільшували та зменшували податкові зобов'язання, а також встановлювали справедливу величину податкового кредиту за операціями, проведеними до 1 жовтня 1997 р. (набрання чинності нового закону), та залишились неоплаченими після цієї дати.

Слід підкреслити, що з часу запровадження ПДВ законодавством та нормативними актами неодноразово вносились зміни до методики його обчислення, але одноразові перерахунки, які проводились у 1997 р., застосовувались вперше. Очевидно, що ставлення платників до цих перерахунків також було неоднозначним. По-перше, окремі сільськогосподарські підприємства, не дотримуючись вимог Декрету № 26-92 [421], на момент набрання чинності Закону № 168/97 [423] визначали податкові зобов'язання за датою відвантаження продукції. Таким чином, одноразовий перерахунок для таких платників суттєвого значення не мав.

По-друге, після внесення змін до зазначеного закону у редакції від 26 вересня 1997 р., якими передбачалось, що до 1 січня 1999 р. датою виникнення податкових зобов'язань вважалась дата зарахування коштів покупця на поточний рахунок. З цього періоду для сільгоспвиробників, по суті, втрачалось основне призначення одноразових перерахунків.

По-третє, форми одноразових перерахунків стали основним об'єктом критики з боку спеціалістів через свою недосконалість. До недоліків можна віднести те, що у них не передбачалось відображення сум з повернених товарів, відвантажених до 1 жовтня 1997 р., що мало місце на практиці. Крім того, у розрахунках не виділялись роботи та послуги, які були виконані (надані) та не оплачені станом на 1 жовтня 1997 р., незважаючи на те, що у законі для них передбачався окремий порядок визначення бази оподаткування. Суттєвим недоліком одноразових перерахунків стало й те, що їх результати фіксувались в окремих формах звітності і не знаходили свого відображення в податковій декларації з ПДВ, що лише ускладнювало бухгалтерський і податковий облік. Така заплутаність механізму проведення одноразових перерахунків на початку їх запровадження приводила до того, що окремі платники відображали їх результати як у деклараціях, так і у формах перерахунків. У кінцевому підсумку, в окремих випадках, це приводило до подвійного нарахування податку.

Тут доцільно зауважити, що з моменту запровадження ПДВ для сільськогосподарських товаровиробників неодноразово встановлювались особливості у його нарахуванні та сплаті. Зокрема, Декретом № 26-92 [421] передбачався порядок, за якого ПДВ до бюджету не перераховувався, а зараховувався на спеціальний рахунок. Суттєво змінився для сільгоспвиробників порядок нарахування та сплати ПДВ за умов Закону № 168/97 [423]. Із запровадженням зазначеного порядку нарахування та сплати ПДВ сільськогосподарські товаровиробники повинні окремо обліковувати реалізацію продукції за такими напрямками:

1. Реалізація переробним підприємствам молока та м'яса у живій вазі. Операції з реалізації за цим напрямом оподатковуються за нульовою ставкою.

2. Реалізація товарів, (робіт, послуг), продукції, що придбані з метою подальшого продажу, підакцизної продукції як власного, так і невласного виробництва. Їх продаж має проводитись із нарахуванням ПДВ, який перераховується до бюджету.

3. Реалізація іншої продукції власного виробництва, включаючи і ту, що виготовлена на давальницьких умовах (крім підакцизної) із власної сільськогосподарської сировини. За цим напрямком реалізації сільськогосподарські товаровиробники визначають ПДВ за ставкою 20 %, але до бюджету його не сплачують, а перераховують на окремий рахунок, відкритий з цією метою в установі банку.

4. Реалізація молока, худоби, птиці, вовни, а також молочної продукції та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах. Тобто, до цієї групи належить продукція тваринництва , що продається непереробним підприємствам, а також продукти її переробки, виготовлені у власних цехах. Сума ПДВ з цього виду реалізації, також перераховується на інший окремий рахунок, відкритий у банку.

Із наведеного стає цілком зрозумілим, що механізм дії ПДВ у системі оподаткування сільського господарства має свої особливості у нарахуванні. Це добре видно за даними табл. 4.16.

Таблиця 4.16

Механізм дії ПДВ для сільгоспвиробників (у. о.)

Етапи руху товарів (робіт, послуг)	Вартість придбаних товарів		Вартість проданих товарів		Податкові зобов'язання	Податковий кредит	Нарахована сума ПДВ		
	Без ПДВ	ПДВ	Без ПДВ	ПДВ			До бюджету	На окремий рахунок № 1	На окремий рахунок № 2
Вироблено і реалізовано постачальником товари (роботи, послуги) сільгоспвиробнику	–	–	100	20	20	–	20	–	–
Придбано, вироблено і реалізовано сільгоспвиробником товари (роботи, послуги), всього	100	20	150	30	30	20	1,5	5,5	3,0
У т. ч.: – з операцій, по яких ПДВ сплачується до бюджету	15	3	22,5	4,5	4,5	3	1,5		–
– з операцій, по яких ПДВ перераховується на окремий рахунок № 2	55	11	82,5	16,5	16,5	11	–	–	5,5
– з операцій, по яких ПДВ перераховується на окремий рахунок № 1	30	6	45	9	9	6	–	5,5	–

Примітка. Складено автором.

Безумовно, що із зменшенням податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників значно ускладнився податковий облік з податку на додану вартість. У першу чергу це стосується правомірності розподілу податкового кредиту між трьома видами діяльності, оскільки ці дані мають включатись у три різні декларації. До спеціальної (окремої) декларації з ПДВ № 1 включаються операції з реалізації молока, худоби (крім молока і м'яса у живій вазі, реалізованих до 11 квітня 2007 р. переробним підприємствам, а після цієї дати і зазначеним суб'єктам), птиці, вовни, а також молочної продукції і м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах.

У спеціальну (окрему) декларацію № 2 включаються операції з реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) власного виробництва, крім молока, худоби (у тому числі молока і м'яса у живій вазі, реалізованих переробним підприємствам), птиці, вовни і підакцизних товарів. Декларація з ПДВ (загальна) № 3 складається за операціями з реалізації іншої продукції, підакцизних товарів, а також молока та м'яса у живій вазі, реалізованих після 11 квітня 2007 р. переробним підприємствам. За даними табл. 4.17 видно, що найбільша сума ПДВ сільгоспвиробниками України у 2003-2006 рр. використовувалась на придбання матеріально-технічних ресурсів, що у структурі складало від 71,3 % (2005 р.) до 83,8 % (2004 р.). Звертає на себе увагу й збільшення частки податку до бюджету, яка у 2006 р. становила 14,3 %.

Таблиця 4.17

Розподіл коштів від ПДВ за напрямами його використання сільгоспвиробниками України у 2003-2006 рр. (млн. грн.)

Напрями використання ПДВ	2003 р.		2004 р.		2005 р.		2006 р.	
	млн. грн.	у %	млн. грн.	у %	млн. грн.	у %	млн. грн.	у %
Усього використано ПДВ	1 248,6	100,0	1 583,5	100,0	2 296	100,0	2 354	100,0
У т. ч.: – на підтримку тваринництва (Декларація № 1)	203	16,3	253	16,0	406	17,7	293	12,4
– придбання матеріально-технічних ресурсів (Декларація № 2)	1020	81,7	1327	83,8	1636	71,3	1725	73,3
– на сплату до бюджету (Декларація № 3)	25,6	2,0	3,5	0,2	254	11,0	336	14,3

Примітка. Розраховано за даними [121, с. 60; 231; 410].

Однак зазначений розподіл потребує законодавчого врегулювання. Адже у даний час цей порядок має рекомендаційний характер, який передбачено лише нормативними актами ДПА України [265]. Причому, в окремих публікаціях практичного спрямування їх автори рекомендують сільгоспвиробникам за розподілу податкового кредиту для трьох декларацій також дотримуватись пп. 7.4.2 п. 7.4. ст. 7 Закону № 168/97 [333, с. 29]. Проте ця норма закону може застосовуватись лише до операцій з продажу товарів (робіт, послуг), що звільнені, або не є об'єктом оподаткування, згідно статей 3 і 5 цього ж закону.

Отже, у чинному податковому законодавстві, зокрема з ПДВ, для сільськогосподарських товаровиробників необхідно передбачити окремі норми, які сприятимуть розподілу податкового кредиту за трьома деклараціями. Це має принципове значення для правильного обчислення ПДВ як до бюджету, так і для зарахування на окремі рахунки сільгоспвиробників. Тому усунення правового вакууму, що виник у законодавстві, необхідно врегульовувати не нормативними актами ДПА України та рекомендаціями аудиторів, а внесенням змін до основного закону, яким регулюється порядок обчислення та сплати даного податку.

Узагальнюючи вищенаведене, можна стверджувати, що запровадження податку на додану вартість у системі оподаткування, незважаючи на всі складностіданого процесу, все ж таки мало свої особливості. Особливо це добре проявилось у перші роки його дії, коли він ще був далекий від класичного ПДВ та характеризувався як перехідна форма від податку з обороту. Певну дискусію викликала й єдина податкова ставка, яка, до того ж, була значно завищена, порівняно з іншими європейськими країнами. Змінити ситуацію на краще для сільгоспвиробників вдалось із застосуванням нульової ставки з реалізації переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою. Важливою перевагою став і спеціальний податковий режим в непрямому оподаткуванні, за якого аграрні підприємства мають можливість використовувати кошти від ПДВ на власні виробничі потреби та розвиток тваринництва і птахівництва. Однак через специфічний характер цих операцій значно ускладнюється порядок обчислення та податковий облік, що особливо добре простежувалось у період використання одноразових перерахунків. Останні, як відомо, повинні були сприяти переходу до класичної форми податку, але через свою недосконаліть лише ускладнили цей процес. Складність обчислення ПДВ підтверджується й постійними змінами у податковому законодавстві. Усе це супроводжується виданням значної кількості нормативно-правових актів, які не завжди навіть враховують особливості окремих загальновідомих економічних категорій, що не сприяє їх розумінню.

Водночас треба зважувати на те, що у системі оподаткування сільського господарства нарахування та сплата ПДВ має свої особливості. В окремих випадках останнє не завжди враховується, що призводить до неправомірності віднесення до однієї податкової декларації окремих видів операцій з реалізації продукції, які мають розподілятись між різними їх формами. Як правило, в цих випадках у програші залишаються сільськогосподарські товаровиробники. Очевидно, що така практика функціонування ПДВ щодо сільськогосподарських товаровиробників потребує законодавчих змін, особливо щодо розподілу податкового кредиту. Це дозволить підвищити відповідальність за нарахування та сплату ПДВ, а відтак сприятиме ефективності його зарахування як до бюджету, так і на спеціальні рахунки.

4.4. Тенденції змін у відшкодуванні ПДВ сільгоспвиробникам

У даний час непряме оподаткування у сільському господарстві є однією із найактуальніших проблем, що безпосередньо зачіпає інтереси виробників цієї галузі. З позиції формування централізованих фондів фінансових ресурсів країни, її часто пов'язують із надходженням платежів до Державного бюджету України, навколо якої точиться гостра полеміка між науковцями, платниками податків, представниками різних гілок державної влади, а також іншими зацікавленими особами. Особливо актуалізується дане питання тоді, коли це стосується податку на додану вартість, який здійснює свій рух не лише до бюджету, але є одним із джерел відшкодування платникам податкового кредиту. Останнє якраз і створює найбільше незручностей для сільськогосподарських підприємств, які сплачують його до Державного бюджету, але право на бюджетне відшкодування мають не завжди.

Проте, як відомо, успішне функціонування сільгоспвиробників у багатьох випадках залежить від того, наскільки швидко у господарства повертаються грошові ресурси за реалізовану продукцію. Серед джерел поряд із виручкою від реалізації, дотацією, одержаною від переробних підприємств, заслуговують на увагу невідшкодовані суми ПДВ, які визначаються за окремим порядком. Причому, відволікання обігових коштів за рахунок накопичення податкового кредиту, що тривалий період не відшкодовується сільськогосподарським товаровиробникам, є проблемою, яка виникла ще на початку його запровадження. З часом вона не лише не зменшилась, а навпаки, ще більше загострилась. І це за умови, що для платників галузі законодавчими та нормативними актами неодноразово змінювався порядок нарахування та сплати цього податку, але питання бюджетного відшкодування й надалі покладається на самих сільгоспвиробників.

Зауважимо, що в економічній літературі зазначеному вище питанню багато уваги приділяється з боку науковців, які досліджують особливості відшкодування ПДВ платникам різних галузей національної економіки. Так, вітчизняні економісти: О. Габрук, В. Найдьонов і О. Махмудов – вбачають у даному податку "вбудований в економіку генератор інфляції витрат і тінізації", а невідшкодовані суми вони називають як "додатковий, не передбачений законом і не прогнозований податок на бізнес" [281, с. 25], оскільки він, по-перше, спонукає підприємців приховувати частину обороту в тіні, залишаючи на світлі його виробничі витрати; по-друге, довільно збільшує податкові витрати через невідшкодування [88, с. 5].

Подібної думки дотримується й академік М. Я. Дем'яненко, який, проводячи велику пошукову роботу з дослідження податкового механізму у сільському господарстві, розглядає дану проблему з позиції податкоплатника. З цього приводу вчений пише: "За відсутності відшкодування дебетового сальдо, у випадку його виникнення, податок на додану вартість перетворюється в інший податок" [583, с. 226-227]. Причому, далі він робить набагато категоричніший висновок, але саме ця категоричність надає означеній проблемі ще більшої вагомості. У першу чергу це стосується наслідків, до яких приводить даний процес. Тож, на його думку, невідшкодовані суми податкового кредиту є не що

інше, як нелегітимне вилучення оборотних коштів у суб'єктів господарювання. З цим важко не погодитись, оскільки поряд із сплатою податків суми переплати з різних причин, безумовно, створюють додатковий податковий тягар, який, до того ж, є нелегітимний, а це ще більше обтяжує платника податку. Бо одна справа, коли є обов'язок зі сплати, який останній сумлінно виконує, і зовсім інше відчуття настає за умови, що інша сторона свої зобов'язання щодо повернення коштів із бюджету в односторонньому порядку не виконує.

Тут доцільно зауважити, що невчасне відшкодування податкоплатникам податкового кредиту приводить до простроченої бюджетної заборгованості, яка ще більше ускладнює повернення коштів у господарства. Причому, тривале його неповернення виробникам, а особливо експортерам, не залишилось непоміченим експертами Міжнародного валютного фонду, іншими неурядовими організаціями, які ставили вимоги щодо усунення цього негативного явища для економіки країни.

Слід зазначити і те, що це проблема не одного дня. Вона накопичувалась роками. Звертає на себе увагу і те, що науковцями дане питання також досконало не вивчено. Та й чи можливо його належно дослідити, коли до цієї інформації та аналітичних даних щодо бюджетної заборгованості доступ їм обмежений. Це не дозволяє провести не лише її моніторинг, а й надати обґрунтовані пропозиції з метою її розв'язання.

Протягом тривалого часу питанню відшкодування ПДВ органами державної влади хоч і приділялась, але не достатня увага, оскільки вважалось, що дана проблема має вирішуватись без будь-яких втручань. Таку позицію зрозуміти можна, але вона не може бути виправданою. Безумовно, у даний час уже, мабуть, ні для кого не є таємницею, що податковою службою сьогодні робиться все для забезпечення виконання прогнозних показників з надходження податків, зборів (обов'язкових платежів). Особливо це стосується Державного бюджету, до якого, як відомо, зараховується й податок на додану вартість, який і надалі залишатиметься основним бюджетоутворюючим джерелом. Очевидно, що за такого важливого його призначення, мобілізація коштів до державної скарбниці й надалі вважатиметься першочерговим завданням. Тому, мабуть, кожен керівник ДПІ з об'єктивних міркувань намагатиметься у першу чергу забезпечити виконання цього важливого завдання, а вже потім може вестись діалог про бюджетне відшкодування. Адже, проводячи його, податковий орган, по суті, зменшує на суму відшкодованих коштів доходи Державного бюджету, що поставить під загрозу виконання планових показників з мобілізації ПДВ. Можна припустити, що з цієї точки зору можливе спрацювання принципу: "Спочатку виконання плану, а вже потім відшкодування бюджетної заборгованості".

Тому цілком очевидно, що отримати бюджетне відшкодування практично можливо за наявності перевиконання плану за доходами з даного податку. Але виникає риторичне запитання: чи завжди вдається виконати цей план? Тут також існують свої особливості. У першу чергу це залежить від наявності на даній території платоспроможних платників ПДВ. За цієї умови і, знову ж таки, за виконання податковою інспекцією плану з мобілізації платежів до

Державного бюджету окремі суб'єкти, безумовно, зможуть отримати кошти із бюджету. Проте таких може виявитись небагато. Все залежатиме від того, наскільки будуть дотримані зазначені вище умови. Та чи можливо їх отримати взагалі, коли за підрахунками державних органів виконавчої влади в Україні в окремих роках до відшкодування заявлялось понад 80 % суми нарахованого податку [43]. Ще більшим є цей відсоток порівняно зі сплаченою сумою податку у деяких регіонах України. Так, за нашими підрахунками, платники ПДВ Хмельницької області задекларували до відшкодування у 2003 р. 143,3 млн. грн., що складає 104,8 % від сплаченого податку [476, с. 84].

Більш чітке уявлення про рівень відшкодування ПДВ в Україні дають дані табл. 4.18. Так, у 2002 р., частка відшкодованих сум, порівняно із загальними надходженнями цього податку до Державного бюджету, складала лише 29,1 %. Із збільшенням його надходжень до бюджету у 2003 р. значно зросла й частка бюджетного відшкодування, що склало у цей період уже 46,8 % від його загальної суми.

Таким чином, провести реальне бюджетне відшкодування грошовими коштами на поточні рахунки платників можливо лише за наявності відповідного джерела. Однак це загальновідоме правило не завжди враховується, а деколи про нього згадують, але вже із запізненням. Останнє спостерігалось у період списання податкового боргу з ПДВ на суму 9,78 млрд. грн., що проводилось відповідно до статті 18 Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 року № 2181-III [429] (Закон № 2181-III). У результаті такої односторонньої акції законодавцем не було враховано дебіторську заборгованість боржників перед бюджетом. Адже, саме у цей період часу їх дебітори мали невідшкодований ПДВ, включаючи й прострочені суми. Звісно, що за таких умов зменшувалось джерело грошових ресурсів за незмінної величини заборгованості держави перед іншими суб'єктами оподаткування. Тож, списуючи її податкоплатникам, ініціатори даного заходу могли аналогічно зменшити частку невідшкодованих коштів Державним бюджетом дебіторам боржника. Адже, на початку 2002 р. в Україні вона складала 5,7 млрд. грн., у т. ч. 1,9 млрд. грн., як прострочена, а за 2002-2003 рр. збільшилась до 7,2 млрд. грн., з яких 2,3 млрд. грн. – невідшкодовані у законодавчо встановлений термін [523, с. 196-197].

Таблиця 4.18

Відшкодування ПДВ платникам України за 2002-2003 рр.

Напрями використання податку	2002 р.	2003 р.
Надійшло ПДВ до Державного бюджету, всього млн. грн., у т. ч.:	20 259,2	22 069,0
– з вітчизняних товарів	12 579,0	13 447,0
– у % до загальних надходжень податку	62,1	61,0
– з ввезених товарів	6 788,0	9 471,0
– у % до загальних надходжень податку	33,5	42,9
Відшкодовано ПДВ з Державного бюджету, млн. грн.	5 896,0	10 321,0
У % до загальних надходжень податку	29,1	46,8

Примітка. Розраховано за даними [149, с.19].

Можна припустити, що саме з цих міркувань, але вже із запізненням держава спробувала виправити ситуацію зі зменшення бюджетної заборгованості з ПДВ. Так, на виконання вимог Закону України "Про Державний бюджет України на 2002 рік" від 20 грудня 2001 р. № 2905-III [388] та постанови Кабінету Міністрів України "Про списання заборгованості Державного бюджету з відшкодування податку на додану вартість, що утворилась на 1 січня 2001 року" від 1 березня 2002 р. № 244 [437] перед платниками було списано заборгованість бюджету з ПДВ, яка виникла на дату, зазначену у назві урядового документа, та залишилась непогашеною на 1 березня 2002 р. Очевидно, що відповідний захід з боку держави мав певні позитивні наслідки. За нашими підрахунками лише у Хмельницькій області заборгованість Державного бюджету перед платниками ПДВ вдалось зменшити на 8,4 % від залишку невідшкодованих сум станом на 1 березня 2002 р. [523, с. 196].

Розглядаючи механізм бюджетного відшкодування сільгоспвиробникам, слід звернутись до того періоду, коли через об'єктивні та суб'єктивні причини почали накопичуватись борги держави, що особливо актуалізувало дану проблему. Зрозуміло, що за дотримання нормальних умов, закладених в основу механізму дії ПДВ, сільськогосподарські товаровиробники, як і інші суб'єкти підприємництва, не повинні відчувати тягаря із виникненням податкового кредиту, а відтак – і за його сплати. Адже, у процесі своєї діяльності господарства виступають як споживачами продукції (робіт та послуг), так і продавцями. Лише в одному випадку вони вимушені сплачувати податок своїм постачальникам, а в іншому – утримувати його з покупців. Позитивне значення, яке утворилось між цими сумами, перераховується до Державного бюджету, а від'ємна різниця мала б відшкодовуватись з цього ж загальнодержавного фонду, як це видно на рис. 4.5 у випадку із виробником зерна. Здавалося б, за такого порядку для держави немає суттєвого значення, кому і скільки необхідно повертати. Головне, щоб ці кошти вчасно надходили до скарбниці, оскільки часовий лаг, що утворюється між періодом їх надходження і терміном відшкодування платникам, матиме негативні наслідки для усіх суб'єктів цього процесу.

Відтак, на практиці залишається лише у найкоротші терміни забезпечити повернення коштів із Державного бюджету, не зменшуючи інтереси держави та сільськогосподарських товаровиробників. Адже, загальновідомо, що сільське господарство належить до галузі з нерівномірним кругообігом фондів. Тому протягом першого півріччя вони авансують кошти у придбані виробничі ресурси, а разом з ними, сплачують ПДВ постачальникам. Слід підкреслити, що лише для проведення весняно-польових робіт у 2006 р. сільському господарству України (за підрахунками фахівців Міністерства АПК необхідно було 13 млрд. грн. [195].

Цілком очевидно, що за такої потреби, яка, до того ж, повністю не задовольняється, сільськогосподарські товаровиробники якнайбільше потребують відшкодування податкового кредиту. Причому така тенденція щодо повернення коштів у господарства спостерігається вже не один рік.

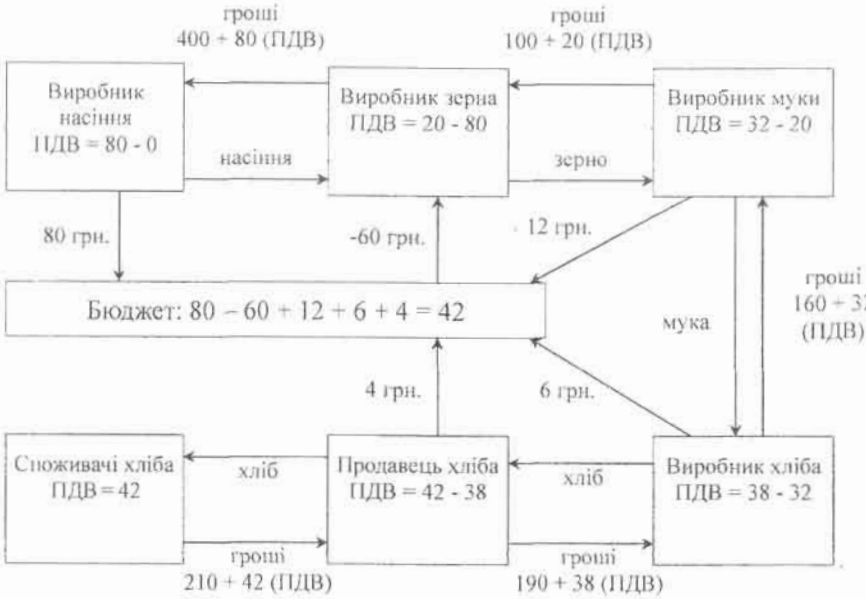


Рис. 4.5. Схема сплати та відшкодування ПДВ сільгоспвиробникам.
Примітка. Розроблено автором.

Так, аналіз руху надходжень ПДВ від споживачів сільськогосподарської продукції і сплати його постачальникам сировини та інших виробничих ресурсів у 1992-1997 рр. показав, що у деяких районах України біля 80 % сільськогосподарських підприємств в окремих місяцях мали право на повернення податку із бюджету. Причому, це особливо добре простежувалось протягом першого півріччя. Потім ця закономірність стала порушуватись, але не на користь сільгоспвиробників. Тепер уже складалась ситуація, за якої їм необхідно було повертати кошти і у другому півріччі. Для порівняння: у деяких господарствах, за даними яких проводився аналіз, заборгованість з ПДВ перед бюджетом обліковувалась лише в одному місяці, тоді як інших одинадцять мали право на бюджетне відшкодування.

Не можна сказати, що дане питання не було врегульоване законодавчо. Досить зазначити, що на початку запровадження ПДВ у системі оподаткування сільського господарства порядок відшкодування дебетового сальдо регулювався Законом України "Про податок на добавлену вартість" від 20 грудня 1991 року. Причому, Закон чітко визначав, що, крім зарахування від'ємної різниці у сплату чергових платежів, вона може відшкодовуватись за рахунок загальних надходжень цього податку щомісячно, не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним [422].

Однак вказаний порядок довго не проіснував. Більш того, механізм бюджетного відшкодування сільгоспвиробникам за рахунок грошових ресурсів

протягом 1993-1994 рр. та у січні-лютому 1995 р., практично не діяв. Це пов'язано насамперед з тим, що із набранням чинності Декрету № 26-92 [421], запроваджувався дещо інший порядок. Зокрема, ним уже передбачалось, що від'ємні суми ПДВ з бюджету не відшкодовувались, а переносились у податкову декларацію і зменшували податкові зобов'язання наступного звітного податкового періоду [495, с. 37].

Безумовно, така норма податкового законодавства не відповідала класичному ПДВ, а відтак – створювала умови для відволікання обігових коштів сільськогосподарських підприємств. Причому, невідшкодовані суми не лише не зменшувались, а навпаки, лише накопичувались у наступних звітних періодах. На нашу думку, це була одна із перших причин, яка породжувала проблему несвоєчасного відшкодування податкового кредиту сільгоспвиробникам у майбутньому.

Наслідком цих законодавчих вад стало відволікання значних сум обігових коштів, що обліковувались у сільськогосподарських підприємствах та відображались лише у податкових деклараціях, але які не створювали для держави зворотніх зобов'язань. Тобто, механізм відшкодування податкового кредиту був розроблений таким чином, що його практично можливо було здійснити самим сільгоспвиробникам шляхом порівняння розрахунків як із постачальниками, так і з покупцями. Лише в одному випадку необхідно не створювати надмірного дебетового сальдо, а в іншому – намагатись якнайшвидше одержати податок від покупців продукції. Зрозуміло, що такий порядок відшкодування не сприяв нормальним відносинам сільськогосподарських підприємств із іншими суб'єктами оподаткування, особливо із тими, від яких залежала їхня діяльність.

Ще однією причиною відволікання обігових коштів сільгосппідприємств став наступний порядок, який не передбачав зарахування від'ємної різниці ПДВ поточного місяця у сплату заборгованості, що виникла у попередніх звітних періодах і обліковувалась податковою інспекцією в особовому рахунку платника. На практиці це означало, що для зменшення заборгованості перед бюджетом за попередні звітні податкові періоди господарства повинні були в обов'язковому порядку розраховуватись грошовими коштами. І лише з виникненням податкового зобов'язання перед бюджетом у поточному місяці, сільгоспвиробник міг зменшити його на величину дебетового сальдо, що обліковувалось уже в декларації, або не сплачувати ПДВ до бюджету, залежно від величини цього сальдо. По суті, це й було бюджетне відшкодування, яке лише здійснювалось не поверненням коштів, а зменшенням нарахованих сум ПДВ до бюджету.

Отже, із вищезазначеного очевидно, що держава знову поставила сільгоспвиробника у гірші податкові умови. Насамперед, це стосувалось того, що, маючи право на зменшення податкового зобов'язання (але лише на наступні податкові періоди, які ще навіть не настали), перший, все ж таки, вимушений був сплачувати податок за ті місяці, які вже пройшли та за якими у нього рахувалась заборгованість перед бюджетом. Зауважимо, що такий порядок розповсюджувався і на ті суми, які донараховувались податковою інспекцією під час проведення документальних перевірок. Адже, вони також у деклараціях

не відображалась, а обліковувалась в особових рахунках на підставі рішень про застосування фінансових санкцій, які приймались начальниками (заступниками) державних податкових інспекцій. Зрозуміло, що за такого порядку відображення донарахованих сум у сільськогосподарського товаровиробника утворювалась нова заборгованість перед бюджетом, яку також потрібно було зменшувати, але не за рахунок дебетового сальдо, а сплачувати грошовими коштами.

Беручи до уваги вищенаведене, зауважимо, що саме цей період характеризується кризою платежів, за якої порушувались графіки розрахунків не лише з бюджетом, але й між суб'єктами господарювання. Однак, навіть за таких кризових явищ сільськогосподарські підприємства були поставлені в умови, які не відповідали партнерським відносинам з державою. Тут йдеться про ще одну причину, яка впливала на величину відволікання обігових коштів сільгоспвиробників через недосконалий порядок відшкодування податкового кредиту. Це стосувалось насамперед нарахування пені на ту заборгованість, що обліковувалась в особовому рахунку платника і не могла бути зменшена внаслідок від'ємної різниці, яка виникала у наступних місяцях і відображалась у деклараціях. Так, за наявності недоїмки, що обліковувалась у податковій інспекції, наприклад у 5 000 грн., та за від'ємного сальдо 6 000 грн., зафіксованому у декларації, останнє не впливало на її зменшення (через невідображення цієї суми в обліку ДПІ). Більш того, господарству в односторонньому порядку нараховувалась пеня у розмірі 0,3 % за кожний день заборгованості, яка була передбачена вищезазначеним декретом.

Таким чином, до наступного щомісячного строку сплати ПДВ, тобто за 30 днів, сільгоспвиробнику нараховувалась пеня 450 грн. (5 000 * 0,3 * 30), не зважаючи на те, що у цьому періоді фактично мала б обліковуватись переплата у 1 000 грн. (6 000 - 5 000). Цілком очевидно, що ця ситуація якнайкраще засвідчує нелегітимне вилучення оборотних коштів через систему оподаткування, хоча навіть у даному випадку зрозуміло, що одностороннє застосування фінансових санкцій за наявності невідшкодованих сум ПДВ ще більше ускладнювало кризу платежів у сільському господарстві взагалі та з бюджетом зокрема.

У цьому зв'язку своєчасно, з позиції сільськогосподарських товаровиробників, у червні 1994 р. було прийнято Постанову Верховної Ради України "Про подолання кризового стану в агропромисловому комплексі" від 17 червня 1994 р. № 59/94-ВР [425], якою передбачалось грошове відшкодування дебетового сальдо. Проте самого механізму повернення грошей у господарства розроблено не було, а відтак і проблема повернення коштів залишалась не розв'язаною. І лише з набранням чинності Постанови Верховної Ради України "Про стан підготовки та створення сприятливих економічних умов для проведення весняно-польових робіт у 1995 році" від 14.02.1995 р. № 55/95-ВР [444] для сільськогосподарських підприємств передбачався механізм відшкодування "вхідного" ПДВ, але лише з реалізації сільськогосподарської продукції, який зберігався аж до 1 жовтня 1997 р. Саме з цієї дати в Україні набрав чинність Закон № 168/97-ВР [423], що принципово змінював порядок бюджетного відшкодування, яке передбачалось уже здійснювати коштами незалежно від виду проданої продукції.

Із такою суттєвою зміною виникла необхідність передбачити й повернення від'ємних сум ПДВ з реалізації несільськогосподарської продукції, які обліковувались у деклараціях сільгоспвиробників на момент набрання чинності зазначеного закону. З цією метою наказом № 419 ДПА України "Про затвердження Порядку проведення одноразового перерахунку сум податкового кредиту і податкових зобов'язань з податку на додану вартість та форм проведення одноразового перерахунку" від 18 листопада 1997 р. [405] запроваджується механізм визначення бюджетного відшкодування з дати припинення дії Декрету № 26-92 [421] та набрання чинності Закону № 168/97[423]. Отже, з проведенням вказаного перерахунку у системі оподаткування запроваджувався перехідний період до класичної форми ПДВ терміном на 15 місяців, тобто до 1 січня 1999 р.

Безумовно, що введення одноразового перерахунку обумовлювалось декількома об'єктивними обставинами. По-перше, з набранням чинності Закону № 168/97 [423] запроваджувалась єдина методика обчислення ПДВ як для виробничих, так і торгівельних підприємств. Адже, до цього періоду підприємства торгівлі та інші платники, включаючи й сільськогосподарських товаровиробників, які здійснювали придбання товарів для подальшої реалізації, суму податку включали до ціни та сплачували його до бюджету з торговельної націнки. Тому виникла необхідність проведення інвентаризації товарних залишків та визначення з них податкового кредиту, який зменшував податкові зобов'язання.

По-друге, із зміною визначення дати реалізації товару (за надходженням коштів на поточний рахунок платника) необхідно було враховувати особливості попереднього законодавчого акта, трансформувавши цей механізм до умов дії нового Закону № 168/97 [425] (відповідно до якого дата продажу визначалась за будь-якою подією, що наставала раніше). З цією метою сільськогосподарські підприємства окремо визначали суми ПДВ, які збільшували (зменшували) податкові зобов'язання, а також збільшували податковий кредит з операцій, проведених до 1 жовтня 1997 року, що залишились неоплаченими після цієї дати. Це давало можливість податкоплатникам зменшувати податкові зобов'язання у межах 1/15 від'ємної суми ПДВ, яка виникла на 1 жовтня 1997 року з реалізації несільськогосподарської продукції. Так, за нашими підрахунками, у 48 сільськогосподарських підприємств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області ця сума складала біля 35 тис. грн., яка могла щомісячно зменшуватись протягом 15 місяців на 2,3 тис. грн.

Однак це положення не розповсюджувалось на порядок визначення податкових зобов'язань з реалізації продукції, яка була відвантажена до 1 жовтня, а оплата її відбулась після цієї дати. Тому за такими операціями сільгоспвиробники зобов'язані були нараховувати їх у розмірі 100 % проти 6,6 %, на які, по-суті, можна було зменшити ПДВ до бюджету. Так, за нашими підрахунками, у вказаної кількості платників, за даними яких проводився аналіз, на зазначену дату рахувалось на 232,8 тис. грн. неоплаченої несільськогосподарської продукції. Отже, за умови її оплати у жовтні 1997 року, господарствам необхідно було перерахувати до бюджету 230,5 тис. грн. за наявності невідшкодованого податкового кредиту у сумі 32,7 тис. грн. (35 - 2,3).

Таким чином, передбачений Законом № 168/97 [423] одноразовий перерахунок зберігав попередній порядок відшкодування податкового кредиту, але лише у межах певної частки. Очевидно, що у даному випадку знову не було враховано інтереси сільськогосподарського товаровиробника. Адже, здавалося б, для чого сплачувати ПДВ до бюджету, коли існує бюджетна заборгованість перед сільгоспвиробником та ще й з цього самого податку. Зрозуміло, що за рівноправних партнерських умов, які так декларуються з боку ДПА України (якою, до речі, і був розроблений даний Порядок відповідно до Закону № 168/97 [423]), доцільно було б зменшувати податкові зобов'язання не у межах 1/15, а не менше величини ПДВ, оплаченого після 1 жовтня з відвантаженої до цієї дати продукції. По суті, у першому ж місяці після набрання чинності нового Закону № 168/97 [423] господарства могли б одержати право на пропорційне зменшення податкового зобов'язання, що було б певним стимулом стягнення коштів з покупців. Тому за будь-яких умов бюджет отримав би ту саму суму. Лише на початку першого звітного податкового періоду вона могла бути меншою, але далі збільшувалася б у міру проведення оплати проданої продукції. Тобто це був би той самий механізм перерахунку, але він розпочинався б від платника, який його і проводив. Безперечно, що у цьому випадку також забезпечувалися б умови перехідного періоду, але з меншими негативними наслідками для сільськогосподарських підприємств.

Проте на початку запровадження одноразового перерахунку одразу стало зрозуміло, що у ньому в більшій мірі враховані інтереси бюджету, а не сільгоспвиробників-платників податку. Більше того, його запровадження співпадало із закінченням осінньо-польових робіт у сільському господарстві, тобто періодом, у якому завершуються розрахунки за реалізовану продукцію. До цього варто додати, що саме у четвертому кварталі (1997 р.) почав проводитись одноразовий перерахунок податкових зобов'язань і податкового кредиту. Останнє, безумовно, надавало можливість бюджету вчасно одержати кошти, але не сприяло відшкодуванню ПДВ сільгоспвиробникам, ускладнюючи його й надалі.

Не заперечуючи доцільність і перспективність жорсткого контролю з боку держави за бюджетним відшкодуванням, що особливо характерно спостерігається у чинних нормативно-правових актах, на виняткову увагу заслуговує те, як це питання регулюється у Законі № 168/97 [423], починаючи з 1 жовтня 1997 року. На нього можна відповісти по-різному. Та найбільш виправданим, на нашу думку, є підхід, за якого очевидно, що негайної віддачі для сільгоспвиробників від його дії ще немає. Чого тут більше – ілюзій, непрофесіоналізму чи свідомої затримки бюджетного відшкодування – відповісти важко. Та незалежно від того, що переважає, звертає на себе увагу те, що у порівнянні з попередніми двома законодавчими документами, які були підставою для проведення відшкодування ПДВ, у Законі № 168/97 [423] це питання суттєво вдосконалено. По-перше, у ньому запроваджувалась норма щодо визначення поняття бюджетного відшкодування, під яким розуміється сума податку, що підлягає поверненню платнику з бюджету у зв'язку з надмірною його сплатою у випадках, визначених законом.

По-друге, з прийняттям Закону №168/97 [423] стало очевидно, що сільськогосподарські підприємства зможуть отримати не лише кошти з

Державного бюджету для відшкодування податкового кредиту, але й скористатись іншими умовами, які компенсують їм понесену втрату від ПДВ. Тут йдеться про видачу казначейського чека, який мав прийматись до негайної оплати (погашення) будь-якими банківськими установами та зарахування невідшкодованої суми ПДВ у рахунок платежів з цього податку.

Зразу треба зазначити, що проведення бюджетного відшкодування через механізм видачі казначейських чеків на практиці так і не знайшло свого застосування. Проте, відсутність їх в обігу значною мірою зумовила та ще більше загострила означену проблему. Як показали наступні зміни (зарахування ПДВ у рахунок інших платежів до Державного бюджету, проведення взаємозаліків з кредиторами податкоплатника тощо), у даному питанні такі складні розрахунки можна було набагато спростити з використанням вказаних фінансових інструментів. Адже, набагато зручніше подати до банку казначейський чек і провести оплату з будь-яким суб'єктом або навіть лише з бюджетом, ніж проводити складні схеми взаємозаліків.

Дещо дискусійним є питання використання бюджетного відшкодування у рахунок платежів з цього податку. Тут йдеться про заміну законодавцем бюджетного відшкодування терміном зарахування коштів у зменшення податкових зобов'язань. Так, поняття бюджетного відшкодування, яке наведено у статті 1 чинного закону, розширює порядок його проведення згідно статті 7, що знайшло своє відображення й у податковій декларації. Зокрема, з наведеного вище визначення, яке подано у статті 1, очевидно, що його суть зводиться до обов'язкового повернення коштів платнику. Однак у статті 7 Закону № 168/97 [423] зазначено, що платник податку може прийняти самостійне рішення про зарахування належної повної суми бюджетного відшкодування у зменшення податкових зобов'язань з цього податку наступних податкових періодів. Таке рішення платника податку відображається у податковій декларації.

Отже визначення терміну бюджетного відшкодування, яке подано у статті 1, набуває іншого і більш практичного змісту у статті 7, яка сприяє відволіканню обігових коштів в сільгоспвиробників. Так, дотримуючись норми закону, очевидно, що повернення коштів не відбувається, якщо від'ємна різниця ПДВ зараховується у рахунок наступних платежів. Відтак, у статті 7 вживається дещо інший термін, який хоч і має подібне значення, але він суттєво відрізняється від наведеного вище і в більшій мірі відповідає інтересам бюджету, ніж сільгоспвиробникам-платникам податку.

Обгрунтовуючи ці два протилежні за змістом поняття, звернемось до Великого тлумачного словника сучасної української мови, у якому зазначено, що відшкодовувати – значить давати кому-небудь щось інше замість витраченого, загубленого, знищеного й т. ін.; поповнювати витрати, збитки чимось іншим [66, с. 144]. Тобто, оскільки платник задекларував від'ємне значення ПДВ, то йому необхідно його компенсувати вже під час такого декларування, а не чекати виникнення податкового зобов'язання у наступному періоді.

Зовсім інше значення має термін зараховувати, тобто приймати у рахунок чого-небудь [66, с. 323]. У даному випадку спостерігається зовсім протилежна

ситуація, яка передбачає, що бюджетне відшкодування має прийматись у рахунок того боргу, який вже є, а не який ще має виникнути.

Звідси стає зрозуміло, що провести відшкодування з бюджету грошовими коштами та зарахувати від'ємне значення ПДВ у рахунок наступних зобов'язань перед бюджетом – це далеко не одне і теж. Останнє має особливо принципове значення з точки зору платника. Бо, одна справа – мати реальні гроші протягом звітного податкового періоду, і зовсім інша – таке собі від'ємне значення ПДВ, яке не дає можливості провести розрахунки з іншими суб'єктами, оскільки не передбачає наявності грошей та використовується лише у розрахунках з бюджетом. Це аксіома, яка особливо важлива для сільськогосподарських підприємств. І її необхідно враховувати.

Тому, на нашу думку, у чинному податковому законодавстві потрібно дуже виважено підходити до змісту терміна зарахування податків у рахунок наступних платежів. Такий підхід є справедливим, особливо для сільськогосподарських підприємств. Справедливість вимагає, щоб усі невідшкодовані суми ПДВ зараховувались у сплату попередніх та поточних боргів перед Державним бюджетом, а невикористані суми з цього податку повертались у господарства в найкоротші терміни. Останнє є особливо важливим з точки зору сезонності аграрного виробництва. А тому невчасно повернуті кошти з бюджету лише ускладнюють його розвиток.

У свою чергу у Законі № 168/97 [423] поряд із поняттям бюджетного відшкодування доцільно окремо навести й визначення зарахування податкового кредиту. Виходити потрібно із того, що за наявності від'ємного значення ПДВ ця різниця спочатку зараховується у зменшення попередньої і поточної заборгованостей у першу чергу з податку на додану вартість. І лише після цього невикористана частина коштів, яка залишилась після усіх зарахувань, може повертатись платнику у прямому розумінні цього терміна.

Беручи за основу наведене, вважаємо, що під зарахуванням податкового кредиту доцільно розуміти від'ємну різницю ПДВ, визначену відповідно до Закону № 168/97 [423], на яку платник має право зменшити заборгованість перед бюджетом, що утворилась на дату подання податкової декларації за звітний податковий період.

Виходячи із умов попереднього визначення, у податковому законодавстві необхідно більш широкого змісту надати й терміну бюджетного відшкодування, під яким, на нашу думку, необхідно розуміти від'ємну різницю ПДВ або її частину, яка не використана для зменшення заборгованості перед бюджетом за рахунок зарахування податкового кредиту у звітному періоді та повертається платнику коштами у зв'язку з надмірною сплатою податку у випадках, визначених Законом № 168/97 [425].

Окремого розгляду потребує й питання можливості зарахування невідшкодованої суми ПДВ у рахунок інших податків, зборів (обов'язкових платежів). З точки зору платника це має принципове значення, оскільки для останнього немає різниці, який бюджет йому заборгував. Тут важливо інше, зокрема, щоб ці кошти були найефективніше задіяні в обороті, включаючи й розрахунки з державою. Лише після того, коли він розрахувався з бюджетом,

можна реально, без будь-яких втручань з боку органів державної влади проводити платежі іншим суб'єктам.

Проте й з позиції бюджету дане питання не можна вважати однозначним. Насамперед, з цих міркувань законодавець і передбачив у Законі № 168/97 [423] норму, якою прямо заборонив проводити зменшення заборгованості за іншими податками, зборами (обов'язковими платежами). Зрозуміти це можна, оскільки вона повністю узгоджується із джерелом відшкодування, яким, як відомо, є Державний бюджет України. Цілком очевидно, що за такого підходу сільськогосподарський товаровиробник не може провести зарахування невідшкодованого ПДВ за загальною декларацією у рахунок фіксованого сільськогосподарського податку, який сплачується до місцевих бюджетів. Звичайно, таку ситуацію можна було б врегулювати за допомогою міжбюджетних розрахунків, але очевидним є те, що вона потребує додаткового законодавчого врегулювання.

Варто зазначити і те, що з переходом до класичного механізму дії ПДВ сільськогосподарські підприємства мали можливість одержати бюджетне відшкодування протягом місяця, наступного за звітним періодом лише на підставі даних податкової декларації. Така норма Закону № 168/97 [423] давала можливість усім платникам, без винятку, одержати з бюджету реальні кошти. Для цього необхідно було лише зареєструватись податкоплатником, отримати індивідуальний податковий номер та у строк подати податкову декларацію. Очевидно, що такий порядок отримання бюджетних коштів вказував на налагодження досконалого механізму функціонування ПДВ. Однак, з іншого боку, стало очевидно, що ним можуть успішно скористатись особи, які далеко не завжди мають законне право на бюджетне відшкодування. Тут у першу чергу маються на увазі так звані "фірми-одноденки", з якими через необізнаність можуть співпрацювати сільськогосподарські підприємства. Варто лише нагадати, що в Україні у 2001 р. через рахунки фіктивних структур, тінізації піддалось близько 20 млрд. грн.[492, с. 190].

Слід зазначити, що з прийняттям Указу Президента України "Про деякі зміни в оподаткуванні" від 7 серпня 1998 року № 857/98 [394] (Указ № 857/98) порядок відшкодування суттєво змінився. З цього періоду часу від'ємне значення стало зараховуватись у погашення заборгованості, що виникла у минулих звітних періодах, а за її відсутності – у зменшення податкових зобов'язань протягом трьох наступних. Безперечно, що вищенаведена норма указу мала принципове значення як для бюджету, так і для сільськогосподарських підприємств – платників ПДВ. По-перше, доцільність її запровадження для бюджету обумовлювалась тим, що до набрання нею чинності платник ПДВ міг вимагати повернення коштів на поточний рахунок навіть за наявності у нього податкового боргу за минулі звітні періоди, оскільки за Законом № 168/97 [423] вони не могли зменшуватись за рахунок бюджетного відшкодування.

По-друге, з точки зору сільськогосподарського товаровиробника, зарахування податкового кредиту у рахунок заборгованості минулих періодів дозволяло зменшити борги перед державою, не вилучаючи для цього з обороту додаткові грошові ресурси. Адже, саме з цього часу сільськогосподарські

підприємства змогли нарешті уникнути нарахування пені на величину від'ємної різниці ПДВ за наявності податкової заборгованості за минулі звітні періоди.

Проте Указом № 857/98 [394] значно продовжувався термін повернення коштів на поточний рахунок платника ПДВ. Так, згідно норм указу, якщо сума від'ємного значення податку не погашається сумами податкових зобов'язань, що виникли протягом трьох наступних звітних періодів, така сума підлягає відшкодуванню з Державного бюджету України на умовах, визначених законодавством, протягом місяця, що настає після подання декларації за третій звітний період після виникнення від'ємного значення [394]. Звісно, за таких умов відшкодування податкового кредиту сільгоспвиробники могли отримати кошти на поточний рахунок через 90-120 днів. Очевидно, що за продовженого терміну такі зміни значно ускладнювали ситуацію для сільськогосподарських підприємств, оскільки, з одного боку, існували особливості аграрного виробництва, яке потребує авансування коштів, а з іншого – вони ще й відволікались на значний термін у складі податкового кредиту з ПДВ.

Зауважимо, що ця зміна не стосувалась операцій з продажу товарів (робіт, послуг), що оподатковувались за нульовою ставкою, яка, у більшості випадків, застосовувалась за операціями з продажу переробним підприємствам молока та м'яса у живій вазі, а також з реалізації продукції на експорт. Для цього передбачався окремий порядок визначення частки бюджетного відшкодування, яке сільгоспвиробник міг отримати й надалі протягом місяця, що настав після подання декларації за звітний період, у якому були здійснені такі операції.

Нововведенням стало й те, що за рішенням платника сума бюджетного відшкодування могла повністю або частково зараховуватись у рахунок платежів з ПДВ або інших податків, зборів (обов'язкових платежів), які зараховувались до Державного бюджету України. Останнє принципово відрізняло Указ № 857/98 [394] від положень Закону № 168/97 [423], в якому прямо зазначалось, що здійснення відшкодування шляхом зменшення платежів за іншими податками, зборами (обов'язковими платежами) не дозволяється. Очевидно, що в умовах кризи платежів запропонований порядок значно покращував стан розрахунків сільгоспвиробників з бюджетом.

Не менш симптоматичним є й сам механізм зарахування ПДВ на окремі рахунки, які введено з метою підтримки сільгоспвиробників (рис. 4.6).

Адже з його запровадженням суттєво змінився порядок відшкодування податкового кредиту для аграрних підприємств. Так, за чинних нормативних актів, господарства, які реалізують молоко, худобу, птицю, вовну, а також молочну продукцію та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, суму ПДВ, визначену за окремою декларацією (Декларація № 1), до бюджету не сплачують, а перераховують його на окремий рахунок, відкритий в установі банку, що передбачено Постановою Кабінету Міністрів України "Про Порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі" від 12 травня 1999 року № 805 [428] (ПКМУ № 805). Зазначені суми податку спрямовуються на підтримку власного виробництва продукції тваринництва та птахівництва, придбання приладів і реактивів, необхідних для визначення

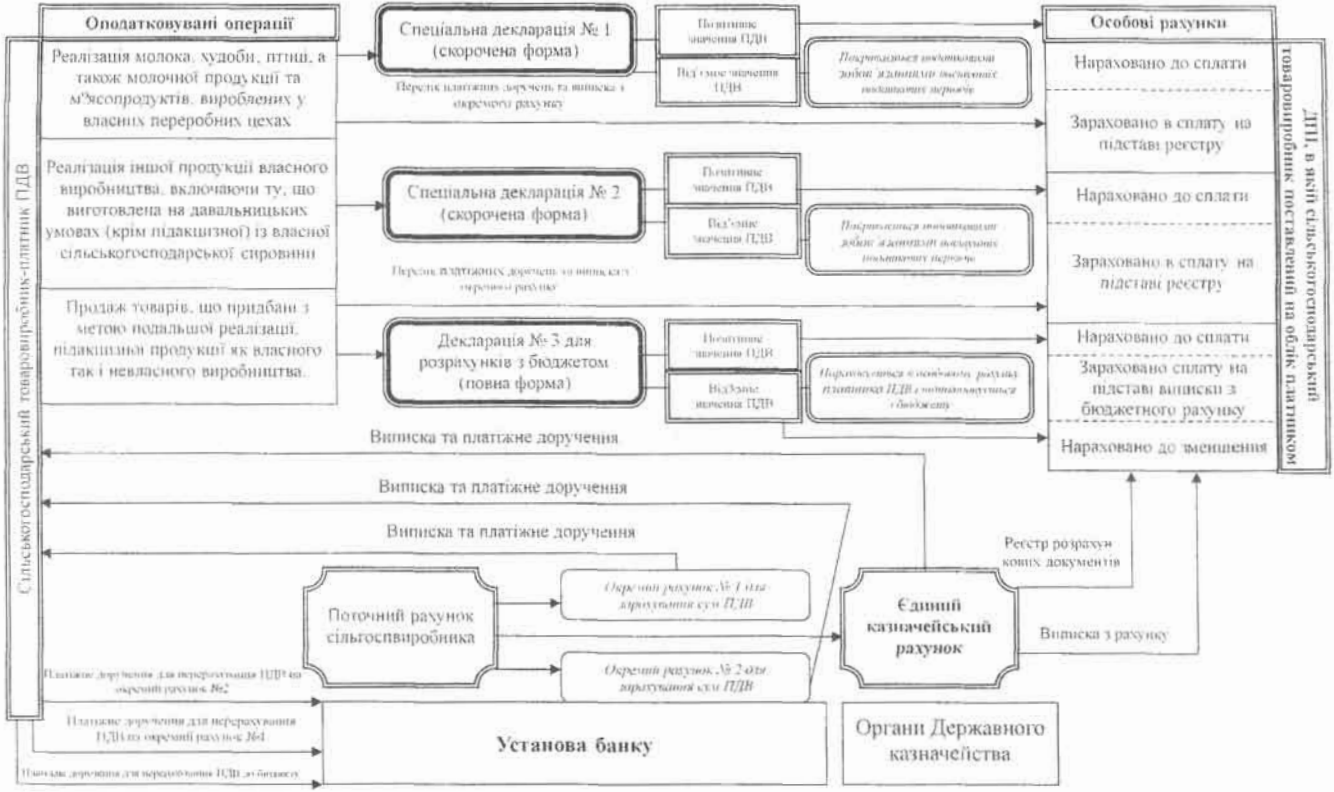


Рис. 4.6. Схема зарахування ПДВ на окремі рахунки сільгоспвиробників та до бюджету

Примітка. Розроблено автором.

показників якості молока і виготовлених з нього продуктів, фільтрувальних матеріалів, холодильного обладнання та доїльних установок у разі неналежного забезпечення ними сільськогосподарських підприємств. Майже аналогічний порядок діє і при реалізації іншої продукції власного виробництва (робіт, послуг), включаючи і ту, що виготовлена на давальницьких умовах (крім підакцизної) із власної сільськогосподарської сировини.

Тож суми податку, що визначені за іншою спеціальною декларацією (Декларація № 2), також залишаються у сільгоспвиробників і використовуються ними на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. Для обліку цих коштів господарства використовують ще один окремий рахунок, який передбачений Постановою Кабінету Міністрів України "Про порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками – платниками податку на додану вартість щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини" від 26 лютого 1999 року № 271 [426] (ПКМУ № 271).

Отже, відкриті в установах банків два окремі рахунки використовуються сільськогосподарськими товаровиробниками для зарахування сум ПДВ, перерахованих з їх поточних рахунків. Особливістю цих розрахунків є те, що зараховані банками кошти на окремі рахунки повинні використовуватись сільгоспвиробниками лише за цільовим призначенням. В іншому випадку вони можуть бути вилучені до Державного бюджету.

Тут необхідно зазначити, що на початку запровадження двох окремих рахунків з ПДВ сільськогосподарські товаровиробники не одразу дотримувались послідовності у зарахуванні коштів. Найхарактерніше це відчувалось у тому, що такий механізм спочатку не спрацьовував. По суті, кошти залишались в господарствах і використовувались ними за призначенням, але не з окремих рахунків, а з поточних.

Із даних табл. 4.19 видно, що у 1999 р. частка сплачених сум ПДВ на окремі рахунки сільгоспвиробників Хмельницької області становила лише 0,65 % від його середньомісячних нарахувань. Причому, у 2000 р. рівень сплати податку на окремі рахунки став ще меншим і склав уже 0,02 %. Як наслідок, у сільськогосподарських підприємствах темп зростання недоїмки порівняно з 1999 р. зріс до 166,47 %. Звертає на себе увагу й те, що в 1999-2000 рр. з 1 грн. ПДВ, нарахованого для зарахування на окремі рахунки, несплаченими залишались 99 коп.

Починаючи з 2001 р., ситуація зі сплатою ПДВ на окремі рахунки значно покращилась, але досягти стовідсоткового перерахування коштів на окремі рахунки так і не вдалось. Але якщо взяти до уваги те, що вони використовуються для потреб сільгоспвиробників, то є всі підстави сподіватись на підвищення його рівня. Адже за діючого порядку нарахування та сплати ПДВ сільгоспвиробники мають можливість реально відчути перевагу окремих рахунків. По суті, останні є недоступними для інших операцій, окрім цільового використання коштів. І лише у випадку використання їх не за призначенням спрацьовує механізм санкцій щодо їх вилучення до Державного бюджету.

Таблиця 4.19

Розрахунки сільгоспвиробників Хмельницької області з ПДВ в умовах використання окремих рахунків у 1999-2006 рр. (тис. грн.)

Показники	Роки							
	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Середньомісячні нарахування ПДВ на окремі рахунки	2 387,9	3 950,0	3 216,8	2 511,6	3 564,0	2 609,5	3 894,2	2 398,2
Середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки	15,6	0,95	586,2	2 156,0	2 560,1	1 848,9	3 599,0	1 979,3
Частка середньомісячної сплати у нарахованому податку, %	0,65	0,02	18,22	85,84	71,83	70,9	92,4	82,5
Середньомісячна недоїмка	2 372,3	3 949,1	2 630,6	355,6	1 003,9	760,6	295,2	418,9
Темп зростання (зменшення) недоїмки, %	–	166,47	66,61	13,52	282,3	75,8	38,8	141,9
Припадає недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн.	0,99	0,99	0,82	0,14	0,28	0,29	0,08	0,17

Примітка. Складено та розраховано автором за даними [228; 494, с. 28].

Тут також необхідно зазначити, що саме завдяки запровадженню відповідальності за неперерахування ПДВ на окремі рахунки вдалось підвищити рівень його сплати. Зрозуміло, що у цьому процесі, крім суб'єктивних причин, були й об'єктивні, які впливали на надходження коштів. Серед головних з них необхідно виділити такі.

По-перше, окремі рахунки ПДВ можуть успішно використовуватись тоді, коли поряд із регулярним зарахуванням на них коштів діє такий же і на постійній основі порядок бюджетного відшкодування дебетового сальдо. Тому, на нашу думку, терміни відшкодування ПДВ мають, якщо не збігатися зі строками його сплати, то хоча б не перевищувати їх. Тобто, якщо для платника встановлено щомісячний звітний період, то й відшкодування ПДВ має проводитись за такий же термін. Цього важко досягти, особливо в умовах недостатності фінансових ресурсів, але зробити це необхідно. Тут має бути зрозуміло всім, що постійне збільшення періодів відшкодування ПДВ приводить лише до накопичення бюджетної заборгованості. І тоді складається парадоксальна ситуація, за якої створюється дефіцит бюджетних коштів для відшкодування, який неможливо ліквідувати за допомогою самих платників цього податку. Саме так сталося в Україні, коли залишки невідшкодованих сум ПДВ, за підрахунками спеціалістів ДПА України, щорічно збільшувались майже на 2 млрд. грн. [189].

По-друге, не менш важливою причиною несвоєчасного зарахування ПДВ на окремі рахунки сільгоспвиробників є недостатність оборотних коштів взагалі та грошових ресурсів на поточних рахунках зокрема. Очевидно, що за достатньої кількості грошей сільгоспвиробники могли б успішно розраховуватись з кредиторами за будь-якими операціями. У той же час перераховані кошти на окремі рахунки могли б також за першої потреби бути залученими для цільового використання, як того вимагають ПКМУ № 805 [428] і ПКМУ № 271 [426]. Навіть за умови, що господарствам в якомусь

періоді не потрібно було б цього робити (через достатність ресурсів тощо), гроші могли б бути не задіяними зі спеціальних рахунків. За такого порядку негативний вплив на сільгоспвиробника був би мінімізований. Але в умовах дефіциту грошових ресурсів аграрії вимушені затримувати суми ПДВ, нараховані для зарахування на окремі рахунки, оскільки, крім цільового їх *використання, їм необхідно розраховуватися й за іншими операціями.*

Звертає на себе увагу й те, що для підвищення відповідальності сільгоспвиробників за своєчасне перерахування коштів на спеціальні рахунки передбачались фінансові санкції, які нараховувались в аналогічному порядку як і за порушення у розрахунках з бюджетом. І лише у 2002 р. листом Державної податкової адміністрації України від 17.05.2002 р. № 8006/7/15-1117 [229] даний порядок було скасовано, що відповідало логіці побудови податкових відносин.

Тому, виходячи з вище наведеного, вважаємо, що збільшити надходження ПДВ на окремі рахунки сільгоспвиробників та ліквідувати недоїмку на них можливо не лише з допомогою фінансових санкцій, але й за рахунок зняття окремих обмежень щодо використання коштів сільгоспвиробниками. Тут важливо зрозуміти, що використання фінансових санкцій має бути інструментом, який застосовується лише тоді, коли не спрацювали попередні всі. Треба зважувати й на те, що винайти механізм застосування фінансових санкцій з досконалою структурою контролюючих органів набагато легше, ніж запровадити пом'якшувальні важелі впливу на сільськогосподарських товаровиробників, яких вони потребують найбільше. Звісно, що, запроваджуючи окремі рахунки з ПДВ, їх ініціатори повинні були обґрунтовувати, що ці кошти мають використовуватись за цільовим призначенням. Однак за майже десятирічний термін використання окремих рахунків накопичено певний досвід, який вимагає удосконалення порядку використання ПДВ.

Варто зазначити, що набутий досвід з використання окремих рахунків сільгоспвиробниками міг знайти своє застосування й для інших операцій. Виняток складав лише сам порядок використання коштів та деякі інші характерні для даного податку особливості. Йдеться про Указ Президента України "Про окремі поточні рахунки для справляння податку на додану вартість та обороту коштів податку" від 1 березня 2004 р. № 259 [414] (Указ № 259) та спільну постанову уряду й НБУ "*Деякі питання, пов'язані із* справлянням податку на додану вартість" від 23 березня 2004 р. № 359 [127], якими передбачалось запровадити ПДВ-рахунки. Із змісту цих та й інших нормативних актів стало зрозуміло, що для сільськогосподарських підприємств, крім двох окремих рахунків, необхідно буде відкривати ще один для сплати ПДВ. Останнє принципово змінювало порядок використання сільгоспвиробниками двох окремих рахунків, передбачених ПКМУ № 805 [428] і ПКМУ № 271 [426]. Зокрема, у листі ДПА України від 5 квітня 2004 р. № 5817/7/15-2417 [234] зазначалось, що суми податку на два окремі рахунки повинні зараховуватись "виключно з ПДВ-рахунку". Складалось враження, що такий порядок не матиме суттєвого значення для сільгоспвиробників. Але це лише на перший погляд. Більш детальний аналіз дозволяє зробити висновок, що сума цільового використання ПДВ, як це передбачено ПКМУ № 805 [428]

і ПКМУ № 271 [426], була б значно зменшена. Можна припустити, що саме з цих причин Указ № 259 [414] було скасовано, а сільськогосподарські підприємства й надалі стали використовувати два окремі рахунки, як це передбачалось до його опублікування.

Однак, якщо порядок зарахування ПДВ на окремі рахунки та його використання не викликає особливих заперечень (хоч і потребує свого удосконалення), то питання відшкодування податкового кредиту є неоднозначним. Особливо це стосується операцій з поставки молока та худоби живою вагою переробним підприємствам, що регулюється ПКМУ № 805 [428]. Так, після набрання її чинності відповідно до листа ДПА України за № 8837/7/16-1121 від 18 червня 1999 р. [230] такі операції відносились до спеціальної Декларації № 1, а відшкодування податкового кредиту покривалось податковими зобов'язаннями наступних податкових періодів. Хоча, як це було очевидно зі змісту урядового документа, такі операції повинні були відноситись до загальної Декларації № 3, а його повернення мало здійснюватись за рахунок коштів бюджету. І лише через півроку на підставі висновку Міністерства юстиції України від 11.11.99 р. № 30-9-4613 та листа ДПА України від 24.12.99 р. № 19461/7/16-1121 [232] дане положення було приведено у відповідність до постанови. Але, як показує аналіз, наступні дії уряду засвідчують, що у цій справі перевагу було знову віддано бюджету. Адже, з набранням із 11 квітня 2007 р. чинності ПКМУ № 596 від 28 березня 2007 р. [374], якою скасовано пункт 2 ПКМУ № 805 [428], залишок податкового кредиту за операціями з поставок молока та худоби переробним підприємствам вже передбачено покривати податковими зобов'язаннями наступних податкових періодів. Тобто, у даному випадку, навіть за умови, що для таких операцій передбачено нульову ставку, фактичного відшкодування грошовими коштами не відбувається. На практиці це означає, що на таку ж суму мають збільшитись надходження коштів до бюджету, обчислені за Декларацією № 3.

Слід зазначити, що із посиленням негативного впливу невідшкодованих коштів урядом неодноразово робилась спроба врегулювати дану проблему шляхом проведення взаємозаліків. Так, відповідно до прийнятої у той час постанови Кабінету Міністрів України "Про деякі питання відшкодування сум податку на додану вартість та впорядкування розрахунків з бюджетом" від 7 грудня 1999 р. № 2215 [395], відшкодування податку у частині, що належить зарахуванню на поточний рахунок, могло проводитись: 1) у рахунок погашення заборгованості кредитора (кредиторів) платника податку з платежів до державного бюджету; 2) у рахунок погашення платнику податку наданих йому або його кредитору (кредиторам) кредитів, залучених під гарантії держави, та бюджетних позичок, не сплачених на дату проведення відшкодування; 3) за рахунок майна іншого платника податків, що перебуває у податковій заставі.

Наступною постановою Кабінету Міністрів України "Про впорядкування відшкодування податку на додану вартість та розрахунків з бюджетом" від 26 вересня 2001 року № 1270 [382] скасовується попередній і запроваджується новий порядок відшкодування ПДВ, який визначався Державним казначейством. За його умовами платникам ПДВ (з одного боку, боржнику

перед бюджетом, а з іншого – одержувачу бюджетного відшкодування) необхідно було пройти складну процедуру з підписанням протоколів у відділеннях казначейства та податкової служби на місцевому рівні, а то й у центральних органах цих служб, у разі проведення взаєморозрахунків понад 300 тис. грн. Причому, цей процес ще більше ускладнився, починаючи з жовтня 2003 р., коли своїм листом за № 02-06/338-8733 від 10.10.2003 р. Державне казначейство України зобов'язало платників ПДВ погоджувати з ним протоколи взаєморозрахунків на будь-яку суму [523, с. 196]. Очевидно, що за такого порядку зменшувалась корисність бюджетного відшкодування та створювались додаткові незручності для платників ПДВ. Можна припустити, що його ініціатори намагались у першу чергу зосередити в одній структурі, зокрема в особі Державного казначейства України, жорсткий контроль за правильністю проведення бюджетного відшкодування, а з іншого боку – стримати цей процес.

Ще одним заходом із зменшення невідшкодованих сум ПДВ у законодавчо встановлені терміни на поточні рахунки платникам стало запровадження облігацій внутрішньої державної позики. Тож на виконання статті 12 Закону України "Про Державний бюджет України на 2004 рік" № 1344-IV [389] урядом приймається Постанова Кабінету Міністрів України "Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для погашення простроченої бюджетної заборгованості з податку на додану вартість" від 25 грудня 2003 р. № 2014 [359], якою затверджувались "Основні умови випуску облігацій внутрішньої державної позики для погашення простроченої бюджетної заборгованості з податку на додану вартість" та окремий "Порядок випуску, обігу, погашення облігацій внутрішньої державної позики із строком обігу п'ять років" (ОВДП).

Відповідно до зазначених документів, відшкодування бюджетної заборгованості з ПДВ проводилось за тими сумами, які утворились станом на 1 листопада 2003 р. і залишились невідшкодованим до 1 січня 2004 р. Причому, величина простроченої бюджетної заборгованості встановлювалась урядом і відповідала загальному обсягу емісії облігацій у сумі 1 926 млн. грн. Номінальна вартість однієї облігації становить одну тисячу гривень, на яку нараховується дохід (на рівні 120 % облікової ставки Національного банку).

Очевидно, що для сільськогосподарських підприємств, які сплачували ПДВ на два спеціальні рахунки, такий механізм відшкодування не діяв. І лише за іншими операціями, з яких цей податок нараховувався до бюджету (Декларація № 3), сільськогосподарські товаровиробники мали право на одержання ОВДП. Так, за нашими підрахунками, із 455 сільськогосподарських підприємств Хмельницької області, які сплачували у 2004 році ПДВ за спеціальним режимом оподаткування, лише один платник мав можливість провести бюджетне відшкодування за допомогою цього порядку. Частка його простроченої бюджетної заборгованості складала біля 2 % від загальної суми, на яку оформлялись облігації в області.

Однак, незважаючи на активні дії з боку держави щодо зменшення простроченої бюджетної заборгованості з ПДВ за рахунок ОВДП, серед платників це нововведення сприймалось неоднозначно. Таку позицію зрозуміти

можна. Адже, по суті, ініціатори цього заходу знову вдались до випробуваного способу, оскільки механізм бюджетного відшкодування не удосконалювався, а лише збільшувався термін повернення коштів. Причому, він складав уже не 30 днів, як це передбачалось для експортерів, і навіть не 90-120 днів, які встановлювались для інших суб'єктів, а цілих п'ять років (після закінчення яких остаточно погашались облігації внутрішньої державної позики). Такі дії з боку державних органів влади змушували платників ПДВ вживати відповідних заходів. Зрозуміло, що, одержавши інформацію про запровадження ОВДП, останні протягом листопада-грудня 2003 року внесли зміни до податкових декларацій та змінили напрями бюджетного відшкодування, зокрема, спрямувавши його у рахунок майбутніх платежів. Це надавало їм можливість набагато скоріше скористатись коштами, ніж пропонувалось державою. Можна констатувати, що у цій ситуації якнайкраще проявилась теорія раціональних очікувань, яка у цей час знайшла своє практичне застосування.

Тут доцільно зауважити, що подібна практика зменшення прострочених заборгованостей з боку держави стала проводитись і протягом 2004 року. У цей час Законом України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2004 рік" від 17 червня 2004 року № 1801-IV [366] та Постановою Кабінету Міністрів України "Деякі питання випуску облігацій внутрішньої державної позики для погашення простроченої бюджетної заборгованості з податку на додану вартість" від 10 серпня 2004 року № 1036 [126] запроваджуються облігацій II-ї серії. Причому, якщо попереднім урядовим документом передбачався обсяг емісії (1926 млн. грн.), то у новому нормативному акті ця величина визначалась на підставі реєстрів платників, які мали прострочену бюджетну заборгованість з ПДВ до 1 червня 2004 року та яка була невідшкодована до 1 липня цього ж року. Її сукупний розмір (за даними інвентаризації) на зазначену дату склав 830 млн. грн. [417, с. 37]. За нашими підрахунками, за відсутності ОВДП, у кінці 2004 року з Державного бюджету України необхідно було повертати прострочену заборгованість з ПДВ разом із нарахованою пенею 2970,5 млн. грн. (табл. 4.20). Фактично у цьому ж періоді (після введення облігацій) держава мала повернути лише 765,7 млн. грн. Решту коштів (разом із купонним доходом) необхідно повертати лише протягом 2005-2009 рр.

Очевидно, що з позиції бюджету запровадження ОВДП можна вважати вдалим тимчасовим заходом. Залишається лише правильно використати термін у 5 років, на який випущено облігації. Для цього, на нашу думку, на практиці потрібно відмовитись від поняття простроченої бюджетної заборгованості, яку взагалі не доцільно допускати. І тоді держава не витрачатиме кошти на виплату пені та купонного доходу за облігаціями. Зараз уже мають зрозуміти всі, хто причетний до бюджетного відшкодування ПДВ, що цей механізм може успішно реалізовуватись у законодавчо встановлені терміни. Усі інші заходи лише відкладають заборгованість на майбутнє та не сприяють зменшенню внутрішнього Державного боргу країни.

Таблиця 4.20

Порівняльний аналіз зменшення простроченої бюджетної заборгованості з ПДВ перед платниками України у 2004 році за рахунок ОВДП, (млн. грн.)

Алгоритм розрахунку	2004 р.			2005-2009 рр. (прогноз)
	Облігації I серії	Облігації II серії	Разом за облігаціями I і II серії	Разом за облігаціями I і II серії
1. Розмір купонного платежу	174,3	40,2	214,5	595,3
2. Виплата основного боргу	385,2	166,0	551,2	2 204,8
3. Разом (ряд. 1 + ряд. 2)	559,5	206,2	765,7	2 800,1
4. Сума простроченої бюджетної заборгованості на початок року (періоду)	1 926	830	2756	–
5. Розмір пені, умовно нарахованої на прострочену бюджетну заборгованість (для облігацій I серії з 01.01.04 р.; для облігацій II серії з 01.07.04 р.)	174,3	40,2	214,5	–
6. Разом (ряд. 4 + ряд. 5)	2 100,3	870,2	2 970,5	–
7. Відхилення + (ряд. 6 – ряд. 3)	1 540,8	664,0	2 204,8	-2 800,1

Примітка. Складено та розраховано автором за даними [417, с. 37].

Причому, з іншої точки зору, запропонований захід з боку держави поставив у гірше становище податкоплатників. Адже невідшкодовані вчасно суми ще на більш тривалий термін відволікають обігові кошти, що не сприяє нарощуванню обсягів виробництва, а відтак породжує інші негативні наслідки, очевидні з цього процесу. Тому виникає закономірне запитання: яким чином та з яких причин платник ПДВ, маючи право на бюджетне відшкодування коштами, погоджується на придбання облігацій, які дають йому право отримати їх лише протягом п'яти років? З теоретичної та практичної точки зору таке рішення зрозуміти важко. Хоча з чисто юридичного погляду це не викликає ніяких сумнівів та заперечень. Проте і відмова від нього також мала б правове підґрунтя. Адже, у Законі № 168/97 [423] й надалі існує санкція (пеня) за допущення простроченої бюджетної заборгованості. Вважаємо, що тут скоріш за все простежується психологічна та юридична непідготовленість податкоплатників.

Загалом із вищенаведеного очевидно, що відшкодування простроченої бюджетної заборгованості з ПДВ за рахунок ОВДП до кінця не враховувало інтереси платників. Так, погодившись на їх оформлення, останні, по суті, відмовлялись від належної їм суми податку у 2004 р., а також можливості отримати пеню. Причому, навіть оформивши їх із строком обігу у п'ять років, вони залишались уже у програші, порівняно з іншими суб'єктами, які на цій операції без особливих зусиль могли одержати ще й певний дохід. Адже поява облігацій на ринку цінних паперів стає об'єктом купівлі для осіб, які мають можливість їх придбати навіть з певним дисконтом, не будучи й платниками податку. В одному випадку їм сприяла складна ситуація, у якій опинились платники ПДВ, погодившись на одержання ОВДП. З іншого боку, цей процес

заохочувала держава, яка, не провівши вчасно бюджетного відшкодування, створила умови для одержання доходу учасникам фінансового ринку за рахунок операцій з бюджетними коштами. По суті, остання надала перевагу для одних осіб з одночасним її зменшенням для інших. Це стосується, насамперед, порядку визначення купонного платежу за облігаціями, який суттєво не відрізнявся від нарахування пені. Різниця полягає лише у тому, що цей дохід уже одержуватиме фінансовий посередник, а не безпосередньо платник ПДВ. Необхідно пам'ятати й те, що з запровадженням такого механізму означену вище проблему вдалось розв'язати лише частково. Та й, як свідчать результати аналізу, її розв'язання коштувало бюджету біля 21,6 % від простроченої бюджетної заборгованості з ПДВ.

Отож, як очевидно із проведеного аналізу, успішне функціонування механізму бюджетного відшкодування ПДВ можливе за наявності належного фінансового контролю та взаємодії між органами державної виконавчої влади, які за своїми функціональними обов'язками мають безпосереднє відношення до вирішення цього питання. У цьому напрямі в Україні уже зроблено немало на рівні уряду, податкової служби та інших органів, що здійснюють фінансовий контроль. Причому всі ці заходи знайшли своє законодавче закріплення, у тому числі й у Законі України "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України" від 25 березня 2005 року № 2505-IV [367]. Так, відповідно до вказаного закону, бюджетному відшкодуванню підлягає частина від'ємного значення, яка дорівнює сумі податку, фактично сплаченій одержувачем товарів (послуг) у попередньому податковому періоді постачальникам таких товарів (послуг). Інша його сума, яка з якихось причин залишилась неоплаченою, відноситься до податкового кредиту наступного податкового періоду.

Отже, для одержання бюджетного відшкодування у грошовій формі платник ПДВ повинен витримати дві основні вимоги: по-перше, він має провести фактичну сплату податку у складі ціни товарів (послуг), одержаної від постачальника; по-друге, після виникнення від'ємного значення у наступному податковому періоді у нього виникатиме право на одержання бюджетного відшкодування.

Проте мати право і фактично отримати бюджетне відшкодування далеко не одне і теж. Навіть за умови дотримання усіх строків платник ПДВ не зміг би через 90 днів отримати кошти з бюджету. Причиною цьому була нечітка норма, зазначена у статті 7 п. 7.7 пп. 5, якою передбачалось, що податковий орган зобов'язаний надавати органу державного казначейства висновок із зазначенням суми, яка підлягає відшкодуванню з бюджету, включаючи випадки, коли за результатами перевірок вона визнана недостовірною [367]. Із наведеного очевидно, що це було б одним із найбільш стримуючих чинників бюджетного відшкодування, оскільки законодавець не вказав у законі термін, в який висновок мав бути направлений до Державного казначейства. І лише з прийняттям Закону України "Про внесення змін до деяких законів України" від 3 червня 2005 року № 2642-IV [309, с. 10-13] його було передбачено. Залишається лише здогадуватись з яких причин цього не відбулось одразу.

Очевидно, що після дотримання усіх зазначених вимог платник податку зможе вчасно отримати бюджетне відшкодування. Однак на практиці може скластись ситуація, коли вказана перевірка вчасно не закінчена через причини, які не залежать від державної податкової інспекції. Так, перевіряючи контрагентів шляхом зустрічних перевірок, з якими платник ПДВ мав відносини з придбання товарів, може бути виявлено факт їх тимчасової відсутності, що стане причиною несвоєчасного бюджетного відшкодування. Тому для упередження зазначеного у чинному законі, на нашу думку, доцільно передбачити, що такий висновок може подаватись і на часткову суму, яка підтверджена перевіркою податкового органу протягом 5 днів після закінчення перевірки. Вважаємо, що така несуттєва зміна дозволить дисциплінувати контролюючі органи, які причетні до повернення коштів із бюджету.

Отже, з прийняттям зазначених вище змін платник податку зможе реально мати можливість відшкодувати навіть частину суми ПДВ, не очікуючи закінчення перевірок усіх суб'єктів, які надали йому податкові накладні. Та й контролюючі органи не стримуватимуть механізм бюджетного відшкодування, а матимуть більше часу зосередити увагу на якості цих перевірок.

4.5. *Спрощена система оподаткування малого* підприємництва у сільському господарстві

Криза неплатежів між підприємствами різних галузей національної економіки у середині та другій половині 90-х років XX ст., як уже зазначалось, стала неминучим наслідком зменшення надходження платежів до бюджетів та державних цільових фондів. Тому головною передумовою розв'язання *гострих бюджетних проблем оптимізації податкових відносин* між податкоплатниками та державою слід вважати радикальні зміни, які відбулись у системі оподаткування у напрямку зменшення кількості податків і зборів (обов'язкових платежів) для окремих суб'єктів господарювання.

У цьому зв'язку важливу роль щодо законодавчого забезпечення подальших змін відіграли Укази Президента України з економічних питань, не врегульованих на той час законами. Нагадаємо, що глава держави мав право їх видавати протягом трьох років після набуття чинності Конституції України, прийнятої на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. Тож, як відомо, дані законодавчі акти набирали чинність у порядку, передбаченому пунктом 4 розділу XV "Перехідні положення" Конституції України і діяли до того часу, доки не вводився у дію закон, прийнятий парламентом з метою урегулювання даного питання.

Як вказано нами вище, саме у зазначеній черговості приймались законодавчі акти, які регулюють дію фіксованого сільськогосподарського податку. Останнє особливо важливо, оскільки, як показала практика, така послідовність у встановленні податків не завжди дотримувалась. Це у повній мірі стосується запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, яке відбулось у нашій державі з

набранням чинності Указу Президента України "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 3 липня 1998 року № 727/98 [442] (Указ № 727/98). Адже, виходячи з вимог Конституції України, після його прийняття Верховній Раді України необхідно було приймати відповідний закон, який став би законодавчою основою спрощеної системи оподаткування з одночасним внесенням змін до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 року № 77/97-ВР [381] (Закон № 77/97-ВР) щодо включення єдиного податку до переліку загальнодержавних або місцевих податків і зборів. Варто зазначити, що такий законопроект все ж таки розглядався парламентом нашої країни у першому та другому читаннях, але він так і не був прийнятий. Тому основним законодавчим документом, який регулював сплату єдиного податку в Україні з 1 січня 1999 р., став Указ № 727/98 [442], до якого пізніше стали вноситись відповідні зміни, якими, по суті, його було викладено у новій редакції.

Звісно, що за дотримання наведеного вище порядку прийняття нормативно-правових актів можливо було б передбачити загальновстановлені законодавчі умови для єдиного податку, які властиві для інших платежів. Адже він, по суті, є одним із тих, який не введено до переліку загальнодержавних чи місцевих податків і зборів, затверджених у нашій країні законодавчо у Законі № 77/97-ВР [381]. Це має принципове значення як з теоретичної, так і з практичної точок зору. Мабуть, цей факт неможливо заперечувати, оскільки навіть теоретично важко провести його класифікацію за ознакою державних структур, що встановлюють податки, яка, як відомо, поділяється на дві окремі підгрупи: перша – загальнодержавні податки та збори; друга – місцеві податки і збори. Хоча, враховуючи порядок запровадження даного податку у нашій країні, а також особливості зарахування коштів, сплачених, зокрема юридичними особами до державних централізованих фондів фінансових ресурсів (Державного та місцевого бюджетів відповідно 20 та 23 %; Пенсійного фонду України – 42 % і на обов'язкове соціальне страхування – 15 %) та фізичними особами (до місцевого бюджету – 43 %; до Пенсійного фонду України – 42 % і на обов'язкове соціальне страхування – 15 %), можна зробити припущення, що ініціатори цього заходу передбачали включити його до групи загальнодержавних платежів.

Проте, як зазначено вище, дана ідея через невнесення змін до Закону № 77/97-ВР [381] не знайшла свого законодавчого підтвердження. Тут можна лише здогадуватись, з яких причин до вказаного закону так і не були внесені зміни. І це за умови, що спрощена система оподаткування, обліку та звітності у нашій країні функціонує вже не один рік.

Слід зазначити, що з набуттям Указом № 727/98 [442] статусу основного законодавчого акта, яким регулюється спрощена система оподаткування обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва, майже усі наступні зміни на початку її функціонування також передбачались відповідними указами Президента України. Так, після запровадження з 1 січня 1999 року єдиного податку стало очевидно, що окремі його складові потребують удосконалення. Зрозуміло, що виправити це становище мав би відповідний закон, який, як нами

вже вказано, так і не був прийнятий парламентом нашої держави. Тож через півроку до Указу № 727/98 [442] вносяться зміни Указом Президента України "Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року № 727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва" від 28 червня 1999 року № 746/99 [377] (далі Указ № 746/99), *якими суттєво змінено редакцію попереднього документа.*

Характерною відмінністю між двома Указами Президента України, якими регулюється спрощена система оподаткування, стали й деякі критерії, за дотримання яких юридичні та фізичні особи можуть перейти на сплату єдиного податку або повернутись до загальнодержавної системи оподаткування (табл. 4.21). Останнє мало особливо важливе значення з практичної точки зору діяльності суб'єкта малого підприємництва. Бо, одна річ перейти на сплату єдиного податку на початку створення підприємства і, зовсім інша, – витримати протягом своєї діяльності такі обмежувальні критерії, які були передбачені, зокрема Указом № 746/99 [377]. Йдеться про суму виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а також середньооблікову чисельність працівників.

Тож, як видно із даних табл. 4.21, за розглянутими критеріями суб'єкти спрощеної системи оподаткування були поставлені в однакові умови, що могло суттєво стримувати ініціативу малих підприємств та змушувало б їх шукати і використовувати інші форми реалізації виробничих та комерційних інтересів. Причому, якщо за Указом № 727/98 [442] для такого пошуку у платника могло бути достатньо часу (за нашими підрахунками до 9 місяців), оскільки він міг перейти на загальну систему оподаткування з наступного року, то в умовах дії Указу № 746/99 [377] таку зміну способу розрахунків з державою йому потрібно було зробити вже з наступного кварталу. Це мало важливе значення з фіскальної точки зору, оскільки безпосередньо впливало на надходження коштів до бюджету. Адже, у першому випадку, суб'єкт малого підприємництва, діяльність якого не відповідала встановленим критеріям, міг сплачувати єдиний податок протягом 9 місяців, після того як він це виявив (по закінченні першого кварталу), не проводячи при цьому ніяких перерахунків. На нашу думку, останнє є недоліком не лише для даного податку, але й спеціальної системи оподаткування зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку, на що нами вже наголошено вище. Тож, якщо у першому випадку даний недолік для платників єдиного податку вдалось виправити за рахунок прийняття Указу № 746/99 [377], то для осіб, які не відповідають статусу *сільськогосподарських товаровиробників протягом поточного року, але продовжують* сплачувати у цей же період ФСП, дане питання так і залишилось не врегульованим.

З-поміж інших особливостей, які знайшли своє відображення у цих законодавчих актах, слід відзначити ту кількість податків та зборів (13 відповідно до Указу № 727/98 [442] та 16 з урахуванням певних застережень, згідно Указу № 746/99 [377]), від яких звільнялись платники єдиного податку (табл. 4.22). Звісно, що за цим критерієм спрощена система оподаткування стала набагато привабливішою, з точки зору сільськогосподарських підприємств-платників податків, ніж фіксований сільськогосподарський податок, який, нагадаємо, передбачав скасування дванадцяти податків і зборів (обов'язкових платежів) для сільгоспвиробників.

Таблиця 4.21

Оцінка спрощеної системи оподаткування за Указами Президента України

Критерії оцінки	За Указом № 727/98		За Указом № 746/99	
	Для юридичних осіб	Для фізичних осіб	Для юридичних осіб	Для фізичних осіб
Обсяг виручки від реалізації, тис. грн.	250	250	1 000	500
Середньооблікова чисельність та кількість осіб у трудових відносинах	?10	?10	?50	?10
Спосіб розрахунків за відвантажену продукцію	*Не обмежувався*	*Не обмежувався*	Готівковий та безготівковий	*Не обмежувався*
Ставки єдиного податку	6 % обсягів виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Встановлюються місцевими *радами залежно* від виду діяльності і не можуть становити менше 20 грн. та більше 200 грн. за календарний місяць, а за використання найманих працівників (включаючи й членів сім?ї) ? додатково 50 % за кожну особу	6 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), без урахування акцизного збору, за умови сплати ПДВ 10 % суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за винятком акцизного збору, за умови включення ПДВ до єдиного податку	Встановлюються місцевими *радами залежно* від виду діяльності і не можуть становити менше 20 грн. та більше 200 грн. на місяць, а за використання найманих працівників (включаючи й членів сім?ї) ? додатково 50 % за кожну особу
Рішення платника *про обрання способу* оподаткування	Вибирається один раз і залишається незмінним протягом звітного року	*Не передбачалось*	Може бути прийняте не більше одного разу за календарний рік	Може бути прийняте не більше одного разу за календарний рік
Перехід на загальну систему оподаткування у випадку порушення встановлених вимог	З *наступного* року	З *наступного* року	З наступного звітного періоду (кварталу)	З наступного звітного періоду (кварталу)

Примітка. Складено автором за даними [442; 377].

Однак на початку запровадження єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників він, по суті, не мав особливого значення. Адже, практично одночасно з ним починав функціонувати й спеціально введений для цієї групи податкоплатників фіксований сільськогосподарський податок. Причому, останній, після свого запровадження, став для них навіть набагато зручнішим, ніж єдиний податок. Зокрема, поряд із податковими канікулами (діяли з 1 січня 1999 р. до 1 січня 2001 р.), механізмом дії ФСП не заборонялось проведення бартерних угод,

що у той період часу домінували у структурі розрахункових операцій сільськогосподарських підприємств. Та й на початку його запровадження складалось враження, що цей спеціальний податок призначений саме для сільгоспвиробників та є для них обов'язковим без будь-якої альтернативи вибору інших податків, зокрема єдиного. До того ж, як зазначалось в Указі № 746/99 [377], суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи, які перейшли на спрощену систему оподаткування за єдиним податком, не мають права застосовувати інший спосіб розрахунків за відвантажену продукцію, окрім готівкової та безготівкової форм розрахунків.

Таблиця 4.22

Податки та збори, від яких звільнялись платники єдиного податку на початку його запровадження (1999 р.) в Україні

Види податків та зборів	Згідно Указу № 727/98	Згідно Указу № 746/99
Податок на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів за єдиним податком за ставкою 6 відсотків	–	+
Податок на прибуток підприємств	+	+
Податок на доходи фізичних осіб (для фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності)	+	+
Плата (податок) за землю	+	+
Збір на спеціальне використання природних ресурсів	+	+
Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	+	+
Збір до Державного інноваційного фонду	+	+
Збір на обов'язкове соціальне страхування	+	+
Відрахування та збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України	+	+
Комунальний податок	+	+
Податок на промисел	+	+
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	+	+
Збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг	+	+
Внески до Фонду України соціального захисту інвалідів	+	+
Внески до Державного фонду сприяння зайнятості населення	–	+
Плата за патенти згідно із Законом України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності"	–	+

Примітка. Складено автором за даними [442; 377].

Безперечно, зазначена норма указу у той період часу (й надалі) мала принципове значення для аграрних підприємств, які за встановленими критеріями могли бути віднесеними до платників єдиного податку. Можна припустити, що саме це й стало однією із причин стримування сільськогосподарських товаровиробників від переходу на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності у перші роки його функціонування.

Інший принциповий висновок, який став очевидним із Указу № 746/99 [377], полягав у тому, що на початку набрання ним чинності у сільському господарстві ще функціонували великі аграрні підприємства (колгоспи та радгоспи), які за кількістю працюючих та величиною виручки від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг) не могли бути віднесеними до платників єдиного податку. Адже, відповідно до вимог даного нормативного документа, ними можуть вважатись юридичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, в яких за рік середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб і обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за даний період становить не більше 1 млн. гривень [377]. Тут же зауважимо, що аналогічний підхід до визначення кола платників цього податку передбачено і для фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність без створення юридичної особи. Однак у трудових відносинах з такими суб'єктами підприємництва має перебувати не більше 10 осіб, а обсяг виручки не повинен перевищувати 500 тис. грн. [377]. Отже, це були одні з основних критеріїв, якими на той час встановлювалась гранична межа, що дозволяла відносити юридичних і фізичних осіб до суб'єктів малого підприємництва та була підставою включення їх до категорії податкоплатників за спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності.

Зауважимо, що такий підхід віднесення юридичних осіб до суб'єктів малого підприємництва відповідає світовій практиці, хоча, і це потрібно визнати, універсального поняття ще не існує, незважаючи на спроби науковців різних країн винайти або узагальнити його. Тож у відповідності з тим, для яких цілей використовують дану категорію, в економічній літературі й обґрунтовується її визначення. Найбільш розповсюдженими критеріями у світовій практиці, як і в Україні, є чисельність працюючих, яка коливається в залежності від галузевих особливостей (у сфері послуг, торгівлі, фінансів і страхування вона є найменшою). Проте, на відміну від нашої держави, у деяких країнах також враховується величина обороту, активів та інші показники. Так, у Японії для віднесення до цієї категорії суб'єктів у малому підприємстві має працювати 300 осіб, у США, Німеччині, Франції – 500, Голландії – 100, у Бельгії – 50.

Дещо інші вимоги до таких осіб ставляться на рівні Європейського Союзу, в якому мале та середнє підприємництво поділяється на дуже малі (до 9 працівників), власне малі як такі (10-49 службовців) і середні підприємства (50-249 зайнятих). Поряд з цим для них враховується й розмір товарообігу (менше 40 млн. євро) або загальний баланс (менше 27 млн. євро) та економічна незалежність суб'єкта [104, с. 341].

Звісно, що для функціонуючих в Україні у той період часу сільськогосподарських підприємств дані критерії були частково неприйнятними. Особливо це стосувалось чисельності працівників, які, у більшості господарств, перевищували граничну величину, встановлену в Указі № 746/99 [377]. Проте за сумою одержаної виручки окремі сільгосптоваровиробники вже навіть на початку введення єдиного податку могли бути віднесеними до переліку його платників. Так, за нашими підрахунками, у перший рік його запровадження (1999 р.), із 53 господарств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області, які нами згруповано за сумою виручки, одержаної у 1998 р. від реалізації продукції, включаючи й ПДВ, 40 (або 75,5 %) за даним критерієм мали право обрати для розрахунків з державою спрощену систему оподаткування, обліку та звітності

(табл. 4.23). Але, як очевидно із вищенаведеного, у той час такої необхідності (через запровадження фіксованого сільськогосподарського податку) та можливості (у зв'язку із наявністю великих господарств) для сільськогосподарських підприємств ще не було.

Таблиця 4.23

Оцінка сільгоспвиробників Кам'янець-Подільського району Хмельницької області їх відповідності платникам єдиного податку у період запровадження (1999 р.) спрощеної системи оподаткування (тис. грн.)

Групи господарств за сумою виручки з ПДВ	Кількість господарств у групі		Виручка від реалізації (з ПДВ)		Частка господарства групи, %
	всього	у % до їх кількості	всього	у т. ч. на одне господарство	
До 500	26	49,1	8 608,6	331,1	3,8
501-1 000	14	26,4	13 135,3	938,2	7,1
1 001-1 500	9	16,9	12 741,1	1 415,7	11,1
1 501-2 000	2	3,8	4 440,1	2 220,1	50,0
2 001-2 500	1	1,9	2 470,8	2 470,8	100,0
2 501-3 000	–	–	–	–	–
3 001 і більше	1	1,9	4 004,6	4 004,6	100,0
Усього	53	100,0	45 400,5	856,6	1,9

Примітка. Складено та розраховано автором.

Також необхідно зазначити, що критерії, встановлені для суб'єктів малого підприємництва, зазнали суттєвих змін із прийняттям Закону України "Про державну підтримку малого підприємництва" від 19 жовтня 2000 року № 2063-III [393] (далі Закон № 2063-III), хоча, як показала подальша майже десятирічна практика функціонування єдиного податку, це суттєво не вплинуло на зміни в оподаткуванні малих аграрних підприємств у нашій країні. Так, за незмінної середньооблікової чисельності працюючих, яка не може бути для малого підприємства за звітний період (календарний рік) більшою 50 осіб, вказаним законом значно збільшено обсяг річного валового доходу, який за його вимогами не повинен перевищувати 500 тис. євро.

Причому, з прийняттям вказаного документа у системі оподаткування було створено юридичну колізію, коли у різних законодавчих актах передбачались неоднакові умови для одного і того ж критерію віднесення господарюючого суб'єкта до групи малого підприємництва. Останнє особливо важливо, якщо взяти до уваги те, що саме Закон № 2063-III [393] визначає правові засади державної підтримки розвитку малих форм організації бізнесу.

Тут варто зауважити, що наведений вище підхід визнається та підтримується Державною податковою адміністрацією України, про що, безпосередньо, зазначається у її нормативних актах [400, с. 25]. Причому, серед основних економічних напрямів державного сприяння (поряд із встановленням системи пільг, фінансово-кредитною підтримкою і т. ін.), зазначеним законодавчим актом передбачено й запровадження спрощеної системи

оподаткування, бухгалтерського обліку та звітності. Тому, враховуючи його вимоги, зокрема й те, що всі інші закони та нормативно-правові акти мають діяти у частині, що йому не суперечать, мабуть, правомірно було сподіватись і на збільшення критерію віднесення до платників даного податку (з 1 млн. грн. до 500 тис. євро), передбаченого для юридичних осіб щодо виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Але, як показала подальша практика функціонування єдиного податку, пріоритет у даному питанні все ж таки було надано Указу № 746/99 [377]. Тобто, за Законом № 2063-III [393], для віднесення юридичної особи до суб'єкта малого підприємництва необхідно, щоб обсяг річного валового доходу не перевищував 500 тис. євро (3,5 млн. грн. за курсу 1 євро = 7 грн.). Проте для включення її до списку платників єдиного податку дана величина вже буде надмірною, оскільки згідно із зазначеним указом, виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не повинна перевищувати 1 млн. гривень.

Звісно, з точки зору податкоплатника така позиція, яка, до речі, підтримується Державною податковою адміністрацією України, є дискусійною. По суті, з наведеного очевидно, що не всі суб'єкти малого підприємництва з прийняттям Закону № 2063-III [395] (враховуючи його призначення), з позиції їхнього оподаткування, справжньої державної підтримки так і не отримали. Безумовно, тут ніхто не може стверджувати, що її взагалі немає. Адже, спрощена система оподаткування, обліку та звітності й надалі функціонує відповідно до зазначеного вище указу. Однак, не можна погодитись із тим, що протягом майже 10 років встановлений критерій для юридичних осіб на рівні 1 млн. грн. може в однаковій мірі бути прийнятним для платників, які обрали даний спосіб розрахунків із державою. Особливо, якщо врахувати інфляційні процеси, які стались за цей період часу, що, до речі, не врегульовано в указах Президента України з даного питання. У кінцевому підсумку усе це не сприяє розвитку малого бізнесу, на що також вказують і результати опитування, проведені в інших регіонах нашої країни вітчизняними науковцями Інституту економіки промисловості НАН України [81, с. 104]. Так, за їхніми підрахунками такої точки зору дотримується майже половина респондентів (46 %), а тому окремі підприємці заради розширення свого бізнесу вимушені повертатись до загальної системи оподаткування.

Отже, врегулювати вищезазначене можливо не лише за рахунок негайного внесення змін до Указу № 746/99 [377] (хоча це також необхідно зробити, оскільки він є основним законодавчим актом у спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності), а й за умови застосування даної норми Закону № 2063-III [393] Державною податковою адміністрацією України. Адже, більшість проблем, які виникають на практиці під час справляння єдиного податку, розв'язуються на основі багатьох листів цього податкового відомства, а також роз'яснень ряду інших установ виконавчої влади. Тож, як справедливо зазначає професор Ю. Б. Іванов, вони (листи та роз'яснення – В. С.) сили нормативного акта не мають, не можуть бути використані у судовому розгляді, але використовуються місцевими органами податкової служби [155, с. 42].

Тому до цього часу, на нашу думку, недостатньо обґрунтованим є положення щодо переходу суб'єктів малого підприємництва на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, яке підтримується цим контролюючим органом. Так, у "Методичних рекомендаціях по адмініструванню єдиного податку, що сплачується суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами при застосуванні спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності", надісланих до підвідомчих ДПІ листом від 15 травня 2001 р. № 6153/7/15-1317 [400, с.24-26], зазначається, що із визначених статтею 1 Закону № 2063-III [393] суб'єктів підприємництва на сплату єдиного податку можуть перейти ті юридичні особи, які відповідають вимогам Указу № 746/99 [377]. Тобто, у даному випадку, особа може бути віднесена зазначеним законом до суб'єкта малого підприємництва, і, виходячи з його вимог, має право розраховувати на державну підтримку, яка передбачена цим же документом. Причому, серед напрямів такої підтримки, як нами вже зазначалось, є й спрощена система оподаткування, обліку та звітності. Однак, з точки зору Державної податкової адміністрації України, на таке державне сприяння, зокрема, у частині оподаткування, можуть розраховувати лише ті особи, в яких обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує 1 млн. гривень.

Звісно, таку позицію контролюючого органу зрозуміти можна, особливо коли це стосується надходження коштів до бюджетів відповідних рівнів, контроль за сплатою до яких, як відомо, здійснює це податкове відомство. Тому не важко передбачити, що якщо би єдиний податок був більшим за обсягами, ніж величина тих платежів, від яких звільняються його платники з переходом на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, то, напевно, позиція податкової служби була б іншою. Все це й зумовлює необхідність перегляду встановленого критерію для платників єдиного податку, передбаченого в Указі № 746/99 [377] та приведення його у відповідність з нормою Закону № 2063-III [393] й забезпечення подальшого законодавчого закріплення.

Ще одна обставина, яка вказує на доцільність зміни пріоритетів у визначенні кола платників єдиного податку, полягає у тому, що в даний час у нашій країні створено неоднакові умови для включення осіб до суб'єктів малого підприємництва, зокрема фізичних та юридичних осіб. Як нами вже зазначалось, відповідно до Закону № 2063-III [393], для останніх встановлено граничну величину обсягу річного валового доходу, який, нагадаємо, не повинен перевищувати 500 тис. євро. Однак, як випливає зі змісту цього ж законодавчого акта, для громадян-підприємців такого обмеження взагалі не передбачено.

На нашу думку, наведений підхід законодавця до встановлення критеріїв для суб'єктів малого підприємництва не можна вважати виправданим. Адже, на практиці непоодинокими є випадки, коли цей показник у фізичних осіб-підприємців є навіть більшим, ніж в юридичних осіб. Причому, таку точку зору безпосередньо підтримують і самі громадяни-підприємці, які вказують, що встановлений в Указі №746/99 розмір валового доходу в сумі 500 тис. грн. на рік для підприємців, які сплачують єдиний податок, є недостатнім. Тож з метою оподаткування деякі з них пропонують збільшити дану величину

залежно від цінової групи та
податкової ставки [81, с. 85].

Отже, виходячи із наведеного вище, вважаємо, що й для цієї категорії платників податків необхідно було б встановити певний критерій. Це особливо важливо, якщо допустити те, що у майбутньому все ж таки, сподіваємось, перевагу буде віддано розміру валового доходу, передбаченого Законом № 2063-III [393] для включення господарюючих суб'єктів до платників єдиного податку. Тож, виходячи із наведених вище аргументів, на нашу думку, для фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності дану величину доцільно також обмежити як і для малих підприємств, але на рівні 250 тис. євро (1 750 тис. грн. за курсу 1 євро = 7 грн.). Цей аргумент грунтується на тому положенні, що передбачене у нормі Указу № 746/99 [377], за якого дана величина для фізичних осіб-підприємців, нагадаємо, також у два рази менша, ніж це встановлено для юридичних осіб. Її збільшення до вказаної величини сприятиме розширенню кола платників єдиного податку, а також більше відповідатиме можливим обсягам виручки, яка у цієї категорії платників з часу прийняття Указу № 727/99 [442] через інфляційні процеси значно змінилась. Окрім цього, вважаємо, що навіть за її прийняття у майбутньому доцільно у визначений законодавством термін проводити щорічне уточнення з урахуванням індексу інфляції.

Важливо також відмітити, що у прийнятому Законі № 2063-III [393] законодавець поширив його дію не лише на суб'єктів малого підприємництва, незалежно від форми власності, але й тих, які здійснюють свою діяльність у галузі сільського господарства. Причому, ця пряма законодавча норма зазначена безпосередньо у статті 2, де зроблено особливий акцент на сільськогосподарське підприємництво. Мабуть, таке застереження наведено не випадково. Адже, у період прийняття вказаного законодавчого акта на селі відбулось реформування колективних сільськогосподарських підприємств на підставі Указу № 1529/99 [412]. Тож, як відомо, на основі цих господарств утворились агроформування різних організаційно-правових форм, окремі з яких, будучи платниками фіксованого сільськогосподарського податку, вже не лише за величиною виручки, але й за чисельністю працівників (через своє подрібнення) стали відповідати критеріям суб'єктів малого підприємництва.

Зазначене особливо важливо, якщо до уваги взяти те, що з 1 січня 2005 р. для сільгоспвиробників було введено інший важливий критерій, який стосується порядку віднесення їх до платників фіксованого сільськогосподарського податку. Тут йдеться про обсяги валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, який, нагадаємо, за Законом № 2287-IV [360], із вказаної дати має перевищувати 75 % від загальної його суми. Тож, як нами вже зазначалось, не всі сільгоспвиробники у перший рік цих змін змогли досягти встановленої частки. На це були об'єктивні причини. Адже вказаний закон, яким вносились такі зміни, був прийнятий лише у кінці 2004 року (23 грудня) та опублікований 13 січня 2005 р. Звісно, що збільшити обсяги виробництва сільськогосподарської продукції до вказаної величини в останній декаді місяця 2004 року за весь цей рік як

теоретично, так і практично, уже було неможливо. Можна лише здогадуватись, як це вплинуло на тих сільгоспвиробників, які протягом 2004 р. дотримувались вимоги законодавства, щоб до завершення року обсяг валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції не був меншим 50 % від загальної суми, а після його закінчення були поставлені перед фактом, що така величина вже має бути більшою, ніж 75 %.

Тому, не вдаючись до детального аналізу наведених законодавчих змін, відзначимо лише, що вони зайвий раз вказували на чергові недоліки щодо прийняття та запровадження податкових законів, якими, до того ж, змінювались умови оподаткування сільгоспвиробників. Останнє особливо важливо, коли врахувати вимоги статті 1 Закону України № 77/97 [381] із змінами, внесеними Законом України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування" від 2 березня 2000 року № 1523-III [363]. Тож, відповідно до названого законодавчого акта, зміни і доповнення до цього та інших законів України про оподаткування стосовно надання пільг, зміни податків, зборів (обов'язкових платежів), механізму їх сплати вносяться не пізніше, ніж за шість місяців до початку нового бюджетного року і набирають чинності з його початком.

Звичайно, з юридичної точки зору (хоча таку оцінку нехай дадуть самі юристи), мабуть, все ж таки, норму закону дотримано, оскільки прямої зміни назви податків та механізму їх сплати не відбулось. Однак таке твердження є не зовсім коректним, бо, по суті, відбулось дещо більше, ніж обмежено даним законом, зокрема вимушена зміна системи оподаткування. Адже частина сільгоспвиробників, які не змогли забезпечити одержання зазначеної частки валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції у 2004 р., зобов'язані були у 2005 році перейти зі спеціальної на загальну систему оподаткування.

Тому посилання на пряму норму закону, у даному випадку, не повинно бути підставою для недооцінки важливості тих змін, які вплинули на вибір податкоплатників у 2005 році. Адже, по-перше, за сприйняття таких умов значно збільшується кількість податків, які до цього періоду часу сільгоспвиробники не сплачували і, по-друге, за такий короткий термін сільськогосподарські підприємства могли бути не готовими для переходу навіть на спрощену систему оподаткування, для якої, як вказано нами вище, передбачені свої особливі вимоги. Причому, вони стосуються не лише величини виручки від реалізації продукції та чисельності працівників, а й термінів подання заяв про перехід на спрощену систему оподаткування. Так, за Указом № 746/99 [377] вони мають подаватись не пізніше ніж за 15 днів до початку наступного звітного (податкового) періоду (кварталу), але, знову ж таки, їх задоволення можливе за умови сплати всіх установлених податків та обов'язкових платежів за попередніми строками.

Однак потрібно визнати, що й за таких умов, з точки зору окремих сільгоспвиробників, спрощена система розрахунків з державою може бути більш прийнятною для них, навіть порівняно зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку. У першу чергу це стосується відновлення

деяких податків і зборів, які раніше не сплачувались цією категорією платників. За таких обставин даний платіж, по суті, втратив своє попереднє призначення.

Тут необхідно зазначити, що подібні заходи у нашій державі проведено і щодо спрощеної системи оподаткування, за яких суб'єкти єдиного податку були поставлені на облік як платники зборів до державних цільових фондів. Причому, цей процес знайшов своє законодавче врегулювання після прийняття Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України" від 22 лютого 2006 року № 3456-IV [365]. Тож з набранням ним чинності сільгоспвиробники, що знаходяться на обліку, як платники зборів до зазначених фондів, повинні сплачувати кошти з витрат на оплату праці найманих працівників за встановленими ставками (табл. 4.24).

Таблиця 4.24

Ставки зборів до Фондів соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням (ФССТВП) і на випадок безробіття (ФССВБ) у 2007 р.

Категорії застрахованих осіб	ФССТВП	ФССВБ
1. Роботодавці	1,5	1,3
2. Роботодавці на підприємствах та в організаціях громадських організацій інвалідів, кількість яких не менша 50 % загальної чисельності працюючих, а їхній ФОП не менший 25 % суми витрат на оплату праці:		
– окремо від суми фактичних витрат на оплату праці найманих працівників-інвалідів	0,7	–
– окремо від суми фактичних витрат на оплату праці інших працівників	1,5	1,3
3. Роботодавці на підприємствах та організаціях УТОГ і УТОС	0,5	–
4. Наймані працівники:		0,5
– зарплата яких нижча ПМ, встановленого для працездатної особи	0,5	
– зарплата яких вища ПМ, встановленого для працездатної особи	1,0	
– інваліди, які працюють на підприємствах і в організаціях УТОГ і УТОС	0,25	

Примітка. Складено автором за даними: [434].

Звичайно, все це зайвий раз вказує на те, що з набуттям чинності зазначеного закону для платників єдиного податку збільшується податкове навантаження. Однак, з точки зору призначення вищенаведених державних цільових фондів такі зміни прогнозовані, особливо якщо врахувати постійно зростаючу потребу у фінансуванні соціальних потреб населення (збільшення допомоги при народженні дітей, прожиткового мінімуму тощо).

Зазначене у деякій мірі стосується і Пенсійного фонду України. Це особливо характерно проявилось з 1 січня 2004 року, коли набрав чинності Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 9 липня 2003 року № 1058-IV [398] (Закон № 1058-IV), яким, відповідно до пункту 1 статті 14 страхувальниками визначено й сільськогосподарські кооперативи та фермерські господарства, у тому числі ті, які обрали особливий спосіб оподаткування, включаючи й сплату єдиного податку. На виконання статті 17 названого закону такі суб'єкти зобов'язані були нараховувати, обчислювати і сплачувати в установлені строки та в повному обсязі страхові внески,

незважаючи на те, що за Указом № 746/99 [377] вони, безпосередньо, не відносились до платників збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Адже він разом з іншими платежами був включений до єдиного податку, який, як зазначено вище, розщеплювався органами Державного казначейства України за встановленими відсотками і перераховувався до Пенсійного фонду України. Причому, навіть із набранням чинності Закону № 1058-IV [398] такий порядок не змінювався. Внаслідок цього особи, які знаходились на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності повинні були сплачувати єдиний податок (за ставкою 6 або 10 %), частина якого зараховувалась до Пенсійного фонду (у наведеному порядку), а також децентралізовано перераховувати ще страхові внески на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування за ставкою 32 % від витрат на оплату праці найманих працівників.

Безперечно, за такого порядку розрахунків значно збільшувалося податкове навантаження на суб'єктів малого підприємництва-платників єдиного податку. Можна припустити, що, мабуть, саме з цих причин у Законі України "Про державний бюджет на 2005 рік" від 23.12.2004 р. № 2285-IV [384] законодавцем вводиться норма, за якої юридичні особи у 2005 р. повинні були сплачувати єдиний податок у повному обсязі до місцевих бюджетів у розмірі 50 % діючих ставок (тобто 3 і 5 %). Нагадаємо, що відповідно до Указу № 746/99 [377], вони обираються податкоплатниками самостійно та становлять 6 % (за умови сплати ПДВ) і 10 % (у разі включення ПДВ до складу єдиного податку).

Однак такий порядок розрахунків з державою для суб'єктів малого підприємництва у 2005 році діяв лише перших три місяці. Адже, з прийняттям українським парламентом Закону № 2505-IV [367] для них відновлювалась сплата єдиного податку, яка, відповідно до пункту 1 "Прикінцевих положень" вказаного законодавчого акта, здійснюється у порядку та на умовах, які діяли до 1 січня 2005 року. Отже, такий тривалий процес законодавчих змін, які стосувались спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, привів до того, що суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи з набранням чинності даного закону почали знову сплачувати єдиний податок за ставками, передбаченими в Указі № 746/99 [377] (6 і 10 %), а також страхові внески з витрат на оплату праці найманих працівників у розмірах, встановлених законодавством про пенсійне страхування. Причому, відповідно до Закону № 2505-IV [367] з 31.03.2005 р. їх величина також збільшилась із 32 % до 32,3 %, а з 1 січня 2007 р. до 33,2 % згідно із Законом України "Про державний бюджет України на 2007 рік" від 19 грудня 2006 року № 489-V [391] (Закон № 489-V).

З огляду на останнє лише зауважимо, що такі часті зміни ставок страхових внесків, по-перше, не сприяють стабільності оподаткування платників єдиного податку, по-друге, сама зміна цифр з "32,3" на "33,2" ("гра цифр") може сприяти виникненню арифметичних помилок в обчисленні платежів до Пенсійного фонду України.

Звичайно, таку побудову ставок можна логічно обґрунтувати, посилаючись на певні розрахунки. Але у цій справі необхідно враховувати не лише їх, а й те, як вони будуть сприйняті та засвоєні платниками, особливо у тих звітних періодах, що змінюють попередні. Тут мається на увазі, насамперед, те, що, змінюючи з

2007 р. ставку страхового збору, більш виправданим було її встановити на рівні 33,1 % або 33,4 %, тобто зменшивши на 0,1 % чи збільшивши на 0,2 %. Це суттєво не вплинуло б на загальний обсяг платежів, але відрізняло б її (за співзвучністю) від тієї, яка діяла у попередньому році. Логіка тут більш ніж очевидна.

Тому, на нашу думку, у майбутньому, за зміни ставок страхових зборів необхідно передбачати й зазначені вище особливості. Це надзвичайно важливо, якщо врахувати те, що нарахування таких платежів у малих підприємствах, фермерських господарствах можуть проводити самі керівники (вони ж і бізнесмени), які не мають фахової підготовки із бухгалтерського обліку. Мабуть, саме це й враховувалось ініціаторами Указу № 746/99 [377], яким запроваджено не лише спрощену систему оподаткування, але й централізоване розщеплення єдиного податку до державних цільових фондів, а також спрощений облік та звітність для такої категорії платників.

Разом із цим слід зазначити, що з прийняттям Закону № 2505-IV [367], яким було внесено зміни до пункту 2.3 статті 2 Закону №168/97 [423], для осіб, які обрали спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, з 31 березня 2005 р. (дата набрання чинності законодавчого акта) додатково запроваджується обов'язкова реєстрація в якості платників ПДВ, за умови, що сума від здійснення ними операцій з поставки товарів (послуг) протягом 12 календарних місяців сукупно перевищує 300 тис. грн. (без урахування ПДВ). Тож з цього періоду часу для деяких платників єдиного податку скасовувалась альтернатива вибору розрахунків з державою. Адже більшість з них не змогли застосовувати ставку 10 %, за винятком тих суб'єктів, в яких обсяг операцій з поставок товарів (послуг) складав менше 300 тис. грн.

Водночас, нововведеним законом запроваджувався додатковий критерій, який опосередковано обмежував функціонування спрощеної системи оподаткування та не сприяв розвитку малих підприємств. Тобто, на сплату єдиного податку стало вигідно переходити дуже дрібним підприємницьким структурам, які отримували за рік доходи до 300 тис. грн. (до 25 тис. грн. у місяць).

Поряд з цим значно збільшувалось податкове навантаження на інший малий бізнес, зокрема підприємства, які мали виручку за рік у межах 300-1 000 тис. грн. Так, окрім сплати єдиного податку та страхових платежів до Пенсійного фонду, їм необхідно було нараховувати й ПДВ, незалежно від того, що вони навіть обрали податкову ставку 10 %, бо, як зазначено вище, за її застосування ПДВ має включатись до складу єдиного податку за умов, передбачених Указом № 746/99 [377], хоча з точки зору сільськогосподарського товаровиробника розповсюдження порядку сплати ПДВ для них не повинно було б суттєво вплинути на величину податкового тягаря. Адже, як вказано нами вище, такі господарства можуть використовувати одержані від нього кошти на власні виробничі потреби та розвиток тваринництва і птахівництва. Однак це ускладнювало б бухгалтерський та податковий облік, який значно спрощується при сплаті єдиного податку.

Безумовно, такий порядок оподаткування суб'єктів малого підприємництва необхідно було змінювати. Адже він суперечив не лише Указу № 746/99 [377], але й Закону № 2063-III [393], який, як вказано нами вище, прийнято з метою державної підтримки дрібного бізнесу у нашій країні. Мабуть, саме з цих міркувань пунктом 2 статті 1 Закону України "Про внесення змін до деяких законів України"

від 3 червня 2005 року № 2642-IV [309] було внесено чергові зміни до пункту 2.3 статті 2 Закону України "Про податок на додану вартість". Завдяки їм для суб'єктів спрощеної системи оподаткування з моменту набрання чинності вказаного законодавчого акта (30 червня 2005 року) скасовувався порядок обов'язкової реєстрації платниками ПДВ, якщо вони досягли навіть більших обсягів реалізації (300 тис. грн.), встановлених зазначеним законодавчим актом.

Тому цілком очевидно, що через зазначені вище причини з цього періоду часу питання сплати єдиного податку набуває особливої актуальності й для осіб, які здійснюють свою діяльність у сільському господарстві. Причому, порівняно з 1999 р., у якому було його введено, у 2005 р. потенційно збільшувалась кількість сільгоспвиробників, які мали право обрати сплату єдиного податку за обсягом виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Зокрема, за даними 2004 р. сільськогосподарських підприємств Кам'янець-Подільського району Хмельницької області встановлено, що із 75 платників ФСП у 2005 р. могли перейти на сплату єдиного податку 63 юридичних особи, або 84 % від їх кількості (табл. 4.25).

Проте, як показують результати проведеного аналізу, більшість сільгоспвиробників, які проводять свою діяльність на території даного району, у зазначеному періоді не надавали переваги єдиному податку. Так, за нашими підрахунками у 2005 р. його сплачувало лише 12 суб'єктів сільськогосподарського малого підприємництва, що складало лише 2,2 % від кількості зареєстрованих платників, які обрали спрощену систему оподаткування. Майже на такому ж рівні у цих суб'єктів знаходились й деякі інші показники, зокрема середньооблікова чисельність працюючих (3,7 %), обсяг виручки (2,3 %), сума сплаченого податку (2,6 %), що характеризують обсяг сплати, розмір і діяльність малих аграрних підприємств та дають їм право застосовувати спрощений спосіб розрахунків з державою.

Таблиця 4.25

Оцінка сільгоспвиробників Кам'янець-Подільського району Хмельницької області, їх відповідності спрощеній системі оподаткування у 2005 р. за обсягом виручки (тис. грн.)

Групи господарств за сумою виручки з ПДВ	Кількість господарств у групі		Виручка від реалізації (з ПДВ)		Частка одного господарства, %
	всього	їх частка, %	всього	у т. ч. одного господарства	
До 500	48	64,0	10 928,9	227,7	2,1
501-1 000	15	20,0	12 587,6	839,2	6,6
1 001-1 500	6	8,0	91 68,8	1 528,1	16,7
1 501-2 000	2	2,7	3 797,3	1 898,7	50,0
2 001-2 500	–	–	–	–	–
2 501-3 000	3	4,0	9 974,3	3 324,8	33,3
3 001 і більше	1	1,3	8 016,0	8 016,0	100,0
Усього	75	100,0	51472,9	686,3	1,3

Примітка. *Складено та розраховано автором.*

Зважаючи на вищенаведені результати проведеного нами аналізу, лише зауважимо, що подібний стан запровадження спрощеної системи оподаткування у сільському господарстві характерний для всієї Хмельницької області. Так, за період 2004-2006 рр. кількість платників єдиного податку, які здійснюють свою діяльність у даній галузі, збільшилась лише на 49 юридичних осіб, або 26,2 % (табл. 4.26). Відносно незначною є й частка сплаченого сільгоспвиробниками цього податку у загальній сумі платників області, що складає 2,3-4,0 %. Ще меншою і майже незмінною (0,01-0,02 %) залишається вона за ці роки щодо нарахованого податку відносно суми валової доданої вартості, хоча до виробленої в аграрному секторі відбулось її збільшення з 0,04 % (у 2004 р.) до 0,08 % (у 2006 р.). Останнє є доволі важливим для визнання того, що рівень зростання нарахування єдиного податку випереджає цей важливий показник, який найхарактерніше вказує на збільшення податкового тягаря у сільському господарстві області.

Таблиця 4.26

Динаміка нарахування та сплати єдиного податку (ЄП) сільгоспвиробниками Хмельницької області у 2004-2006 рр.

Найхарактерніші ознаки податку	Роки			Відхилення 2006р. від 2004р.	
	2004	2005	2006	абсолютне	у %
1. Зареєстровано сільгоспвиробників платників *ЄП, усього (осіб)*	187	225	236	49	26,2
у т. ч.: – із сплатою податку за ставкою 6 %	50	58	44	-6	-12,0
– із сплатою податку за ставкою 10 %	137	167	192	55	40,1
2. Нараховано ЄП до бюджету, усього (тис. грн.)	692,4	918,7	1245,0	552,6	79,8
у т. ч.: – за ставкою 6 %	209,0	398,5	415,0	206,0	98,6
– за ставкою 10 %	483,4	520,2	830,0	346,6	71,7
3. Сплачено податку до бюджету, усього (тис. грн.)	626,0	985,3	1321,0	695,0	111,0
у т. ч.: – за ставкою 6 %	132,0	383,5	491,0	359,0	272,0
– за ставкою 10 %	494,0	601,8	830,0	336,0	68,0
4. Частка сплаченого ЄП сільгоспвиробниками у сумі платників області (%)	2,3	3,8	4,0	–	–
у т. ч.: – за ставкою 6 %	1,6	5,4	5,7	–	–
– за ставкою 10 %	2,6	3,2	3,5	–	–
5. Частка нарахованого єдиного податку у валовій доданій вартості, виробленої у сільському господарстві області	0,04	0,06	0,08	–	–
6. Частка нарахованого ЄП у валовій доданій вартості області	0,01	0,01	0,02	–	–

Примітка. Складено та розраховано за даними [226; 227; 548, с.10].

Аналіз основних, найхарактерніших показників із справляння єдиного податку свідчить, що найбільша його сума нараховується сільгоспвиробниками за податковою ставкою 10 %. Однак, у структурі сплати платниками області, які обрали ставку оподаткування 6 %, частка сільськогосподарських підприємств у 2005-2006 рр. є дещо більшою, і складає 5,4-5,7 % проти 3,2-3,5 % від суми, сплаченої у цих роках до бюджету за ставкою 10 %.

Слід відзначити, що такий низький рівень запровадження спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва у сільському господарстві характерний і для інших районів окремих областей нашої країни. Зазначене у повній мірі стосується Золочівського району Харківської області, Борщівського району Тернопільської області, Щорсівського району Чернігівської області, Снігурівського району Миколаївської області та Звенигородського району Черкаської області. На це вказують результати нашого опитування 111 керівників, 99 головних бухгалтерів та 53 працівників економічних служб сільськогосподарських підприємств, яке проводилось за підсумками роботи господарств у 2005 році в названих областях України. Тож із 263 респондентів лише 15, або 5,7 % із числа зазначених осіб вказали, що їхні господарства розраховуються з державою за спрощеною системою оподаткування зі сплатою єдиного податку (табл. 4.27).

Таблиця 4.27

Розподіл відповідей респондентів щодо сплати податків сільськогосподарськими підприємствами за діючими системами оподаткування

Зміст відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
За загальнодержавною	17	6,5
За спеціальною зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку	231	87,8
За спрощеною зі сплатою єдиного податку	15	5,7
Всього	263	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Причому, як видно із результатів опитування, майже така ж кількість респондентів (17, або 6,5 % із числа опитаних) вказали, що їхні господарства розраховуються з державою за загальнодержавною системою оподаткування. Зазначене дозволяє зробити висновок, що окремі сільгоспвиробники не можуть дотриматись тих критеріїв, які дозволяють їм перейти не лише на сплату єдиного податку, але й ФСП. Все це зайвий раз підтверджує необхідність їх зміни та спрощення.

У зв'язку з цим заслуговують нашої уваги вимоги, які висуваються Європейським Співтовариством до оподаткування дрібного бізнесу. Так, у Рекомендаціях Комісії 94/390/ЄЕС від 25 травня 1994 року [402] щодо оподаткування малих та середніх підприємств пропонується надавати суб'єктам малого підприємництва можливість вибору більш сприятливого для них режиму оподаткування, оскільки вони становлять переважну більшість учасників ринку,

забезпечують нові робочі місця, сприяють пожвавленню економіки країни. Тому, як зазначено у статті 2 Рекомендацій 94/390/ЄЕС, державам-учасникам співтовариства рекомендується не допускати податкових перешкод для таких суб'єктів у випадку зміни ними організаційно-правової форми.

Останнє у повній мірі стосується й дрібних сільськогосподарських підприємств, які, як показують вищенаведені результати нашого аналізу, ще недостатньо використовують спрощену систему оподаткування. Та й у цілому в Україні частка таких господарств є незначною і за нашими даними у 2003-2004 рр. становила лише 3,5-3,8 %. Однак, починаючи з 2005 р. їх абсолютне число стало стрімко зростати і у 2007 р. порівняно із 2003 р. кількість сільгоспвиробників – платників єдиного податку збільшилась у 3,5 рази (табл. 4.28).

Таблиця 4.28

Динаміка чисельності сільгоспвиробників юридичних осіб – платників єдиного податку (ЄП) в Україні у 2003-2007 рр.

Платники	Роки					Абсолютне відхилення (осіб, п. п.)
	2003	2004	2005	2006	2007	
Усього сільгоспвиробників платників ЄП	4 632	5 008	13 824	14 490	16 254	11 622
У т. ч.: – ТЗОВ	907	1014	4 039	4 445	4 945	4 038
У % до всіх сільгоспвиробників платників ЄП	19,6	20,2	29,2	30,7	30,4	10,8
– державні с. г. підприємства	17	14	5 035	5 525	6 186	6 169
У % до всіх сільгоспвиробників платників ЄП	0,4	0,3	36,4	38,1	38,1	37,7
– с. г. кооперативи	60	115	81	80	90	30
У % до всіх сільгоспвиробників платників ЄП	1,3	2,3	0,6	0.6	0,6	-0,7
– інші агроформування	3 648	3 865	4 669	4 440	5 033	1 385
У % до всіх сільгоспвиробників платників ЄП	78,8	77,2	37,8	30,6	31,0	-47,8

Примітка. Складено та розраховано за даними [231: 432].

Причому таке зростання спостерігається і у структурі всіх сільгоспвиробників юридичних осіб – платників єдиного податку. Особливо це стосується державних господарств, кількість яких за аналізований період зросла найбільше. Та й у структурі сільгоспвиробників платників єдиного податку частка господарств даної групи за два останні роки (2006 р. і 2007 р.) є найбільшою і складає 38,1 %. Отже, незважаючи на таку незначну частку сільгоспвиробників у структурі всіх юридичних осіб – платників єдиного податку, слід зазначити, що у цілому вони мають тенденцію до збільшення. Усе це вказує на зростаючу зацікавленість дрібних комерційних структур сільськогосподарського спрямування до оподаткування малого бізнесу за єдиним податком.

Безумовно, зазначене зростання зумовлене декількома чинниками. У першу чергу це стосується критеріїв, які встановлено у нашій державі для платників ФСП. Особливо це стало очевидним після збільшення частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, який, як вказано нами вище, має складати більше 75 % у загальній його сумі. З наведеного можна зробити лише припущення, що не всі суб'єкти підприємництва, які здійснюють різні види діяльності, нададуть перевагу сільському господарству із такою великою часткою доходу від реалізації сільськогосподарської продукції. Тому, на нашу думку, збільшення кількості платників єдиного податку у системі оподаткування сільського господарства, за незмінності податкового законодавства, слід очікувати і у майбутньому.

РОЗДІЛ 5.
МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ ТА НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ УКРАЇНИ

5.1. Об'єктивна необхідність та доцільність дотримання податкових принципів як домінанти системи оподаткування

Найсуттєвішою ознакою системи оподаткування у сільському господарстві є те, що вона має враховувати особливості, характерні для галузі, яка стала на шлях ринкової економіки. В її основу покладено загальновідомі принципи, сформульовані у свій час ще Адамом Смітом, які знайшли свою практичну реалізацію у податковому законодавстві нашої країни. Кожний із них посідає певне місце та відіграє особливу роль у формуванні самої системи, власне, вони є тією домінантою, на якій базуються системи оподаткування у країнах з ринковою економікою. Тому їх встановлення вимагає певного теоретичного обґрунтування та виваженого практичного підходу для їх впровадження, особливо тоді, коли це стосується оподаткування специфічних підприємств або, як прийнято вважати, – мікрорівня.

Однак формування податкових принципів – це лише перший крок, за яким слідує інший, не менш важливий, зокрема їхнє дотримання або реалізація, що є ще більш складним як з теоретичної, так і з практичної точки зору. Перш за все, це стосується взаємної гармонізації, яка повинна відбуватися як у разі теоретичного, так і прикладного застосування. Ігнорування цієї позиції або недотримання якраз і є тим критерієм, від якого залежатимуть обсяги бюджетних коштів, а відтак й ефективність усієї системи оподаткування.

Не менш симптоматичною є необхідність та можливість дотримання вказаних принципів під час оподаткування сільгоспвиробників, виходячи із законодавчо затверджених норм у податковому законодавстві нашої країни. Безумовно, вирішити це нелегке завдання можна за рахунок певного еталону (максимуму), який доцільно брати до уваги, проводячи дану оцінку, як з точки зору бюджету, так і з позиції податкоплатників, що здійснюють свою діяльність в аграрному секторі економіки. Однак, на нашу думку, досягти цього можливо не лише за рахунок співставлення загальновизнаних класичних податкових

принципів із законодавчо встановленими (на яких формується й система оподаткування у сільському господарстві України), але й на основі ґрунтовного аналізу щодо можливості їх гармонізації або заперечення. Це принципово важливий підхід щодо усвідомлення того, наскільки можливим є їхнє поєднання взагалі, особливо якщо врахувати різні періоди їх формування.

Останнє ще більше переконує у доцільності проведення такої оцінки. Адже, по-перше, незважаючи на те, що класичні податкові принципи були сформульовані понад 230 років тому, вони так і не втратили своєї актуальності і, по-друге, слід враховувати й те, що класик небезпідставно обґрунтовував їх на прикладі сільського господарства. Звісно, для цього склались об'єктивні обставини, зокрема з позиції розвитку виробничих відносин. А це вказує на ще одну перевагу податкових максимумів, оскільки сучасна система оподаткування у сільському господарстві також знаходиться на черговому етапі свого становлення та потребує цієї важливої домінантної основи, яка відповідала б ринковим умовам. Тому, безумовно, для країни, що стала на шлях ринкової економіки, сформувавши загальнодержавну систему принципів, якраз і виникає необхідність їх порівняння та дотримання з урахуванням вимог класичних постулатів.

Отож, виходячи з наведених вище положень, вважаємо, що законодавчо встановлені у нашій державі податкові принципи доцільно впорядкувати, розмістивши їх у чинному законодавстві за ознакою важливості (табл. 5.1), як це характерно для положень, сформульованих засновником політичної економії. Адже, як вже зазначалось, серед науковців досі існує неоднозначне ставлення до систематизації, яка затверджена у редакції Закону № 77/97 [381].

З огляду на означене завдання, у першу чергу необхідно зосередити увагу на науковому аналізі закріплених у податковому законодавстві принципів обов'язковості, рівнозначності і пропорційності, соціальної справедливості, рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, які нами віднесено до однієї групи та поставлено разом з першим максимумом класика. Найхарактернішою ознакою для них є те, що відносини платників податків з державою мають ґрунтуватись на їх обов'язкові фінансово підтримувати останню. Однак ця підтримка не є безмежною. Тут все має будуватись на взаємній повазі, відповідно до одержаних доходів, сплати рівних податків з рівних доходів з дотриманням рівності та соціальної справедливості.

Причому, формулювання їх у такій послідовності має об'єктивну основу, оскільки передбачає залучити до оподаткування усіх суб'єктів податкового процесу без порушення їхніх прав. Останнє є особливо важливим для сучасної системи оподаткування. Адже, обов'язковість сплати податків у нашій державі стала одним із конституційних обов'язків громадян України. Так, у статті 67 Конституції України прямо зазначено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законом [181, с. 15]. Зауважимо, що подібний підхід був закладений і в основу першого податкового принципу А. Сміта, який у той час спрямовувався проти податкових привілеїв окремих частин суспільства. Можна припустити, що, мабуть, через ці причини його невипадково було сформульовано у такій послідовності та поставлено саме першим з-поміж інших принципів оподаткування.

Таблиця 5.1

Принципи системи оподаткування, сформовані за ознакою їх важливості

Групи податкових принципів	Назва за законодавством	Порядковий номер розміщення у списку	
		чинний	пропонований
Перша група податкових принципів	Обов'язковість	3	1
	Рівнозначність і пропорційність	4	2
	Соціальна справедливість	6	3
	Рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації	5	4
Друга група податкових принципів	Стабільність	7	5
	Єдиний підхід	11	6
	Доступність	12	7
Третя група податкових принципів	Рівномірність сплати	9	8
	Стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності	2	9
	Стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції	1	10
Четверта група податкових принципів	Економічна обґрунтованість	8	11
	Компетенція	10	12

Примітка. Складено за даними [381].

Тому цілком очевидним є те, що для загальнодержавної системи оподаткування, як і для її підсистеми, сформованої у сільському господарстві, має й надалі функціонувати принцип обов'язковості. Це особливо є характерним у даний час, враховуючи сучасне визначення поняття податку. Адже, як відомо, класик політичної економії, формулюючи власні положення, перевагу, все ж таки, надавав принципу справедливості. Звісно, що така точка зору тоді не могла заперечуватись, оскільки вона відповідала реаліям свого часу. Однак з погляду на сучасну систему оподаткування справедливість в оподаткуванні, більш за все, доповнює принцип обов'язковості, під яким, відповідно до Закону № 77/97 [381], необхідно розуміти впровадження норм щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), визначених на підставі достовірних даних про об'єкти оподаткування за звітний період, та встановлення відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. За своєю важливістю він повинен бути розміщений найпершим у загальному їхньому списку, а не третім, як це передбачено за чинної редакції зазначеного закону. Причому, на нашу думку, його дія буде забезпечуватись набагато краще, якщо до однієї групи з ним включити ще три податкових принципи, які у нашій державі затверджені цим же законом [381, а саме:

– рівнозначності і пропорційності, тобто справляння податків з юридичних осіб здійснюється у певній частці від отриманого прибутку і забезпечення сплати рівних податків і зборів (обов'язкових платежів) на рівні прибутки і пропорційно більших податків і зборів (обов'язкових платежів) – на більші доходи;

– соціальної справедливості, що означає забезпечення соціальної підтримки малозабезпечених верств населення шляхом запровадження економічно обґрунтованого неоподатковуваного мінімуму доходів громадян та застосування диференційованого і прогресивного оподаткування громадян, які отримують високі і надвисокі доходи;

– рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, тобто забезпечення однакового підходу до суб'єктів господарювання (юридичних і фізичних осіб, включаючи нерезидентів) при визначенні обов'язків щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів).

Безперечно, що названі принципи оподаткування дозволяють частково доповнити принцип обов'язковості, який з точки зору платника податку, сприймається неоднозначно, особливо якщо взяти до уваги його суть у тій редакції, у якій він поданий у Законі № 77/97 [381].

Продовжуючи вищенаведений аналіз, не можна не помітити і того, що в принципі обов'язковості системи оподаткування України, у порівнянні з першим постулатом А. Сміта, спостерігається як аналогічний, так і дещо інший зміст. Так, у першому випадку у ньому відчувається тверда позиція законодавця запровадити норми щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Тому він цілком логічно на перше місце ставить законність податків у разі їх запровадження. З цієї точки зору можна стверджувати, що даний принцип, порівняно з іншими, є первинним. Безперечно, останнє є чисто умовною ознакою, оскільки, як вже зазначалось, кожний із них може проявлятись більшою або меншою мірою у певному періоді часу.

Ще більш симптоматичною є друга частина даного принципу. З її змісту стає зрозуміло, що запровадження норм сплати податків має ґрунтуватись на достовірних даних платників про об'єкти оподаткування, які характерні для певного звітного періоду. Зазначене дозволяє ще більше розширити суть *попереднього твердження* і надає *змістовнішого розуміння самому принципу*, який має бути закладеним в основу побудови системи оподаткування. При цьому попередня його складова щодо законності запровадження податків є беззаперечною. Однак вони мають встановлюватись на достовірні об'єкти оподаткування, як це передбачено у другій її частині і зовсім навпаки: їх встановлення неможливе за відсутності або недостовірності об'єктів оподаткування.

Слід зазначити, що дотримання такої принципової позиції простежується і в окремих нормах законодавства нашої країни, а відтак і за практичної їхньої реалізації. У першу чергу це стосується місцевих податків і зборів, що запровадженні за рішеннями відповідних рад, яким законодавством надано право встановлювати порядок їхнього нарахування та сплати. Причому, відповідно до Закону № 77/97 [381], для окремих платежів (комунального податку, збору за припаркування автотранспорту, ринкового збору, збору за видачу ордера на квартиру, збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг) встановлено обов'язкове їх введення сільськими, селищними та міськими радами на своїх територіях, але, знову ж таки, за наявності об'єктів оподаткування.

Останнє є принципово важливим, так як унеможливлює запровадження окремих з них, зокрема тих, що не передбачені законодавчо. З одного боку це зменшує адміністративні витрати, а з іншого – певною мірою захищає будь-яку особу від несанкціонованого вилучення у неї фінансових ресурсів. Це ще одне підтвердження того, що принцип обов'язковості сучасної системи оподаткування має гармонувати із податковим законодавством. Саме цього, на нашу думку, якраз і бракує першому податковому принципу класика, хоча, на відміну від законодавчо затвердженого у нашій державі, у ньому в більшій мірі простежується відчуття громадянського обов'язку та почуття патріотизму платника щодо виконання останнім своїх фінансових зобов'язань перед державою.

Звідси цілком очевидно, що принцип обов'язковості в обох випадках присутній. Однак в основі другого перевагу віддано громадянській позиції податкоплатника, причому сприяє цьому, як уже зазначалось, прозорість процесу витрачання коштів, які необхідні для "державних видатків", що й відрізняє його від принципу обов'язковості, законодавчо затвердженого в Україні. Більше того, в останньому закладено дещо глибший зміст, оскільки у ньому відчувається більше примусу, ніж обов'язку та добровільності сплати податків, що мало би бути властиве суспільству з високою податковою культурою.

Крім того, іншою його складовою передбачено запровадження відповідальності платників податків за порушення податкового законодавства. Звісно, що у сучасних умовах ця особливість має об'єктивний характер і принципове значення, в чому і полягає відмінність від податкового принципу А. Сміта. Адже, по-перше, оскільки обов'язковість сплати податків запроваджена через норми законодавства, то за їх порушення має нестись відповідальність і, по-друге, її недотримання може призвести до недостовірного та невчасного декларування об'єктів оподаткування. Останнє ще більше переконує у необхідності передбачення відповідальності у загальнодержавній системі оподаткування, яка в однаковій мірі має розповсюджуватись і на її підсистему, зокрема у сільському господарстві.

З огляду на важливість засадних основ податкових принципів у побудові системи оподаткування виділимо ще декілька особливостей, які характерні для них з точки зору першого максимуму класика. Річ тут у тім, що, окрім обов'язковості, у ньому відчувається й взаємна відповідальність та повага держави до платника податку, і навпаки. Так, з його змісту очевидно, що податкоплатник за рахунок власних коштів зобов'язаний покривати видатки держави. Причому, остання, у свою чергу, також має чинити справедливо зі своїм підданим, оскільки має перед ним певні зобов'язання. Адже про це держава задекларувала з часу оприлюднення податкового принципу, а тому й повинна фінансувати свої витрати лише тією частиною коштів, яку він їй сплачуватиме "відповідно до своїх доходів". Отож, іншу частину доходу, у якому платник податку зацікавлений ще більше, держава має йому залишити для задоволення своїх матеріальних і духовних потреб.

Безперечно, що такі партнерські відносини, які очевидні з наведеного, є однією із важливих переваг у побудові податкових відносин. Головна з них полягає у тому, що ця визначена частина доходу, яка підлягає сплаті до бюджету,

відома як самому платнику, так і державі. Тобто, за рахунок взаємної поваги суб'єктів розподільних відносин і системи оподаткування забезпечується прозорість формування державних фінансових ресурсів. Зрозуміло, що ці пропорції розподілу коштів однаковою мірою мають влаштовувати першу і другу сторону. Тобто, у даному випадку йдеться про рівність, що, на наш погляд, небезпідставно стала причиною для науковців вважати цей перший постулат класика принципом соціальної справедливості, який законодавчо затверджений і у нашій державі.

Однак, з точки зору сучасної системи оподаткування останній потребує певних коригувань. Адже, не зважаючи на те, що соціальна справедливість є одним із важливих чинників суспільного розвитку та досліджується ще з часів Аристотеля, її суть, особливо в оподаткуванні, є поняттям відносним. На практиці далеко не всі платники погодяться з тим, що вони справедливо сплачують податки, оскільки кожному із них притаманне власне відчуття справедливості. Тому, у даному випадку йдеться не про скасування даного принципу взагалі, а про його нормування та приведення у відповідність до реалій суспільного розвитку. Отож, окрім суто індивідуально-ідеалістичного змісту йому необхідно надати більш усуспільненого, пов'язаного зі стимулюванням соціального та економічного розвитку держави з урахуванням цілої низки факторів (у тому числі, темпів розвитку, фінансового стану галузей економіки, рівня інфляції та безробіття, вирівнювання розвитку регіонів тощо). Вважаємо, що найбільш обґрунтованим з цієї точки зору є принцип соціального спрямування, який уже не один рік успішно діє у податкових системах економічно розвинутих країн [272, с. 112-113]. Причому, він не заперечуватиме інших податкових принципів, що віднесені нами до цієї ж групи, зокрема принципу рівнозначності і пропорційності та принципу рівності, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, які лише доповнюватимуть його.

Слід визнати й практичну цінність податкових принципів цієї групи загалом і, зокрема, для системи оподаткування у сільському господарстві України. Йдеться про партнерські відносини держави (в особі працівників податкової служби) з платниками податків. Останнє особливо добре стало простежуватись з 1996 року, коли з перейменуванням контролюючого органу місцевим податковим інспекціям ДПА України почали доводитись завдання з виконання дохідних частин відповідних бюджетів та надходжень до державних цільових фондів. З цього періоду часу на практиці починають впроваджуватись найрізноманітніші методи роботи, починаючи із визначення найкращого платника податків року, й завершуючи написанням, виданням та розповсюдженням казок про податки серед школярів, що стало одним із напрямів діяльності, яка в стінах цієї установи раніше не практикувалась.

Тож, партнерські відносин реально стали відчутними з часу доведення до структурних підрозділів ДПІ планових завдань, оскільки їхнім фахівцям також стало зрозуміло, що на обсяг бюджетних надходжень впливає рівень податкової культури серед платників податків. Очевидно, що для її підвищення необхідно навчати податкоплатників вчасно доводити до них зміни податкового законодавства та на належному рівні надавати консультації. Причому, як

показують результати нашого дослідження, майже половина (48,3 %) з опитаних керівників, головних бухгалтерів та працівників економічних служб сільськогосподарських підприємств вважають, що така робота проводиться якісно, тоді як більша частка респондентів (49,4 %) дотримується протилежної думки (табл. 5.2). Зовсім іншими за своєю кількістю є відповіді службових осіб ДПІ, які здійснюють податковий контроль у цих же господарствах. Отож, на майже аналогічне запитання, але лише з тією різницею, що його було задано з точки зору функціонального призначення цього контролюючого органу, позитивні відповіді дали 91,8 % з опитаних осіб і лише 6,1 % самокритично оцінили дану роботу.

Таблиця 5.2

Оцінка респондентами роботи податкових інспекцій щодо якості надання консультаційних послуг їхніми фахівцями

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників с. г. підприємств		Результати відповідей службових осіб ДПІ	
	кількість	у %	кількість	у %
Так	127	48,3	90	91,8
Ні	130	49,4	6	6,1
Ваш варіант відповіді	6	2,3	2	2,1
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Отже, зважаючи на певні розбіжності, які трапляються у відповідях респондентів, необхідно визнати, що за останній час в Україні вдалось досягти певних позитивних зрушень у відносинах платників податків із державою. Однак важливим завданням й надалі залишається те, щоб вони по-справжньому були партнерськими, а не лише проголошувались та будувались на односторонній основі, виходячи з потреб бюджету. Ігнорування цієї вимоги може лише ускладнити дотримання розглянутої групи податкових принципів у системі оподаткування в сільському господарстві.

Наступну групу податкових принципів, які найсуттєвіше вказують на необхідність дотримання визначеності в оподаткуванні, що покладена в основу другого положення класика політичної економії, пропонується сформувати з трьох законодавчо затверджених у нашій державі, зокрема:

– принципу стабільності, тобто дотримання незмінності податків і зборів (обов'язкових платежів) і їх ставок, а також податкових пільг протягом бюджетного року;

– принципу єдиного підходу, тобто запровадження єдиного підходу до розробки податкових законів з обов'язковим визначенням платника податку і збору (обов'язкового платежу), податкового періоду, ставок податку і збору (обов'язкового платежу), строків та порядку сплати податку, підстав для надання податкових пільг;

– принципу доступності, що означає забезпечення дохідливості норм податкового законодавства для платників податків і зборів (обов'язкових платежів) [381]. Виходячи зі змісту наведених вище принципів, можна зробити

висновок, що вони найбільше доповнюють положення класика. Очевидно, що для дотримання цього принципу необхідно, щоб податкове законодавство було стабільним і чітко визначало ставку податку, строки та порядок сплати, а його норми були доступними для платників податків. Це й є тією визначеністю, якої потребує будь-який суб'єкт системи оподаткування.

Тому важливість даної групи податкових принципів для системи оподаткування у сільському господарстві більш ніж очевидна. Така вимога є особливо необхідною для сільськогосподарських товаровиробників, які через незабезпеченість кваліфікованими кадрами більше всіх потребують визначеності у розрахунках з державою. Звичайно, для її дотримання необхідно зберігати стабільність податкового законодавства, яке має бути чітко структуроване (стосовно встановлення платників, податкового періоду, ставок, строків, порядку сплати та пільг), а норми податкових законів повинні бути прозорими, зрозумілими для платників й не допускати неоднозначного їхнього тлумачення.

Поряд з цим для досконалого засвоєння порядку обчислення та сплати податків працівникам сільськогосподарських підприємств України, які мають безпосереднє або навіть опосередковане відношення до оподаткування сільгоспвиробників, необхідно постійно підвищувати свій професійний рівень. Це повною мірою стосується й проведення державними податковими інспекціями тематичних семінарів з питань нарахування та сплати податків, але не лише з головними бухгалтерами, а й з керівниками та спеціалістами економічних служб сільськогосподарських підприємств. Адже, як показують результати проведеного аналізу, у даному питанні вони значно менше робочого часу витрачають на вивчення податкового законодавства, ніж службові особи ДПІ. Так, якщо 35,7 % із опитаних у другій групі можуть опрацьовувати дані матеріали понад 1 годину, то серед представників першої таку можливість мають лише 28,1 % осіб (табл. 5.3). Цілком логічно, що більше робочого часу в господарствах на питання оподаткування витрачають головні бухгалтери сільськогосподарських підприємств, відповіді яких на дане питання й виділяються з-поміж інших респондентів.

Таблиця 5.3

Розподіл відповідей респондентів щодо витрачання робочого часу на вивчення податкового законодавства та нормативних актів з питань оподаткування

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників с. г. підприємств		Результати відповідей службових осіб ДПІ	
	кількість	у %	кількість	у %
До 1 години	175	66,5	57	58,2
Понад 1 годину	74	28,1	35	35,7
Ваш варіант відповіді	11	4,2	6	6,1
Не відповіли	3	1,1	–	–
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Тут доцільно зауважити, що, все ж таки, зважаючи на складність податкового законодавства, відносно небагато робочого часу на його вивчення витрачають і службові особи ДПІ, які здійснюють усі види податкового контролю у цих же господарствах, особливо якщо врахувати те, що, крім цієї роботи, вони мають проводити роз'яснення особливостей оподаткування та своєчасно доводити до платників зміни, які відбуваються у законодавчо-нормативних актах. Тому, безумовно, з точки зору групи податкових принципів, які нами розглядаються, важливо, щоб у цій роботі була відповідна якість. Однак для її досягнення або навіть покращення необхідно більше уваги приділяти навчанню самих податківців. Зокрема, як показують результати проведеного опитування, більшість із них погоджується з тим, що серед податків, які сплачують сільськогосподарські товаровиробники, є надзвичайно складні за обчисленням, які потребують додаткового часу для опрацювання. Причому 88,8 % із цієї групи опитаних вважають, що найбільш складним у даний час є ПДВ.

Більше всього даному податку не вистачає прозорості, чіткості та визначеності в оподаткуванні. Адже для визначення бази оподаткування, опанування порядком його обчислення, сплати тощо необхідно витрачати багато часу не лише службовим особам державних податкових інспекцій, але й працівникам сільськогосподарських підприємств. На це вказують й результати дослідження, оскільки більшість з них (80,2 %) також зазначили, що ПДВ є складним в обчисленні та забирає більше часу, ніж будь-який інший платіж (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Розподіл відповідей респондентів щодо витрачання робочого часу на вивчення основних податків системи оподаткування у сільському господарстві

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників с. г. підприємств		Результати відповідей службових осіб ДПІ	
	кількість	у %	кількість	у %
ПДВ	211	80,2	87	88,8
Фіксований сільськогосподарський податок	45	17,1	10	10,2
Ваш варіант відповіді	4	1,5	1	1,0
Не відповіли	3	1,1	–	–
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Безперечно, такий результат відповідей щодо складності даного податку є цілком прогнозованим, особливо якщо врахувати ту важливу обставину, що серед науковців ведуться постійні дискусії щодо його теоретичної суті. Не менше полеміки виникає й під час практичних семінарів, які проводяться податковою службою з працівниками сільськогосподарських підприємств. Останнє ще більше переконує у необхідності виділення додаткового часу на навчання усіх, без винятку, зацікавлених осіб, а також підвищення якості цієї

роботи, від якої залежить зменшення кількості неоднозначних тлумачень податкового законодавства різними сторонами податкових відносин та усунення неузгоджених питань, які виявлятимуться у таких диспутах. Усе це лише сприятиме визначеності в оподаткуванні як головної вимоги, закладеної у другій групі податкових принципів.

Поряд з цим, враховуючи результати нашого дослідження, слід більше уваги звертати на причини, які приводять до витрачання респондентами значної кількості робочого часу для вивчення законодавчого чи нормативного акта, якими регулюється порядок справляння того чи іншого податку. І хоча обидві групи респондентів мають різні можливості для їхнього засвоєння (враховуючи форми доведення та доступ до інформації, а також її вартість для одних та безкоштовне надходження для інших), можемо констатувати, що найвагомішою причиною, яка приводить до витрачання великої кількості робочого часу, є складне податкове законодавство. На це вказують як респонденти з числа працівників сільськогосподарських підприємств (71,9 %), так і службових осіб ДПІ (78,6 %). Проте, на думку останніх, найбільш вагомими чинниками, які створюють таку ситуацію, є часті зміни податкового законодавства (3,1 %), а також його недосконаліть (2,0 %). З-поміж інших відповідей слід виділити ті, що стосуються безпосереднього завантаження службових осіб іншою роботою (14,3 %), яка є причиною недостатнього вивчення податкового законодавства. У продовження цієї думки варто зазначити й те, що 2,0 % респондентів, наводячи свої варіанти відповідей, взагалі посилаються на великий обсяг роботи, який, на їхню думку, і є головною причиною неякісного засвоєння матеріалу.

Отже, враховуючи організацію роботи з вивчення податкового законодавства як у податковій службі, так і серед працівників сільськогосподарських підприємств, доцільно вести мову, насамперед, про необхідність її покращення. Адже недостатнє засвоєння податкового законодавства не сприяє дотриманню принципу визначеності в оподаткуванні. Зрозуміло, що за відсутності можливості достатньою мірою скористатись знаннями підготовлених фахівців зазначений податковий принцип стає ще більш актуальним для системи оподаткування у сільському господарстві. Тому лише його функціональне забезпечення може сприяти запобіганню та захисту сільськогосподарського товаровиробника від надмірного вилучення оборотних коштів. Досягти цього можливо завдяки визначеності об'єктів оподаткування, ставок податків, інших важливих елементів системи оподаткування та податкового механізму. Саме цьому має сприяти податкове законодавство, запобігаючи вилученню до бюджету більшої частини податку, ніж це передбачено відповідними положеннями, оскільки справа не лише в праві на помилку або прорахунку платника або податкового інспектора, а у визначеності, якої вони вимагають в однаковій мірі.

Із зазначеним вище важко не погодитись, особливо якщо взяти до уваги те, що саме невизначеність стає причиною нерівності в оподаткуванні. Причому остання може проявлятись у декількох напрямах, які матимуть різні наслідки для податкоплатників. Так, найбільш "кмітливі" з них, яких ми умовно віднесемо до першої групи, можуть навіть мати певні переваги чи вигоди, оскільки створена

невизначеність сприятиме їхньому ухиленню від оподаткування. Однак для інших суб'єктів податкових відносин, і, навіть, за аналогічних умов, усе це може стати причиною покладення на них додаткових обов'язків зі сплати тих самих податків, від яких ухилились платники попередньої групи. Тому довільність податку у даному випадку є явищем *недопустимим*, оскільки ігнорування зазначеним принципом матиме однаково негативний вплив як на платників і податкових інспекторів, так і державу. Адже кожний законослухняний платник податків зацікавлений у сплаті об'єктивної суми податку, а тому ним не сприйматиметься необґрунтоване збільшення її величини, яке сталось, знову ж таки, через неоднозначне тлумачення податкового законодавства. Останнє й є головною причиною, яка може призвести до довільності в оподаткуванні, а не до точного визначення величини податку.

Очевидно, що для недопущення такої ситуації законодавчий орган країни не повинен затверджувати податкові закони, які допускають довільне їхнє тлумачення. Недотримання цієї вимоги може призвести не лише до розорення платника податку, але й стане причиною недофінансування державою передбачених видатків. Хоча, і це потрібно визнати, в Україні на законодавчому рівні зроблено суттєву спробу сприяти дотриманню принципу визначеності навіть за неоднозначного тлумачення податкового законодавства. Йдеться про Закон № 2181-III [429], за якого у разі виникнення конфлікту інтересів через різне трактування окремих норм законів з питань оподаткування податкові органи мають право в межах апеляційного узгодження приймати рішення на користь податкоплатника.

Не меншої визначеності в оподаткуванні потребує й сам податковий інспектор як представник державного контролюючого органу. Тут йдеться про державного службовця із почуттям високої моралі, який однаковою мірою ставиться до потреб бюджету і самого платника податку. Тобто у своїй роботі він має дотримуватись основного принципу: нарахування та сплата податків мають здійснюватись у відповідності до законодавства без будь-якого утиску сільськогосподарського товаровиробника-платника податку. Причому, за його порушення, як і за неналежне виконання своїх обов'язків, він має однаковою мірою відповідати перед законом. Зокрема, це має стосуватись як відповідальності за неповне обчислення податку до бюджету, так і за надмірне оподаткування податкоплатника. Для нього не повинно існувати правила – "бюджет перш за все, а вже потім потреби платника". Зовсім навпаки, свою роботу він має розпочинати від останнього, враховуючи його можливості та інтереси, не завдаючи йому незручностей і в жодному випадку – фінансової шкоди, хоча дотриматись вказаного за наявності різних розмірів штрафних санкцій, передбачених вітчизняним законодавством, практично неможливо.

Зазначене особливо важливо для сучасної системи оподаткування у сільському господарстві. Адже не можна виключати такої ситуації, коли через складність виконання планів з надходження коштів до бюджетів даний принцип може порушуватись. Йдеться, зокрема, про можливе перенарахування податку на користь бюджету та ущемлення інтересів сільськогосподарського товаровиробника-платника податку. У результаті це може призвести до значних

переплат, які, на певний термін, кредитуватимуть бюджет і негативно позначатимуться на діловій активності аграріїв. Звісно, що наслідком цьому стане зменшення платежів до відповідних бюджетів у довгостроковому періоді, а відтак не сприятиме виконанню планів податкової служби за цим показником.

Отож, податковий інспектор з почуттями високої моралі також зацікавлений у тому, щоб у системі оподаткування дотримувався принцип визначеності, а податкове законодавство відкидало будь-яке суб'єктивне визначення величини податку. І зовсім навпаки, за невизначеності податку податкоплатник може бути залежним від недобросовісного податкового чиновника, який використовуватиме своє становище для власних корисних цілей та сприятиме ненадходженню коштів до бюджету. Зокрема, як свідчить світовий досвід у деяких країнах за кожну грошову одиницю хабара сплаченого податківцю держава втрачала 20, а від оподаткування приховувалось понад 50 % одержаного прибутку [619, с. 309]. Хоча, як зазначено вище, не можна відкидати й того, що невизначеністю в оподаткуванні в однаковій мірі може скористатись і "кмітливий" платник податку, а це породжує додаткову проблему зловживань з несплатою податків. Останнє, мабуть, і є частиною причин, які призвели до того, що в Україні, за даними ДПА України, втрати бюджету через масові ухилення від сплати податків в окремих роках сягали майже 7 млрд. грн. [51, с. 51-52]. Отже, з наведеного очевидно, наскільки важливим для держави, платників податків та й самих службових осіб державних податкових інспекцій є друга група податкових принципів, сформованих відповідно до вимог західної фінансової науки.

Беручи до уваги визначення третього положення, сформульованого класиком, слід звернути увагу на складність виокремлення серед законодавчо встановлених в Україні принципів оподаткування, які найсуттєвіше відповідали класичному постулату. Тому ті, що включені нами до цієї групи, зокрема, рівномірність сплати, під яким законодавець розуміє встановлення строків сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджету для фінансування витрат; стимулювання науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок високотехнологічної продукції; стимулювання підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, у більшій мірі є наслідком принципу зручності, ніж формують його поняття. Адже саме зручність сплати податків, поряд із їхньою визначеністю, здатна повніше враховувати інтереси платників, адекватніше впливати на їхню поведінку при розрахунках із бюджетами. Причому, для платника не може бути повноцінної зручності у сплаті податку, якщо не дотримуватися її рівномірності або стимулювання діяльності господарюючих суб'єктів. Останнє й є тим основним критерієм, який дозволяє сформувати дану групу податкових принципів, оскільки, встановлюючи порядок сплати податків, необхідно враховувати не лише потреби бюджетів, але й те, коли такі платежі можуть бути сплачені платниками з найменшим негативним впливом на них. Це особливо важливо для сільськогосподарських товаровиробників, які найбільше потребують, щоб цей принцип дотримувався на практиці якнайбільше.

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 точки зору держави. Залишається лише більш конструктивно впроваджувати їх на практиці. Причому, з їх змісту стає зрозуміло, що вони сприяють збільшенню виробництва продукції сільського господарства та її реалізації.

Проте, на нашу думку, важко погодитись із тим, що зазначені вище принципи можуть бути розташовані саме в тій послідовності, яка встановлена чинним законодавством. Тут, мабуть, важко заперечувати, особливо якщо врахувати те, що для їх реалізації потрібно спочатку переконати суспільство у необхідності та доцільності сплачувати податки. Тобто на початковому етапі розвитку системи оподаткування мають найбільше проявлятись ті, які найсуттєвіше відповідають її розвитку у даний період.

Із наведеної вище групи податкових принципів виділимо рівномірність сплати, за рахунок якої, на нашу думку, найбільше можливо досягти певної зручності в оподаткуванні. Причому вона дозволяє забезпечити й рівномірне надходження коштів до бюджету, що здійснюється рівними частками від річної суми податку відповідно до встановлених строків. Практична реалізація цього принципу найчіткіше простежується у сплаті плати за землю, податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів та ін. Це пояснюється тим, що на початку року платниками зазначених податків визначається річна сума нарахованого платежу, яка потім рівномірно розподіляється за строками нарахування та сплати. Звісно, що такий порядок розрахунків із бюджетом слід віднести до однієї з переваг системи оподаткування у сільському господарстві. Адже за рахунок цього стало можливим забезпечення не лише дотримання законодавчо встановленого податкового принципу, але й досягнення певної зручності для податкоплатників, на чому, у свій час, наголошував ще А. Сміт.

Тож, виділяючи зручність у сплаті податків як необхідну умову функціонування системи оподаткування у сільському господарстві, не можна не помітити того, наскільки цей принцип сприяє дотриманню двох наступних, що законодавчо затверджені у нашій державі. Причому, з позиції сільськогосподарського товаровиробника це має принципове значення. У даному випадку слід зосередитись на встановленні зручних строків сплати податків, що певною мірою є деяким стимулом, який позитивно впливатиме на дотримання інших принципів, віднесених нами до цієї ж групи. Так, маючи можливість сплачувати податки у той час, коли у нього є достатньо коштів, та будучи вільним від податкових зобов'язань у періодах, коли їх найбільше бракує для вкладення у виробництво, сільгоспвиробник матиме стимули до розширення діяльності та інвестиційної активності. У результаті це й дасть можливість використовувати передові досягнення науково-технічного прогресу, проводити технологічне оновлення виробництва, що сприятиме виходу вітчизняного товаровиробника на світовий ринок сільськогосподарської продукції.

Усе це є беззаперечним, як і те, що платоспроможність сільськогосподарського товаровиробника залежить не лише від величини податку, хоча цього також ніхто не заперечує, але і від термінів (періодів) сплати. Адже, сплативши податок у незручний для себе час, зокрема у період найбільшого авансування коштів у виробництво, сільськогосподарський товаровиробник не зможе вкладати кошти у його розширення та відтворення, а відтак і стримуватиме нарощування капіталу в майбутньому. І чим більша частина коштів буде вилучатись в останнього до бюджету у незручний для нього час, тим більше погіршуватиметься його платоспроможність. У результаті це стане причиною не лише несвоєчасних розрахунків із бюджетом як у короткостроковому, так і в довгостроковому періодах, але й приведе до зменшення виробництва сільськогосподарської продукції. А все те, що зменшує здатність обробляти землю, як писав ще А. Сміт, неминуче знижує найважливішу частину доходу суспільства [532, с. 509].

Цілком очевидно, що така ситуація зі сплатою податку не відповідатиме інтересам сільськогосподарського товаровиробника, який, до того ж, не завжди матиме можливість перекласти таку незручність на інших осіб. Йдеться про споживача, який, на відміну від останнього, може самостійно "встановлювати" для себе строк і спосіб сплати податку на споживання у ціні сільгосппродукції. Причому, все це залежить від багатьох чинників, які визначатимуть його поведінку на ринку, зокрема, кількості продукції, можливості її оплатити, обізнаності з ринком тощо. Тож, володіючи такою інформацією, споживач зможе її придбати й в осіб, які з різних причин звільнені від оподаткування (приватні сільськогосподарські товаровиробники тощо) або мають можливість ухилитись від сплати податку. І тоді він взагалі може не сплачувати податок.

Очевидно, що така "зручність" для споживача породжує незручність для сільськогосподарського товаровиробника – платника податку, який за такої ситуації не в змозі вчасно реалізувати продукцію, а відтак і сплатити податок. Останнє може суттєво вплинути й на її кількість і сприятиме зростанню "тіньового оподаткування". Звідси стає зрозуміло, що дана група податкових принципів має важливе значення не лише для платників, але й для громадян країни, які через недоодержання сільгосппродуктів відчуватимуть надмірний податковий тягар (втрату ефективності для суспільства).

Водночас слід враховувати, що актуальність строків сплати податків не зменшується для системи оподаткування у сільському господарстві України навіть у даний період часу. Тут маються на увазі терміни, встановлені для ФСП, за якими найбільша його сума щомісячно має надходити до бюджету у третьому та четвертому кварталах. Тобто, це саме той період, який є найзручнішим для розрахунків сільськогосподарських підприємств із державою. Хоча, аналізуючи щомісячні строки його сплати, треба зазначити, що вони не зовсім відповідають інтересам аграріїв. На це вказують і результати нашого опитування, проведеного серед працівників сільськогосподарських підприємств та службових осіб ДПІ в Золочівському районі Харківської області, Борщівському районі Тернопільської області, Щорсівському районі Чернігівської області, Снігурівському районі Миколаївської області та Звенигородському районі Черкаської області. Так,

більшість (61,2 %) працівників господарств, які на практиці мають відношення до їхнього оподаткування (керівники, головні бухгалтери та працівники економічних служб), не погоджуються зі встановленням щомісячних строків сплати податків для сільгоспвиробників (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

Розподіл відповідей респондентів щодо встановлення для сільгоспвиробників щомісячних строків сплати податків

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників с. г. підприємств		Результати відповідей службових осіб ДПІ	
	кількість	у %	кількість	у %
Так, правильно	97	36,9	53	54,1
Ні, не правильно	161	61,2	41	41,8
Ваш варіант відповіді	2	0,8	4	4,1
Не відповіли	3	1,1	–	–
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Причому, і це необхідно відзначити, що такої ж думки дотримуються 41,8 % з числа опитаних службових осіб ДПІ, які здійснюють податковий контроль у зазначених господарствах. Відповіді останніх ще більше переконують у тому, що в сільському господарстві необхідно відмовитись від щомісячних строків сплати податків. Можна припустити, що для даної групи респондентів, мабуть, також стало зрозуміло, що основна причина несвоєчасних розрахунків сільськогосподарських підприємств із бюджетом полягає не в їхньому небажанні розраховуватись із державою, а у відсутності можливості виконувати свої зобов'язання саме у ті періоди, в яких вони самі найбільше потребують вкладень, хоча, більшість податківців (54,1 %) все ж таки надають перевагу щомісячним строкам сплати податків сільськогосподарськими підприємствами.

Звичайно, таку позицію державних службовців, особливо коли вона стосується бюджету, можна зрозуміти. Але чи є вона державницькою з точки зору сільськогосподарських товаровиробників зокрема та суспільства загалом? Однозначно відповісти на дане питання також неможливо, оскільки тут перетинається дві протилежні точки зору. З одного боку, сільськогосподарські підприємства, не маючи можливості розрахуватись із державою за щомісячними строками сплати податків, за відсутності коштів (на чому акцентувалась наша увага вище), вимушені сплачувати певні штрафні санкції.

Очевидно, що з іншого боку, ці суми стають додатковим резервом виконання дохідної частини бюджетів відповідних рівнів, тому особи, які у першу чергу дбають за виконання бюджетів, будуть зацікавлені у тому, щоб щомісячні строки сплати податків й надалі залишались незмінними. Можна припустити, що більшість службових осіб державних податкових інспекцій саме через це й підтримують щомісячні строки сплати податків сільськогосподарськими підприємствами.

Однак такий порядок виконання бюджетів, як зазначено вище, не відповідає інтересам сільськогосподарських підприємств, а стає лише додатковим податковим тягарем. Це вже з іншого боку, що, з точки зору державної політики, має ще важливіше значення. І це необхідно визнати, як тим, хто вболіває за бюджет, так і тим, хто віддає перевагу та намагається сприяти розвитку сільського господарства.

Безперечно, наведена точка зору має право на своє існування, особливо якщо врахувати те, що в окремих періодах, зокрема у другій половині 90-х років XX ст., кошти на поточні рахунки господарств взагалі не надходили декілька місяців (через бартеризацію розрахунків), що й ставало причиною значних недоплат до бюджету. Тому встановлення щомісячних строків сплати для сільськогосподарських підприємств, на нашу думку, не можна вважати виправданими з позиції сільськогосподарського товаровиробника-платника податку. Мабуть, з цих причин, як свідчать результати проведеного анкетування, більшість працівників сільськогосподарських підприємств, а також значна частка службових осіб державних податкових інспекцій надають перевагу іншим термінам у розрахунках з державою. Серед них респонденти виділяють щоквартальні строки сплати, які передбачені податковим законодавством для окремих видів податків.

Тут доречно зауважити, що їх застосування передбачалось ще в період перебування України у складі колишнього СРСР за сплати податку на доходи з колгоспів, які, як писав М. Я. Залєський, враховували сезонні зміни грошових ресурсів у господарствах [148, с. 110]. Дана точка зору знаходить свою підтримку й серед сучасних вітчизняних економістів [591, с. 190], які пропонують встановити щоквартальні строки сплати для земельного податку. І з цим важко не погодитись, особливо якщо до уваги взяти позицію наступних авторів. Так, підтримуючи ідею єдиного податку у сільському господарстві, величина якого має залежати від якості землі і кліматичних умов конкретного періоду, російський науковець І. П. Півнєва пропонує сплачувати його за підсумками року [341, с. 103]. Беззаперечна перевага такого підходу для сільгоспвиробника очевидна.

Однак аналіз сучасного стану нормопроектної роботи в Україні дає підстави для висновку, що практично реалізувати таке положення майже неможливо. Тому найбільш виважено, на нашу думку, до встановлення строків сплати податків підходить інша група російських дослідників, зокрема І. с. Кононов та Н. с. Родіонова [179, с. 8], які вважають, що податки та інші види обов'язкових платежів у сільському господарстві доцільно стягувати не раніше четвертого кварталу, зокрема – 15 жовтня і 15 листопада.

Беручи до уваги вищезазначені точки зору науковців, у підходах яких ще не має однозначності щодо встановлення найзручніших строків сплати податків для сільгоспвиробників, не менший інтерес викликає й позиція практикуючих спеціалістів, зокрема працівників сільськогосподарських підприємств та службових осіб державних податкових інспекцій. Безперечно, що такий підхід має будуватись на двосторонній основі, враховуючи як інтереси платників, так і бюджету. Наскільки дотримується така вимога на практиці, показують

результати нашого опитування. Тож, як видно з даних табл. 5.6, більшість респондентів (142 із 263 або 54,0 %) представників сільгоспвиробників пропонують у сільському господарстві встановити два строки сплати податків (у 3-му та 4-му кварталах). З такими термінами погоджується і 31,6 % опитаних службових осіб державних податкових інспекцій, які контролюють їх дотримання даною групою податкоплатників. Причому, обома групами респондентів не заперечується можливість і доцільність встановлення для господарств річних строків, сплата податків за якими може здійснюватись у четвертому кварталі. Таку позицію підтримують 17,5 % із числа опитаних керівників, головних бухгалтерів та працівників економічних служб сільськогосподарських підприємств, а також 9,2 % службових осіб ДПІ.

Отже, враховуючи те, що питання встановлення строків сплати податків відповідає як інтересам сільськогосподарських підприємств, так і бюджету, мабуть, варто було б очікувати й зацікавлених відповідей. Як показують результати проведеного дослідження, у більшості випадків так і сталось. Останнє ще більше переконує в актуальності даної групи податкових принципів, до якої, на нашу думку, необхідно окремо включити й принцип зручності. Тому, узагальнюючи вищенаведене, вважаємо, що для їхнього дотримання у сільському господарстві доцільно передбачати особливі строки, які враховували б специфіку аграрного виробництва та не створювали для аграріїв будь-яких незручностей, окрім тих, які вони повинні відчувати за настання обов'язку сплати податку. І у цьому перевагу необхідно віддати періоду, в якому у них є найбільше можливостей проводити розрахунки з бюджетом та державними цільовими фондами.

Таблиця 5.6

Розподіл відповідей респондентів щодо встановлення для сільськогосподарських підприємств найзручніших строків сплати податків

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників с. г. підприємств		Результати відповідей службових осіб ДПІ	
	кількість	у %	кількість	у %
Два рази в рік (в 3-му і 4-му кварталах)	142	54,0	31	31,6
Один раз у рік (у четвертому кварталі)	46	17,5	9	9,2
Ваш варіант відповіді	33	12,5	58	59,2
Не відповіли	42	16,0	–	–
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Завершуючи дослідження строків сплати податків у сільському господарстві як однієї з умов дотримання зручності для податкоплатників, слід зазначити, що в Україні у даному напрямі вже зроблено немало. У першу чергу це стосується Закону № 2181-III [429], яким передбачено єдині граничні строки як для подання податкової звітності (за календарний місяць, квартал, рік), так і сплати податкових зобов'язань (протягом десяти днів після закінчення граничних строків, встановлених для подання декларацій), зазначених у її

формах. Звісно, з прийняттям цього законодавчого акта склалась більш сприятлива ситуація для дотримання зручності в адмініструванні податків. Нагадаємо, до цього періоду часу терміни розрахунків з державою встановлювались для кожного з них окремо, які не завжди співпадали, що й було однією з причин порушення принципу зручності. Тому запровадження для сільськогосподарських підприємств двох квартальних строків сплати податків суттєво не вплине на зміни вітчизняного податкового законодавства, оскільки його норми вже адаптовані до цих термінів. Водночас треба мати на увазі, що, встановлюючи їх для сільськогосподарських товаровиробників, необхідно враховувати й особливості формування та використання джерел сплати платежів, оскільки саме з них, як свідчить проведений аналіз літературних джерел, розпочалась практика та розробка податкових принципів.

Не менш важливе значення для сучасної системи оподаткування має й *принцип ефективності або, як його іноді називають, принцип економії* [318, с. 37]. Четверту групу податкових принципів, що законодавчо встановлені у нашій державі, сформовано саме за цією ознакою. Вважаємо, що вони найбільше узгоджуються з четвертим положенням класика політичної економії, до яких пропонується віднести наступні з них:

– економічної обґрунтованості, що передбачає встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів) на підставі показників розвитку національної економіки та фінансових можливостей з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його доходами;

– компетенції, тобто встановлення і скасування податків і зборів (обов'язкових платежів), а також пільг їх платникам, які здійснюються відповідно до законодавства про оподаткування виключно Верховною Радою України, Верховною Радою Автономної Республіки Крим і сільськими, селищними, міськими радами [381].

На перший погляд може скластись враження, що до цієї групи принцип компетенції віднесено випадково. Однак потрібно зауважити, що він є визначальним у формуванні податкових законів. Саме завдяки його дотриманню можливо забезпечити прийняття якісних законів, за допомогою яких ефективно функціонуватиме вся система оподаткування. Причому, з часом актуальність даного питання не лише не зменшилась, а навпаки зросла. Важливість її посилюється ще й тим, що в сучасних умовах розвитку системи оподаткування у сільському господарстві доводиться констатувати фактичне зростання витрат на податковий менеджмент, а це зайвий раз вказує на те, наскільки необхідною є дана група податкових принципів. Тому їх наукове обґрунтування та дотримання з урахуванням вітчизняної практики є одним із важливих завдань, розв'язання якого сприятиме як зменшенню витрат на збір податків, так і вдосконаленню системи оподаткування у сільському господарстві.

Аналізуючи кожний із цих двох податкових принципів, не можна не помітити того, наскільки вдало вони доповнюють один одного. Так, перший з них передбачає встановлення податків і зборів (обов'язкових платежів), виходячи з розвитку національної економіки та фінансових можливостей, а

інший вказує на їхню правову основу та визначає компетентні органи, яким надається виняткове право приймати рішення щодо регулювання податкових відносин у сфері оподаткування. У певній мірі це узгоджується з четвертим положенням класика, в якому також ставляться вимоги до запровадження того чи іншого податку, а також організації податкового процесу, який, до того ж, не повинен бути обтяжливим для бюджету.

Що стосується другого питання, то, на нашу думку, така вимога не лише доцільна, але й необхідна. Тут йдеться про чисельність службових осіб державних податкових інспекцій, необхідних для проведення податкового контролю. Водночас зауважимо, що вказаний термін не зовсім відповідає всім тим функціональним обов'язкам, які доводиться виконувати податківцям. Однак це не зменшує вагомість даного положення, оскільки все має залежати як від кількості функцій, які необхідно реалізувати для забезпечення повноти надходження коштів до бюджету, так і від якості цієї роботи, яку, до того ж, має виконувати оптимальна чисельність працівників. Адже, як свідчить світовий досвід та вітчизняна практика, жодна держава не може обійтись без послуг збирача податків (податкового інспектора). Особливо актуальним це питання є тоді, коли мова заходить про сучасну податкову службу, в якій, у першу чергу, перевагу має бути віддано високим моральним якостям, якими наділені державні службовці-професіонали. Тому питання фінансування податкової служби також мають принципове значення та повинні розглядатись, виходячи з її функцій. Так, у США при розрахунку коштів, які необхідно передбачити в бюджеті на фінансування податкових органів, за основу береться сума, що була витрачена в минулому році, яка збільшується залежно від того, що ще додатково треба зробити податковій службі в наступному році (збільшити кількість перевірок, аудиту тощо) [345, с. 47]. Отож у цій країні дуже виважено підходять до збільшення чисельності податкових чиновників. Причому, даний критерій враховується і у разі запровадження нових видів податків. Зазначене у повній мірі стосується ПДВ, який у свій час його ініціатори намагались ввести до системи оподаткування США. Однак, за підрахунками науковців, для реалізації даної ідеї необхідно було б суттєво збільшити витрати на податковий апарат. Тож, за їхніми розрахунками (за середньої пропорції – один фіскальний службовець на 250 платників), – впровадження ВАТ (ПДВ – В. С.) у цій країні викликало потребу збільшити персонал Служби внутрішніх доходів з 20 до 80 тис. осіб, а витрати на її утримання мали зрости не менше, ніж у три рази [557, с. 276-277]. Мабуть, це також стало однією з причин відмовитись від цього податку, який, окрім несприйняття його конгресом, ще й вимагав нових адміністративних витрат.

Отже, складність полягає не лише у чисельності працівників податкової служби, але й у тому, як розроблено сам податок. Адже останній якраз і є тією причиною, яка вимагає їхнього збільшення через додаткове навантаження на податкових чиновників, які причетні до його адміністрування. Зазначене певною мірою стосується й фіксованого сільськогосподарського податку, що функціонує в системі оподаткування у сільському господарстві України. Адже, як нами уже доведено вище, для сільськогосподарських підприємств найкращими періодами

сплати податків є третій та четвертий квартали або один раз у рік після його закінчення. Звісно, що за таких строків, передбачених для даного податку, податковій службі необхідно було б проводити активний податковий контроль після їхнього закінчення. Безумовно, це значно зменшувало б витрати на його проведення, оскільки через встановлений щомісячний строк сплати ФСП контролюючий орган після завершення того чи іншого місяця має вживати й примусові заходи (виписування податкових вимог та опису майна сільгоспвиробників для його подальшої реалізації з метою погашення податкового боргу перед бюджетом). Проте через відсутність грошових ресурсів на поточних рахунках сільгоспвиробників та ліквідних активів досягти стовідсоткової сплати вдається не завжди. Це підтверджується й результатами нашого опитування, проведеного серед працівників сільськогосподарських підприємств та службових осіб державних податкових інспекцій. Саме нестача коштів, на їх думку, є основною причиною невчасних розрахунків сільгоспвиробників з бюджетом. Так вважають 83,7 % представників аграрних господарств та 65,3 % державних службовців ДПІ (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

Розподіл відповідей респондентів щодо причин невчасних розрахунків сільгоспвиробників з бюджетом

Варіанти відповідей	*Результати відповідей* працівників с. г. підприємств		*Результати відповідей* службових осіб ДПІ	
	кількість	у %	кількість	у %
Нестача коштів	220	83,7	64	65,3
Сподівання на списання боргів	5	1,9	30	30,6
Ваш варіант відповіді	0	0	4	4,1
Не відповіли	38	14,4	–	–
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

До зазначеного вище потрібно додати, що недотримання третього принципу класика політичної економії в системі оподаткування у сільському господарстві України призводить до порушення четвертого його положення. Унаслідок такої організації стягнення податку посадові особи сільгосппідприємств змушені певну частину свого робочого часу проводити у податкових інспекціях або приймати їхніх службових осіб у себе. Адже, як показують результати опитування, 30,6 % податківців вважають, що сільгоспвиробники з бюджетом вчасно не розраховуються тому, що сподіваються на списання їм боргів. Безперечно, така відповідь прогнозована, оскільки до таких заходів держава вимушено вдавалась уже не один раз. Однак отримати остаточну суму коштів до бюджетів вдається все ж таки у третьому та четвертому кварталах, коли господарства мають найбільшу можливість розрахуватись з державою. Очевидно, що такі зустрічі завдають певного утиску та ставлять у незручне становище платника податку. Причому за весь цей час до величини податку дораховуються штрафні санкції, які ще більше ускладнюють цей процес та завдають шкоду як для самого платника, так і суспільства.

Водночас, слід зауважити, що таким реаліям властивий неоднозначний характер. Зокрема, з одного боку, в українському суспільстві існує думка, що сільське господарство майже не сплачує ніяких податків, крім ФСП та деяких інших платежів. Дана точка зору досить переконливо дає підстави деяким сучасним вітчизняним науковцям стверджувати, що фактично в селі, на відміну від промисловості, створено офшорну зону [355, с. 233]. З іншого ж боку очевидно, що через механізм штрафних санкцій відбувається необґрунтоване (хоча й передбачене законом) вилучення обігових коштів сільгоспвиробників через неврахування особливостей цієї галузі. Причому, в деяких регіонах нашої країни в окремих роках у структурі сплати ФСП штрафні санкції складали понад 30 %. Останнє ще більше переконує у необхідності дотримання четвертого положення класика політичної економії, який, критикуючи відкупну систему, вказував на обтяжливість податку саме через конфіскації та інші покарання, які застосовувались до платників.

Причому, найбільш вразливими для платників є ті штрафи, які накладаються навіть за незначних порушень, що лише збільшує податковий тягар. Адже презумпція невинуватості, як пишуть сучасні вітчизняні науковці [280, с. 31], на платників податків, як правило, не розповсюджується. Санкції до них застосовуються в обов'язковому порядку на підставі однозначного рішення податкового органу, навіть у тих випадках, коли строк дії закону визначено до терміну його затвердження (чи проголошення), при цьому однакові міри впливу здійснюються як до злісних порушників закону, так і до випадкових, тобто тих, що "попалися" вперше, тим більше у зв'язку з незнанням (нерозумінням) досить заплутаних статей податкового законодавства. Звісно, що за такої ситуації платник податку стає залежним від службових осіб державних податкових інспекцій. Зазначене у певній мірі стосується дрібних фермерських господарств, які у даному питанні потребують захисту найбільше. Можна припустити, що саме з цих причин у податковому законодавстві деяких країн стягнення податкових заборгованостей до визначеної величини проводиться без застосування штрафних санкцій. Так, у Великій Британії за допущення платником податку помилки, що привела до несплати ПДВ менше, ніж 1 000 фунтів стерлінгів, ця сума автоматично переноситься на податковий період, у якому сталась така похибка. У цьому випадку до податкоплатника штрафна санкція не застосовується, але на суму недосплаченого податку нараховуються відсотки [176, с. 25]. Подібна практика застосування штрафних санкцій діє й у Німеччині, але лише з тією різницею, що для платників податків законодавством передбачено гранично допустиму суму (допускається відхилення ± 10 %), яка дає право на помилку в обчисленні податкової бази [358, с. 72]. Проте, як свідчить вітчизняна практика, в даний час у податковому законодавстві України такі ситуації законодавчо не врегульовуються, а отже і не враховуються податковою службою у разі застосування штрафних санкцій до порушників законів.

Отже, світовий досвід переконує в необхідності включення до податкового законодавства України норм, що передбачали би гранично допустимі суми податків, зборів (обов'язкових платежів), які захищали би сільгоспвиробників

від штрафних санкцій у випадку допущення незначних помилок в обчисленні платежів до бюджету. Зрозуміло, що такі помилки можуть допускатись як випадково, так і через об'єктивні причини, зокрема й при складності розуміння податкових законів. Особливо це можливе тоді, коли відбувається їхня зміна або запроваджуються нові законодавчі та нормативні акти.

Однак, як показують результати нашого дослідження, ставлення до штрафних санкцій у наш час неоднозначне. Так, зокрема, якщо 87,8 % опитаних працівників сільськогосподарських підприємств підтримують ідею про те, що за виявлення податковою службою фактів приховування податків, суми яких не підпадають під кримінальну відповідальність, доцільно надавати платнику право проводити їхню доплату з нарахуванням пені без будь-яких інших штрафних санкцій, то більшість службових осіб державних податкових інспекцій (65,3 %) не погоджуються з такою думкою (табл. 5.8).

Таблиця 5.8

Розподіл відповідей респондентів щодо надання платникам права проводити доплату податків (суми яких не підпадають під кримінальну відповідальність) без застосування штрафних санкцій (за винятком пені)

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників с. г. підприємств		Результати відповідей службових осіб ДПІ	
	кількість	у %	кількість	у %
Так	231	87,8	33	33,7
Ні	25	9,5	64	65,3
Ваш варіант	5	1,9	1	1,0
Не відповіли	3	0,8	–	–
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Безумовно, таку точку зору службових осіб ДПІ зрозуміти можна. Особливо, коли це стосується виконання планових завдань із мобілізації податків та зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів. Однак з позиції податкоплатника назвати її виправданою важко. Хоча й серед податківців відносно великою, враховуючи психологію та функціональні обов'язки податкового інспектора, є частка респондентів (33,7 %), які, погоджуючись із наведеною думкою, також розуміють, наскільки важливим є це питання для сільгоспвиробників. Тут можна лише здогадуватись, як важко вибудовувались такі відповіді. Однак це ще один вагомий аргумент, який заслуговує поваги до цієї групи респондентів. Адже для них також зрозуміло, що краще за все надати аграріям можливість провести доплату податку без штрафних санкцій, ніж створювати їм додатковий податковий тягар, який, до того ж, у майбутньому призведе до ще гіршої ситуації зі сплатою коштів, які знову неможливо буде вчасно стягнути до бюджету.

Ще одним важливим аспектом, який суттєво впливає на збільшення витрат в оподаткуванні, є складні форми та кількість податкової звітності, що подається в установлені строки до державних податкових інспекцій.

Зауважимо, що найбільш витратним для сільськогосподарських товаровиробників із цієї точки зору є порядок подання декларацій із ПДВ. Адже з початку запровадження цього податку для сільськогосподарських підприємств майже постійно створювались особливі умови його сплати, а це вимагало додаткового подання 3-4 форм декларацій. Причому, всі витрати з їхнього придбання, як нами вже зазначалось, покриваються за рахунок господарств. Це стосується й інших форм податкових розрахунків, які є складними та не завжди зрозумілими для останніх.

Для порівняння зазначимо, що в США уже давно відмовились від такої практики, оскільки значну частину адміністративних витрат бере на себе податкове відомство. Крім того, у цій країні перевагу віддано простим і зрозумілим формам податкових декларацій, а також спрощеному порядку та процедурі їхнього заповнення. Поряд з цим триває пошук альтернативних шляхів, щоб платники податків добровільно дотримувались норм податкового законодавства, що й сприяло появі декларацій в електронному вигляді [345, с. 49]. Зауважимо, що у 2007 р. податковою службою України також почала активно реалізовуватись ідея подання податкової звітності платниками податків засобами телекомунікаційного зв'язку. Однак, як показує проведений аналіз, не всі сільгоспвиробники ще мають можливість скористатись таким порядком звітування.

Отже, система оподаткування у сільському господарстві вимагає значних витрат для платників податків даної галузі. Це особливо стосується фермерських господарств, які через відсутність спеціальних знань не завжди якісно можуть вести облік та оформляти податкову звітність. Тому, мабуть, із цих міркувань, а відтак, і з метою зменшення адміністративних витрат, у розвинутих країнах світу – Франції, Італії, Австралії – лише 3 % фермерів ведуть адекватний бухгалтерський облік своєї господарської діяльності [557, с. 265]. Зазначене дає підставу для висновку, що за дешевого податку платник відчуватиме менший тягар, і, навпаки, за збільшення витрат – його збиток зростатиме, а дохід держави – зменшуватиметься.

Під дешевим податком, на нашу думку, слід розуміти такий вид платежу, який потребує мінімально необхідних витрат на його адміністрування. Тому різниця між валовою сумою податку, що надійшла до бюджету, та величиною, яка безпосередньо використовується на потреби держави, має бути мінімальною. Вона якраз і складатиме витрати на його збір, які, на нашу думку, мають становити не більше 1-3 %, тоді як інша частка (97-99 %) братиме участь у безпосередньому фінансуванні видатків держави.

Зазначені розрахунки узгоджуються із світовою практикою встановлення витрат на збір податків і проведенням податкового контролю, які у розвинутих країнах світу не перевищують 3-4 % від суми податкових надходжень [164, с. 23]. Зауважимо, що у вітчизняній науковій літературі дане питання ще недостатньо досліджене, а це у свою чергу не дозволяє встановити корисність податку. Однак, як відомо, останній є продуктом суспільства, а його створення завжди супроводжується певними витратами, які здійснюють органи законодавчої й виконавчої влади, та й самі платники податку. Причому, структура цих витрат для кожного окремо взятого податку буде різною. Цілком

очевидно, що найбільше витрат у системі оподаткування сільського господарства припадає у даний час на ПДВ. Саме цей податок для аграріїв є найзаплутанішим і найнезрозумілішим. Так, із запровадженням спеціального режиму оподаткування в сільському господарстві було встановлено особливі умови його обчислення, які, до того ж, протягом 1999-2007 рр. неодноразово змінювались. Усе це лише обтяжувало сільгоспвиробників, які через ці причини не могли досконало оволодіти даним порядком та сплачували штрафи за нецільове використання ПДВ.

Проте особливо гостро ця проблема постає тоді, коли справа стосується бюджетного відшкодування податкового кредиту. Річ у тім, що для здійснення бюджетного відшкодування податковій службі необхідно проводити позапланові документальні перевірки всіх платників ПДВ, які брали участь у виписуванні податкових накладних. Останнє ще більше вказує на додаткове збільшення витрат з адміністрування даного податку. Адже проведення таких перевірок вимагає значної чисельності податкових чиновників, що, в свою чергу, призводить до постійних відвідин платників податків та завдає їм зайвих хвилювань, від чого якраз і застерігав А. Сміт. Можна припустити, що саме з цих причин останні вимушено змінюють порядок відшкодування ПДВ, пропонуючи його зарахувати у рахунок майбутніх строків сплати і таким чином уникають позапланових документальних перевірок.

Отже, з огляду на вищенаведене слід визнати, що у даний період часу назріла нагальна потреба поєднання класичних податкових принципів із національними, які доповнюватимуть один одного і тим самим складатимуть домінанту системи оподаткування, на якій функціонуватиме й її підсистема, сформована у сільському господарстві. Важливим напрямом їхньої реалізації має стати підвищення ролі добровільної сплати податків, якої можливо досягти за рахунок налагодження рівноправних партнерських відносин між державною податковою службою та податкоплатниками, що сприятиме взаємному підвищенню податкової культури, а відтак і своєчасному надходженню коштів до бюджетів та державних цільових фондів. Особливу роль у цьому процесі необхідно відводити й визначеності в оподаткуванні, якої так потребують платники, контролюючі органи, а також держава й суспільство в цілому. Тому першочерговим завданням у нормотворчій роботі, зокрема під час доопрацювання проекту Податкового кодексу України, є удосконалення положень цього надзвичайно важливого документа, яким регулюватимуться податкові відносини сільгоспвиробників із державою. Причому вони мають вибудовуватись на зручних умовах, оскільки недотримання цього положення не стимулюватиме сільгоспвиробника до підприємницької виробничої діяльності та інвестиційної активності, науково-технічного прогресу, технологічного оновлення виробництва, а отже, стримуватиме його вихід на світовий ринок високотехнологічної продукції.

Однак слід також зважати на те, що дотриматись цих основних принципів буде важко, якщо не вдаватись до нормування витрат, які доцільно встановлювати для кожного окремого податку. Очевидно, що разом із затвердженням податкового закону, парламентом мають враховуватись і

витрати на виконання даних законодавчих норм. Їх співставлення із сумою коштів, що мають надійти до бюджету від запроваджених заходів або самого платежу, вказуватимуть на доцільність чи безпідставність прийняття відповідного податкового закону. Важливо також і те, щоб під час затвердження Верховною Радою України звіту про виконання Державного бюджету України фактичні витрати зі збору податків порівнювались із валовою їхньою сумою, яка надійшла протягом звітного періоду. Безперечно, що запровадження такого порядку дасть можливість оцінити ефективність дії податкових принципів у національній системі оподаткування й, зокрема, у сільському господарстві.

5.2. Концептуальні засади удосконалення основних елементів системи оподаткування у сільському господарстві

Новітні етапи становлення та закономірності розвитку системи оподаткування у сільському господарстві вимагають удосконалення чинних податків та зборів, передбачених у нашій країні податковим законодавством, як необхідної умови її подальшого функціонування, оскільки, не можна удосконалити систему оподаткування, не маючи самої системи як сукупності елементів, які формувались під впливом ендогенних та екзогенних чинників.

Безумовно, вони можуть бути сформованими за окремими ознаками та складати певну сукупність, але їхня дія, незважаючи навіть на дотримання однієї з вимог до побудови такої системи, матиме безсистемний характер, що зменшуватиме ефективність оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Їх недосконалість є однією з найактуальніших проблем, яка породжує складнощі у бюджетному відшкодуванні ПДВ і розподілі податкового тягаря між різними категоріями податкоплатників, не враховує періоди одержання доходів у галузі та особливості аграрного виробництва, а відтак і можливості сплачувати кошти у той час, коли їх найбільше потребують самі аграрії для проведення осінньо-весняних робіт.

На сучасному етапі формування та розвитку система оподаткування у сільському господарстві вимагає внутрішнього реформування, але не за рахунок кардинальних змін, а лише удосконалення окремих її складових. Зазначене у повній мірі стосується й такого важливого фактора, як уведення у дію Податкового кодексу України. І хоча його прийняття затримується, що, безумовно, оцінюється негативно, якраз у цьому і слід вбачати певні переваги. Адже, завдяки тим обговоренням, які тривають вже не один рік у колі науковців, парламентарів, практиків та інших зацікавлених сторін, є підстави сподіватись на усунення до набрання ним чинності виявлених недоліків. Останнє особливо очевидно. Досить лише звернутись до його змінених редакцій, які були прийняті відповідно у першому та другому читанні Верховною Радою України, а також тих законопроектів, які пропонуються окремими авторами.

Річ тут у тім, що пропоновані авторами різні варіанти кодексу суттєво не відрізняються за своїм змістом. Більше того, багато у чому вони співпадають та містять у собі окремі положення, які мають подібні ідеї до встановлення того чи іншого платежу державі. Та й їх перелік, а також податкові механізми,

порядок адміністрування, хоча і відрізняються від нині чинних, але не настільки, щоб такі зміни відносити до радикальних. Зі змісту їх положень можна зробити припущення, що кожний із авторів, який пропонує власний проект Податкового кодексу, намагається суттєво не відходити від існуючих норм чинного податкового законодавства.

Самоочевидна інваріантність таких підходів до побудови системи оподаткування цілком зрозуміла та виправдана. Адже в її основі передбачено майже усі чинні нині податки та збори, що дозволяє у цей період часу дотриматись одного із важливих принципів оподаткування в умовах зміни податкового законодавства.

Це дає підстави для висновку, що період інсайту, який спостерігався у запровадженні податків і зборів у сільському господарстві на початку 90-х років XX ст., сподіваємось, уже відійшов у минуле. Тому, формуючи її елементи, необхідно уникати попередніх помилок та дотримуватись основних вимог до побудови сучасної системи оподаткування у сільському господарстві.

Разом із цим потрібно пам'ятати і те, що прийняття цього надважливого законодавчого акта не можна вважати панацеєю, яка дозволить розв'язати усі проблеми оподаткування сільгоспвиробників, особливо якщо врахувати те, що деякі його положення, як зазначено вище, повторюють норми основних податкових законів, що регулюють справляння податків і зборів у сільському господарстві у даний період часу. У першу чергу це стосується критеріїв віднесення суб'єктів господарювання до сільськогосподарських товаровиробників.

Ту доцільно нагадати, що чинним податковим законодавством у системі оподаткування сільського господарства передбачено певні умови та критерії для надання платнику статусу сільгоспвиробника. Йдеться, зокрема, про величину частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції. Адже, як показує проведений нами аналіз, у механізмі дії окремих податків встановлено різні його розміри, що не може однозначно сприйматись як науковцями, так і практикуючими спеціалістами.

Зазначене у повній мірі стосується трьох основних законодавчих актів, відповідно до яких аграрні підприємства проводять розрахунки з бюджетом в умовах загальнодержавної та альтернативних систем оподаткування. Так, за Законом № 283/97-ВР [368], що регулює порядок нарахування та сплати податку на прибуток, до сільгоспвиробників відносяться підприємства, валовий дохід яких від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва за попередній звітний (податковий) рік перевищує п'ятдесят відсотків загальної суми валового доходу.

Ще більш симптоматичним є цей підхід до встановлення даного критерію для сільгоспвиробників у проектах податкових кодексів [347], які пропонуються окремими ініціаторами до прийняття Верховною Радою України. По суті, їх автори також передбачають залишити дану величину для визначення платника податку на прибуток, що здійснює свою діяльність у сільському господарстві на рівні 50 відсотків. Цілком очевидно, що такі інваріантні умови, які передбачається продовжити для аграріїв з прийняттям зазначених документів, цілком обгрунтовані та не можуть викликати заперечень.

У продовження до наведеного вище необхідно додати й те, що такий критерій, а, відповідно, і величина частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, передбачається і у нині чинному Законі № 168/97-ВР [423]. Як нами вже зазначалось, даний законодавчий акт також передбачає критерії та умови, за дотримання яких сільськогосподарські товаровиробники (платники ПДВ) можуть відноситись до даної категорії та мають право застосовувати спеціальний податковий режим в оподаткуванні. Причому, цей порядок діє уже не один рік. Особливо важливо тут те, що за надбання такого статусу сільгоспвиробники мають право залишати кошти від податку на додану вартість у своєму розпорядженні та використовувати на визначені законодавством цілі. Та й в окремих роках його сума, за нашими підрахунками, перевищувала нарахований фіксований сільськогосподарський податок (в умовах дії якого даний критерій встановлено на рівні 75 %) більш, ніж у 2 рази.

Отже, розглядаючи це питання з позиції бюджету, очевидно, що, окрім цілком логічно встановленого критерію, держава відмовилась від певної суми ПДВ на користь сільгоспвиробників. З практичної точки зору це означає, що останнім необхідно лише дотриматись зазначеної частки (50 %) та цільового використання коштів.

Тож, здавалося б, за такого підходу до встановлення величини валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, не повинно викликати будь-яких заперечень з боку усіх суб'єктів, причетних до цього процесу. Виходячи із наведених вище норм законодавства, для такої думки є всі підстави. Причому, із запровадженням у системі оподаткування у сільському господарстві ФСП дане питання також не викликало особливих дискусій, оскільки зазначений розмір частки на рівні 50 %, й надалі залишався основним критерієм в умовах дії цього платежу.

Однак після її збільшення для платників фіксованого сільськогосподарського податку з 50 до 75 %, на чому вже акцентувалась наша увага вище, це стало причиною того, що у зазначених законодавчих актах для суб'єктів господарювання стали передбачатись різні умови для надання їм статусу сільськогосподарського товаровиробника. Останнє має особливо важливе значення, оскільки, як наслідок цьому, аграрії не можуть у повній мірі скористатись правом альтернативного вибору найбільш сприятливої для них системи оподаткування. Звертає на себе увагу й те, що навіть із прийняттям Податкового кодексу дану ситуацію буде неможливо виправити, оскільки для платників ФСП у цьому документі також передбачено застосовувати норму, за якої частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік повинна дорівнювати або перевищувати 75 % [347]. І це за умови, що для інших податків, як уже зазначалось, вона залишається на рівні 50 відсотків. Хоча у перших редакціях Податкового кодексу її також передбачалось встановити на цьому ж рівні.

Очевидно, що такий підхід до встановлення різних за розміром величин валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції у кожному окремому законодавчому акті, яким регулюється справляння того або іншого податку, виправданим назвати не можна. По-перше, це ускладнює

податковий механізм, оскільки один і той же показник має обраховуватись для декількох податків, але у різних значеннях. Причому, їх необхідно постійно пам'ятати та знати, до якого саме виду платежу вони застосовуються. Безперечно, останнє не виключає помилок за їхнього нарахування з боку податкоплатників, що може призвести до застосування фінансових штрафів у майбутньому.

По-друге, встановлюючи розмір валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції на рівні 75 % для віднесення господарюючого суб'єкта до платника ФСП, а відтак і до сільськогосподарського товаровиробника, його ініціаторам необхідно пам'ятати, що цим самим суттєво стримується розвиток інших промислів у сільському господарстві. Щодо цього важко заперечити, як і проти того, що сільськогосподарський товаровиробник має відповідати своєму призначенню та забезпечувати й задовольняти потреби споживчого ринку. Однак робити він це має на умовах, за яких поряд з основним видом діяльності можливо одержувати доходи і від інших операцій. Тому обмеження його ініціативи, зокрема за допомогою системи оподаткування, не сприяє як конкурентному середовищу, так і розвитку сільського господарства взагалі.

Виходячи із вищенаведеного, вважаємо, що у чинних податкових законах, а у подальшому також і у Податковому кодексі та нормативно-правових актах має бути встановлена єдина величина доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, передбачена для віднесення господарюючого суб'єкта до сільськогосподарського товаровиробника. На нашу думку, її доцільно залишити, як це передбачено в окремих законах України, на рівні, який перевищує 50 %, що відповідає не лише математичній логіці, але й економіко-правовому обґрунтуванню, оскільки за таких різних критеріїв спотворюється думка про самого сільськогосподарського товаровиробника. Адже, в одному випадку (в умовах дії ПДВ та податку на прибуток), підприємство може бути віднесеним до такої категорії платників, а в іншому (за порядку, передбаченому у законодавстві з ФСП) – у нього просто не буде для цього достатніх підстав.

Безумовно, що з прийняттям зазначеної величини валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, для віднесення підприємств до сільськогосподарських товаровиробників зазначений порядок суттєво не вплине на розрахунки з бюджетом. Це особливо добре простежуватиметься тоді, коли останнім законодавчо надати можливість самостійного вибору системи оподаткування (загальної або альтернативної зі сплатою єдиного чи фіксованого сільськогосподарського податку) за умови одержання валового доходу від сільгосппродукції більше як 50 %. Причому, як показують результати проведеного опитування респондентів із числа працівників сільськогосподарських підприємств та службових осіб ДПІ, у Золочівському районі Харківської області, Борщівському районі Тернопільської області, Щорсівському районі Чернігівської області, Снігурівському районі Миколаївської області та Звенигородському районі Черкаської області 44,5 % та 35,7 %, відповідно, вважають, що надання такого права податкоплатникам належить до одних із першочергових заходів, які

необхідно проводити у ра
господарстві (табл. 5.9).

Дотримуючись пропонованого порядку, податкоплатники зможуть обирати не лише найбільш сприятливий для них порядок розрахунків із державою, але й матимуть можливість розвивати інші промисли у господарствах, що приноситиме їм додаткові прибутки, а державі – податок за рахунок розширення бази оподаткування. Останнє є важливою умовою для розвитку всієї галузі, оскільки встановлення частки на рівні менш як 25 % для зайняття більш прибутковими видами діяльності – це ще один крок до деградації сільського господарства, якої йому доводилось зазнавати ще з часів колективізації та й навіть після її завершення. Для порівняння лише зазначимо, що у той період часу окремою постановою РНК СРСР "Про незаконну організацію у колгоспах промислових підприємств, не пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом" від 22 жовтня 1938 р., господарствам взагалі заборонялось займатись іншою діяльністю, крім сільськогосподарської [255, с. 46]. Очевидним є те, що такі обмеження, незалежно за яких систем управління та форм господарювання вони запроваджувались, безперечно, не сприяють не лише розвитку сільського господарства, а й зайнятості сільського населення, що, безумовно, є вже іншою проблемою, але не менш важливою. Останнє ще переконливіше доводить, що для надбання суб'єктом статусу сільгоспвиробника необхідно на законодавчому рівні в усіх нормативних актах, які стосуватимуться особливостей оподаткування таких платників, передбачити частку валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції на рівні більш як 50 %, а не 75 %, як це встановлено у даний час для платників ФСП.

Таблиця 5.9

Розподіл відповідей респондентів щодо проведення першочергових заходів за умови реформування системи оподаткування у сільському господарстві

Варіанти відповідей	Результати відповідей			
	працівників с. г. підприємств		службових осіб ДПІ	
	кількість	у %	кількість	у %
Зберегти чинний порядок сплати ПДВ сільгоспвиробниками та нарахування їм дотацій переробними підприємствами	136	51,7	53	54,1
У законодавчому порядку розповсюдити на сільгоспвиробників право альтернативного вибору системи оподаткування (загальної, спеціальної, спрощеної)	117	44,5	35	35,7
Ваш варіант відповіді	7	2,7	8	8,2
Не змогли дати відповідь	3	1,1	2	2,0
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

З-поміж інших особливостей, що характерні для основних елементів системи оподаткування у сільському господарстві, необхідно виділити ПДВ, який, на нашу думку, потребує свого реформування. Адже його трансформація у податкових системах зарубіжних країн та набутий досвід функціонування у країнах Євросоюзу вимагають опрацювання нових законодавчих актів і в Україні з метою їх адаптації відповідно до європейського законодавства. До цього варто лише додати, що із запровадженням ПДВ у нашій державі та навіть із внесенням змін до податкового законодавства, яким регулюється порядок обчислення та сплати, ще не до кінця враховано методичні його особливості. У першу чергу це стосується об'єктів оподаткування, що має як теоретичне, так і практичне значення.

Тож, як видно із проведеного нами аналізу, останні не завжди навіть відображають суть доданої вартості, а вказують, скоріш за все, лише на дії (продаж, ввезення і т. д.). Та й обороти з реалізації, які до набрання чинності Закону № 168/97 [423] вважались об'єктом оподаткування, у більшій мірі нагадували справляння податку з обороту, а ні ж ПДВ. Останнє небезпідставно піддається справедливій критиці з боку сучасних науковців [334, с. 29] та ставить під сумнів оподаткування доданої вартості у нашій країні [530, с. 57-61]. Хоча цілком очевидно, що сама ж назва "податок на додану вартість" сприймається так, як ніби то він має оподатковувати додану вартість, а не продаж або ввезення товарів.

Однак, як очевидно з порядку обчислення ПДВ, цього якраз і не спостерігається та не передбачається у податковому законодавстві. У більш загальному вигляді даний механізм лише передбачає, що податок до бюджету визначається як різниця між загальною сумою податкових зобов'язань та величиною податкового кредиту. Його ендогенне походження вказує на те, що він, по суті, не нараховується на додану вартість, а лише з неї сплачується.

Тому, на нашу думку, з методичної точки зору назва "податок з доданої вартості" більше відповідає як ендогенній, так і екзогенній суті ПДВ. Якщо ж використовувати назву "податок на додану вартість", то у цьому випадку виникає запитання щодо об'єкта оподаткування. Адже, наприклад, назва "податок на прибуток" вказує на те, що об'єктом оподаткування є прибуток, а не механізм його формування. Звісно, що з цієї точки зору він є зрозумілим, як і методика його обчислення, що також очевидна з його назви.

Зазначене у повній мірі підтверджує необхідність зміни назви податкового закону, яким регулюється ПДВ. Зокрема, більш зрозумілим, на нашу думку, він вважатиметься тоді, коли його викласти у наступній редакції: "Закон України "Про податок з доданої вартості", а не "на додану вартість", як це передбачено у даний час.

Безперечно, така незначна редакційна правка відповідатиме екзогенному впливу законодавчого акта на форму податку та сприятиме кращому його розумінню та засвоєнню. Адже, в Україні, як вказано вище, він не нараховується на додану вартість, а лише з неї сплачується. Причому, окрім означеної переваги, він матиме ще одну. Йдеться про його ендогенну суть, яка також буде очевидною вже з самого заголовка даного документа.

Однак, як доведено нами вище, проблему ПДВ у нашій державі слід пов'язувати не лише з теоретичними прогалинами та практикою його мобілізації до Державного бюджету України, але й з відшкодуванням платникам податкового кредиту. Останнє якраз і викликає найбільше непорозумінь у чинному нині порядку, оскільки невчасне повернення коштів із бюджету лише збільшує бюджетну заборгованість, а невідшкодовані суми стають додатковим прихованим податком, який не сприяє ефективному використанню обігових коштів сільгоспвиробників.

Безперечно, за умови вчасного проведення бюджетного відшкодування цих негараздів вдалося б уникнути. Тому основною умовою розв'язання проблеми бюджетного відшкодування ПДВ, на нашу думку, має й надалі залишатись вимога щодо його повернення платникам у законодавчо встановлені терміни. Йдеться про ті основні принципи, які дотримуються за сплати податків. Причому, як і для останніх, вони повинні бути зорієнтовані на те, що бюджетне відшкодування має проводитись також відповідно до податкового законодавства, а не на підставі указів Президента України та постанов Кабінету Міністрів України.

Важливе значення у цій роботі має надаватись і термінам повернення коштів у господарства. Останнє в однаковій мірі важливо для всіх учасників даного процесу. З позицій сільгоспвиробника та бюджету їх недоцільно збільшувати більше як до 30-90 днів. Адже, будь-яке відстрочення для перших стане причиною зайвого відволікання обігових коштів, а для іншої сторони – лише накопиченням суми боргу перед першими. Тому не можна однозначно погодитись з точкою зору окремих науковців-юристів, які пропонують встановити для всіх платників єдиний уніфікований термін повернення податку – 6 місяців, після чого, на їх думку, платник може вимагати відшкодування ПДВ [1, с. 199]. З цією позицією можна було б погодитись, але лише тоді, коли кошти, сплачені у попередніх періодах, резервувалися б у певному фонді. Однак це скоріше побажання, ніж пропозиція, оскільки на практиці досягти цього, особливо в умовах фінансової системи нашої держави, ще дуже важко.

Тому річ тут не у тривалості запропонованих авторами термінів, а у законодавчо встановлених строках, передбачених для сплати ПДВ, за якими, як відомо, податок має сплачуватись за щомісячним та квартальним податковими періодами. При цьому, апологетами такого підходу не враховано особливості сезонного виробництва, до якого належить і сільське господарство. Тож відволікання обігових коштів через невідшкодування з бюджету податкового кредиту протягом 6 місяців підприємствам цієї галузі ще більше ускладнить і без того складне їхнє положення та не сприятиме ефективному використанню грошових ресурсів.

Вважаємо, що суттєве покращення у механізмі бюджетного відшкодування можливе за зміни порядку зарахування ПДВ до Державного бюджету України. Зауважимо, що у даний час кошти від цього податку не мають цільового використання, а спрямовуються на загальнодержавні потреби у встановленому порядку. Тому для повернення коштів платникам доцільно утворити централізоване джерело, яке формуватиметься за рахунок часткового

зарахування ПДВ до спеціального фонду Державного бюджету України. Для цього щорічно під час його затвердження Верховною Радою України необхідно визначати відповідну суму коштів. Створення такого цільового джерела, безумовно, сприятиме розв'язанню проблеми бюджетного відшкодування податкового кредиту.

На нашу думку, такий механізм буде більш зрозумілим, прогнозованим та прозорим. Адже він, по суті, контролюватиметься не лише державними контролюючими органами, але й представниками народу та, врешті-решт, самою громадськістю. Останнього якраз і бракувало усім попереднім заходам, які проводились до цього часу приховано від суспільства, а відтак вони і не могли мати очікуваної ефективності. Їхнім недоліком було й те, що ними не передбачались спеціальні та цільові джерела коштів, а це ще одна причина порушення законодавчо встановлених строків відшкодування. Усе це привело до того, що у чинному порядку порушено правові відносини, які поступаються суб'єктивним рішенням щодо вчасного повернення фінансових ресурсів у господарства.

У запропонованому порядку зарахування ПДВ та одночасному утворенні фінансового джерела для проведення бюджетного відшкодування нами вбачається ще одна перевага, яка, на нашу думку, є визначальною. Адже, у разі зарахування частини ПДВ до спеціального фонду Державного бюджету України та використання його на вчасне повернення фінансових ресурсів із бюджету, це дасть можливість органам виконавчої влади заощадити певні суми бюджетних коштів, які не потрібно буде сплачувати у вигляді пені чи купонних платежів, як це мало місце у випадку з облігаціями внутрішньої державної позики у 2004 році. На практиці службовим особам податкової служби та органів Державного казначейства залишатиметься лише дотримуватись законодавчо встановлених термінів, передбачених для проведення цієї фінансової роботи.

Безумовно, така завбачливість з боку держави сприйматиметься й платниками ПДВ, які завчасно зможуть прогнозувати надходження фінансових ресурсів з бюджету та значно зменшать нестачу обігових коштів, що їм вчасно не повертались. З цього важливого висновку випливає ще один, який стосується довіри податкоплатників до самої держави. Адже до цього часу, як показують результати нашого дослідження, у більшій мірі, спостерігалась тенденція до того, як стримати процес бюджетного відшкодування, а не як його провести вчасно.

Тому із зміною пріоритетів, що сприятимуть недопущенню простроченої бюджетної заборгованості з боку контролюючих державних органів, це має суттєво вплинути і на податкову культуру платників ПДВ, які будуть впевнені у "чесних правилах гри" і будуть діяти аналогічно. Тут йдеться про тих суб'єктів, які добросовісно виконують свої зобов'язання перед бюджетом. Причому, основною вимогою у цій справі має стати й умова дотримання принципу прозорості, яким мають керуватись платники цієї групи та державні органи, що проводять бюджетне відшкодування. Тобто для однієї й іншої сторони все має бути відомо, починаючи від відомостей про осіб, які виписали податкові накладні, так і тих, хто з них сплатив ПДВ до бюджету.

Найважливіше ж полягає у тому, що механізм бюджетного відшкодування надійно функціонуватиме тоді, коли всі особи, задіяні у цьому процесі, добросовісно

виконають свої зобов'язання: одні перед бюджетом та своїми партнерами у бізнесі, а інші – перед заявником бюджетного відшкодування. Якщо ж у цьому ланцюгу виявлятимуться розриви, то й кінцевий результат має бути таким же.

При цьому слід орієнтуватись й на те, що кожний учасник даного процесу повинен бути зацікавлений у тому, щоб його партнер виконував свої зобов'язання як перед ним, так і перед державою із сплати ПДВ. В іншому випадку він може відмовитись від придбання товарів у постачальника, якщо той не сплачує ПДВ до бюджету за умови, що покупець сам з ним розраховується.

Зрозуміло, що на практиці це не сприятиме нормалізації відносин між суб'єктами господарювання. Адже у цьому випадку боржники перед бюджетом не зможуть працювати із платниками ПДВ, які зацікавлені у бюджетному відшкодуванні податкового кредиту.

Для усунення цього негативного явища у пропонованому механізмі доцільно передбачити альтернативний порядок сплати ПДВ до бюджету, що матиме важливе значення для експортерів. Причому, ця альтернативність має зазначатись у договорах купівлі-продажу товарів, а пізніше і у податкових накладних. Останнє особливо важливо, оскільки, підписавши такий договір, покупець також покладає на себе певний обов'язок, а відтак і відповідальність за сплату податку до бюджету та одержання права на відшкодування і дотримання цих умов. Тому, останній може самостійно сплатити його до бюджету, якщо він не впевнений у своєму постачальнику.

Очевидно, що сплачена покупцем сума ПДВ не повинна збільшувати податкових зобов'язань перед бюджетом у продавця товару, але право на податковий кредит й надалі належатиме покупцю. Зрозуміло, що за перевищення податкового кредиту над податковими зобов'язаннями це даватиме йому можливість (як і за чинного порядку) небезпідставно одержувати бюджетне відшкодування з ПДВ, який фактично уже був сплачений до бюджету.

Однак з вищенаведеного стає очевидно, що у цій ситуації у програші залишатиметься продавець товару, який втрачатиме можливість тимчасово поповнити обігові кошти за рахунок ПДВ. Тут, мабуть, ні у кого не викликає заперечень, що отримані від покупців суми ПДВ дають можливість використовувати ці кошти для розрахунків як із постачальниками, так і з бюджетом. Тобто, майже два місяці вони можуть вважатись бюджетним кредитом, наданим на безвідсотковій основі. Тому кожний продавець товару зацікавлений у тому, щоб ці суми повертались йому у найкоротші терміни. Звісно, якщо це стосується платників із високою податковою культурою, то заперечень тут не повинно бути за чинного механізму дії ПДВ. Причому, вони не погодяться на те, щоб ці суми не зараховувались на їхні поточні рахунки, а тому й надалі намагатимуться виконувати добросовісно свої обов'язки зі сплати податку до бюджету. Проте, якщо такий механізм буде використовуватись "фірмами одноденками", які, до того ж, через низьку податкову культуру можуть навіть не сплачувати податок до бюджету, то пропонований нами альтернативний порядок якраз і буде спрямований саме проти них.

Останнє ще більше підтверджує необхідність запровадження альтернативного порядку сплати ПДВ до бюджету. Адже він в однаковій мірі

зацікавлюватиме суб'єктів господарювання своєчасно сплачувати податок до бюджету. Вважаємо, що доки цього не буде досягнуто, сподіватись на розв'язання проблеми бюджетного відшкодування з ПДВ безпідставно. Причому, оскільки вона набула загальнодержавного значення, а з позиції співпраці з міжнародними фінансово-кредитними установами – міждержавного, то цілком очевидно, що, навіть, на перший погляд другорядні заходи матимуть позитивний вплив на розв'язання цього непростого завдання.

На нашу думку, важливим чинником, який не дозволяє експортерам реально отримати бюджетне відшкодування, був порядок сплати ПДВ. У даний час не враховується та особливість, що ПДВ до бюджету взагалі може не надійти. Це пов'язано з особливістю його обчислення і не лише: існують об'єктивні та суб'єктивні причини, які не дозволяють залучити до бюджету кошти з цього податку. Однією із них, що тривалий час спостерігається у сільському господарстві, є проблема відсутності коштів у платників податків. Саме це не дозволяє своєчасно проводити розрахунки з бюджетом. Причин тут багато і всі вони загальновідомі. Очевидно, що для їх усунення необхідний час. Проте питання бюджетного відшкодування ПДВ експортерам вимагає свого вирішення негайно. Разом із тим, як зазначено вище, реально отримати бюджетне відшкодування можна лише за наявності у Державному бюджеті коштів для цієї мети. Адже за законодавством відшкодування з бюджету слід проводити у чітко визначені терміни. Тому врегулювати взаємовідносини з бюджетом можна також як за рахунок зміни порядку сплати, так і відшкодування ПДВ. У першу чергу цей порядок можна розповсюдити на експортерів-посередників, як це зображено на рис. 5.1.

Із схеми очевидно, що, отримавши від постачальника товар, експортер проводить за нього розрахунки без сплати ПДВ. Тобто, фактично експортер перераховує постачальнику 100 грн., а 20 грн. ПДВ сплачує до бюджету. У даному випадку змінюється порядок розрахунків для експортера. На суму податку Державне казначейство України оформляє податковий вексель, який експортером передається постачальнику. У свою чергу, останній має можливість провести залік податкової заборгованості з ПДВ перед Державним бюджетом.

Сплачена експортером сума податку до Державного бюджету дає підстави для включення її до податкового кредиту та дозволяє реально отримати бюджетне відшкодування у вигляді податкового векселя. Останнє є важливою перевагою, оскільки відповідальність за його одержання покладається на самих суб'єктів (постачальника та експортера). Причому, останній може його отримати одразу після сплати (підтвердивши документально завершення експортної операції) та передати вексель постачальнику для зарахування його боргу перед бюджетом. Тобто, використання такого механізму дозволить у якійсь мірі врівноважити зовнішньоекономічну діяльність, оскільки за чинним законодавством використання податкових векселів передбачено лише в односторонньому порядку (за проведення імпортних операцій).

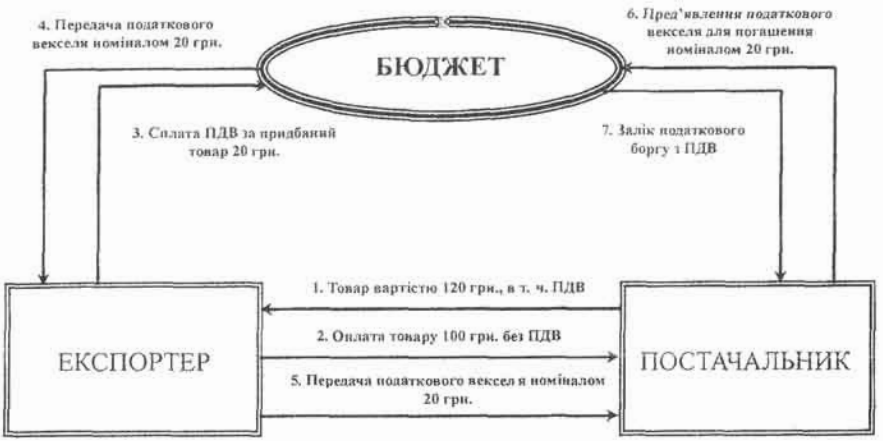


Рис. 5.1. Схема пропонованого порядку сплати та відшкодування ПДВ експортерам (посередникам).

Примітка. Побудовано автором.

Безперечно, що запропонована схема, на перший погляд, вважатиметься неприйнятною. Вона вимагає сплати посередником ПДВ до бюджету перед здійсненням експортної операції. Але ж і постачальник може вимагати попередньої оплати товару, а у його ціні й оплати податку. Тому зазначене не можна віднести до недоліку, а, скоріше, до особливостей його обчислення та сплати.

Отже, наведений механізм перерахування коштів до бюджету суттєво змінює ситуацію з бюджетним відшкодуванням. З його впровадженням можливо буде усунути негативні наслідки для бюджету та мінімізувати ризики неповернення ПДВ експортерам. На практиці необхідно буде лише дотриматись умов усіма суб'єктами, які братимуть участь у цьому процесі.

Не менш важливим є й сам порядок обчислення сум ПДВ для його зарахування на окремі рахунки. Адже згідно з ПКМУ № 271 [426] (зі змінами від 11 квітня 2002 р.), кошти, не перераховані на окремий рахунок, вважаються такими, що використані не за цільовим призначенням і підлягають стягненню до Державного бюджету у безспірному порядку, що показано на рис. 5.2.

Майже аналогічну вимогу, але лише у частині виплати дотацій сільгоспвиробникам, запроваджено у ПКМУ № 805 [428] (із змінами від 4 березня 2004 р.). Причому, у деяких регіонах України суми ПДВ, які використані не за призначенням і відповідно донараховані податковою службою до Державного бюджету, складають біля 5,6 %.

Виходячи з зазначених нормативних актів, стає очевидним, що для сільськогосподарських товаровиробників запроваджено вимоги, які направлені на удосконалення механізму зарахування ПДВ на окремі рахунки. Безперечно, що така точка зору має право на своє існування. Та й результати надходження

ПДВ на окремі рахунки у 1999-2006 рр., як показує проведений нами аналіз, підтверджують про доцільність запровадження додаткового фінансового контролю за порядком зарахування даних коштів. Проте поряд із цим простежується й інша мета прийнятих змін, які безпосередньо впливають уже на розрахунки з бюджетом. По-перше, внесеними змінами не враховано ту особливість, що за настання строку сплати ПДВ на окремі рахунки, у сільськогосподарського товаровиробника можуть бути відсутні кошти, за що він, до речі, і буде покарний.

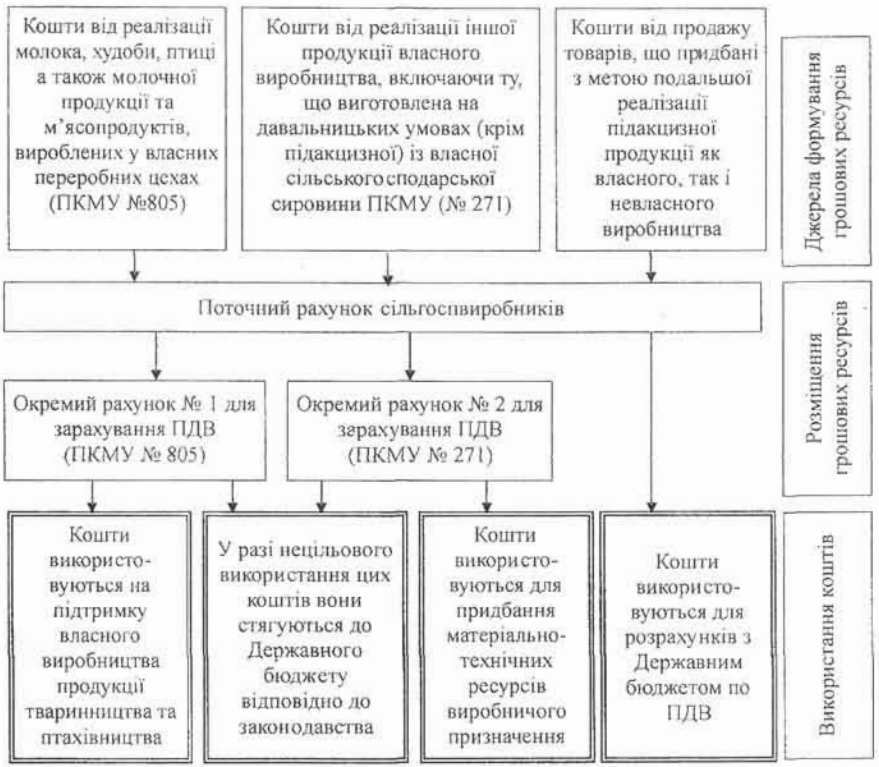


Рис. 5.2. Схема використання коштів від ПДВ сільгоспвиробниками.
Примітка. Розроблено автором.

По-друге, важливість внесених змін полягає ще й у тому, що у разі заниження ПДВ для зарахування на окремі рахунки, яке було виявлене контролюючим органом під час документальної перевірки, у безспірному порядку стягуватиметься до Державного бюджету. Очевидно, що таке твердження випливає з логіки нормативних актів ДПА України. Адже у цьому випадку дана сума підпадає під поняття "використаної не за цільовим призначенням". Хоча цілком зрозуміло, що нецільове використання сталось

несвідомо, а за рахунок, наприклад, недосконалості податкового механізму тощо. Звідси стає очевидним, що внесені зміни сприяють мобілізації коштів не лише на окремі рахунки сільгоспвиробників, а й до бюджету. Можна припустити, що саме з цих міркувань вони й запроваджувались, оскільки за відсутності такого механізму втрачався зміст податкового контролю для працівників ДПІ, які, проводячи документальні перевірки, допомагали б платнику ПДВ (сільгоспвиробнику) виявляти йому резерви збільшення грошових ресурсів для зарахування їх на окремі рахунки. Це суперечило б їх внутрішній податковій культурі. Однак у випадку із сільськогосподарським товаровиробником могло б так і статись. Тому, з цієї точки зору, запровадження додаткової відповідальності за нецільове використання ПДВ в умовах використання окремих рахунків сільгоспвиробників слід визнати своєчасним та необхідним, оскільки це зобов'язує головних бухгалтерів господарств більш досконало вивчати порядок обчислення податку.

Останнє особливо важливо, якщо до уваги взяти те, що частка середньомісячної сплати ПДВ на окремі рахунки сільгоспвиробників має тенденцію до зростання. Тому у перспективі слід очікувати і зменшення величини недоїмки, яка має тісний взаємозв'язок із зазначеним показником, що підтверджується нашими прогнозними розрахунками, які проведено на основі даних зведеної звітності по Хмельницькій області (Додаток Е, табл. Е.1) з використанням методу статистичних рівнянь залежностей.

Для проведення прогнозних розрахунків за даними ряду динаміки рівня співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн. використаємо формулу рівняння тренду при гіперболічній залежності [207, с. 28]:

$$Y_t = Y_{max}\left(1 - bd\frac{1}{t_{min}} - \frac{1}{t_i}\right), \quad (5.1)$$

де Y_t – рівняння одночинникової залежності; Y_{max} – максимальне значення результативної ознаки; b – параметр залежності; d – символ відхилень; t_i – значення чинника; t_{min} – максимальне значення чинника.

Необхідні дані для визначення параметрів рівняння тренду [208, с. 207-232] рівня співвідношення недоїмки на 1 грн. занесемо в табл. Е.2 додатка Е. За її даними розрахуємо параметри рівняння тренду прямої залежності [209, с. 126-164], які складуть:

1. $Y_{max} = 0,82$ (тис. грн.);

2. Параметр залежності "b":

$$b = \frac{3,829268}{3,55} = 1,078667.$$

Рівняння тренду прямої залежності набуде вигляду:

$$Y_t = 0,82\left(1 - 1,078667d\frac{1}{t_{min}} - \frac{1}{t_i}\right).$$

У цьому рівнянні параметр залежності "b" означає, що при зміні розміру відхилень коефіцієнта порівняння ряду динаміки на одиницю (на один рік)

розмір відхилень коефіцієнта порівняння результативної ознаки (співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн.) змінюється у 1,08 раза ($b = 1{,}078667$). Правильність виконаних розрахунків підтверджується рівністю між сумою емпіричних і теоретичних значень результативної ознаки $\sum Y = \sum Y_x$.

Критерієм одержання достовірних прогнозних розрахунків є визначення для даного рівняння коефіцієнта стійкості тренду. Вихідні дані для отримання коефіцієнта стійкості тренду подамо у табл. Е.3 додатка Е.

Звідки:

$$K = 1 - \frac{\sum |d_y - bd_x|}{\sum d_y} = 1 - \frac{0{,}65888}{3{,}829268} = 0{,}83.$$

Таке значення коефіцієнта стійкості тренду ($K > 0{,}8$), яке за шкалою залежностей свідчить про високий стійкий зв'язок [207, с. 40], що дозволяє відібрати параметри рівняння тренду для проведення прогнозних розрахунків.

Для розрахунку прогнозних значень співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн. на наступний 2007 та 2008 рр. побудуємо окрему табл. Е.4 додатка Е. За її даними можна зробити висновок, що прогнозне значення співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн. на наступний 2007 р. складе 0,06 грн., та у 2008 р. 0,04 грн.

Обчислені таким чином прогнозні значення співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн. та прогнозні його величини на 2007 та 2008 рр. відобразимо на графіку (рис. 5.3).

Аналогічним чином встановлюємо параметри одночинникового тренду та його стійкості для всіх інших чинників (див. табл. Е.5 додатка Е). Дані табл. Е.5 додатка Е свідчать про те, що для достовірних прогнозних розрахунків можемо відібрати два основних чинники та встановити прогнозні рівні цих двох показників на 2007 та 2008 рр. Результати обчислення запишемо у табл. Е.6 додатка Е.

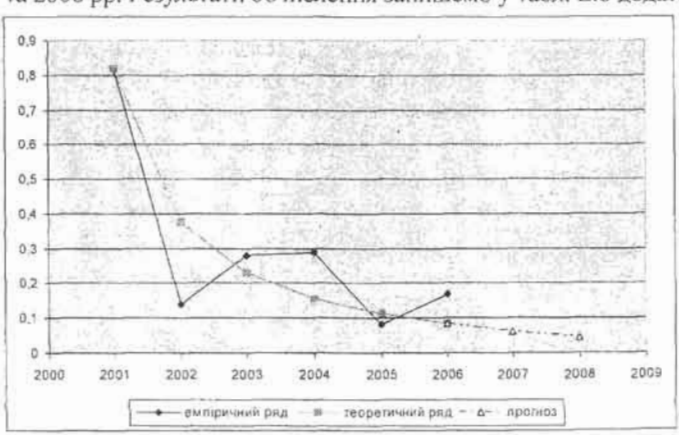


Рис. 5.3. Динаміка фактичного і теоретичного співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн. за 2001-2006 рр. та прогнозні рівні на 2007-2008 рр.

Графічні зображення фактичних (за 2001-2006 рр.) та прогнозованих рівнів чинників на 2007 і 2008 рр. розглянемо на рис. 5.4 і 5.5.

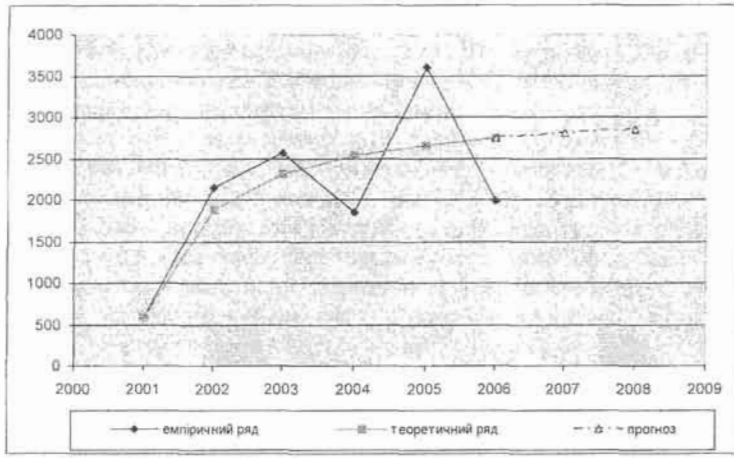


Рис. 5.4. Динаміка фактичного і теоретичного обсягу середньомісячної сплати ПДВ на окремі рахунки за 2001-2006 рр. та прогнозні рівні на 2007-2008 рр.

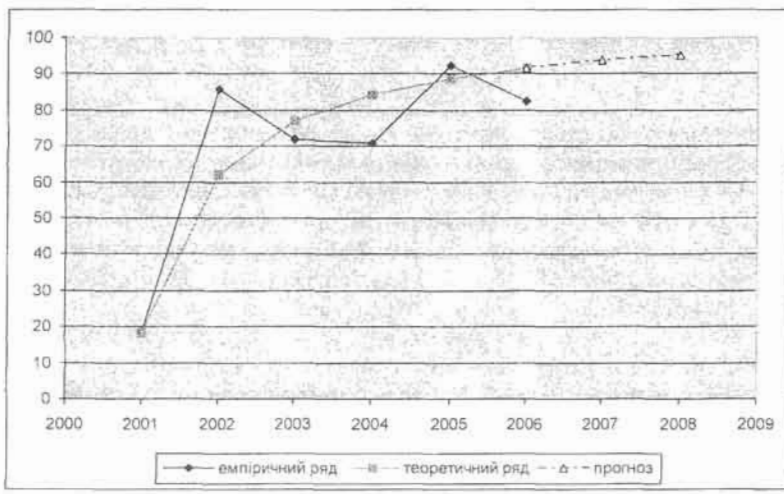


Рис. 5.5. Динаміка фактичного і теоретичного значень частки середньомісячної сплати у нарахованому податку за 2001-2006 рр. та прогнозні рівні на 2007-2008 рр.

Наступним етапом дослідження є встановлення статистичної оцінки залежності обсягу недоїмки на 1 грн. нарахованого податку (y) від двох чинникових ознак: середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки (x_1), а також частки середньомісячної сплати у нарахованому податку (x_2). Спочатку проведемо необхідні обчислення для парних взаємозв'язків, зокрема спершу оцінимо взаємообумовленість обсягу недоїмки на 1 грн. нарахованого податку (y) з часткою середньомісячної сплати у нарахованому податку (x_2). Методику кількісної статистичної оцінки зв'язку наведемо на основі методу статистичних рівнянь залежностей [209, с. 104-189].

Комп'ютерне опрацювання даних показників за допомогою програми "Метод статистичних рівнянь залежностей" [208, с. 288-292] дозволило дійти висновку щодо доцільності використання лінійної форми взаємозв'язку в економічній діагностиці процесів пов'язаних з застосуванням окремих рахунків сільгоспвиробниками в досліджуваному регіоні України (рис. 5.6).

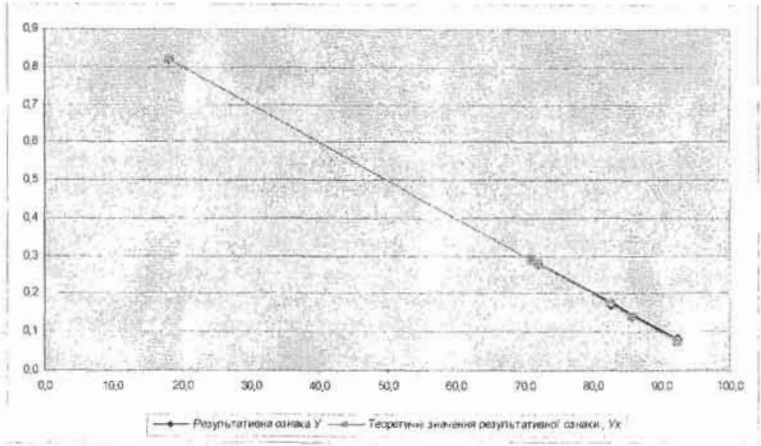


Рис. 5.6. Графічна інтерпретація взаємозв'язку обсягу недоїмки на 1 грн. нарахованого податку (y) з часткою середньомісячної сплати у нарахованому податку (x_2).

Для розрахунку рівняння лінійного зв'язку використаємо відповідну формулу [207, с. 28]:

$$y_x = y_{max}\left(1 - bd_{\frac{x}{x_{min}}-1}\right), \quad (5.2)$$

де y_x – теоретичні значення загального обсягу недоїмки на 1 грн. нарахованого податку; b – параметр рівняння залежності; d_x – коефіцієнт порівняння чинникової ознаки.

Вихідні дані для визначення параметрів рівняння лінійного взаємозв'язку запишемо у табл. Е.7 додатка Е та розрахуємо рівняння залежності, яке набуте вигляду:

$$y_x = 0{,}82\left(1 - \frac{3{,}829268}{17{,}144347} d_{\frac{x_2}{18{,}22}-1}\right) = 0{,}82\left(1 - 0.223355 d_{\frac{x_2}{18{,}22}-1}\right).$$

Це означає, що зростання значень коефіцієнта порівняння чинникової ознаки на одиницю зумовлює зростання значень коефіцієнта порівняння результативної ознаки в 0,22 раза.

Встановимо також ступінь оцінки наведеного взаємозв'язку за допомогою коефіцієнта стійкості зв'язку [207, с. 32]:

$$K = 1 - \frac{\sum |d_y - b d_x|}{\sum d_i} = 1 - \frac{0{,}013831}{3{,}829268} = 0{,}9964.$$

Значення коефіцієнта стійкості зв'язку свідчать про наявність стійкого високого рівня взаємозв'язку між наведеними показниками [207, с. 132].

Аналогічно проведено й розрахунки для наступної моделі взаємозв'язку: залежність обсягу недоїмки на 1 грн. нарахованого податку (y) від середньомісячної сплати ПДВ на окремі рахунки (x_1). Комп'ютерне опрацювання вихідної інформації підтверджує висновок про доцільність використання для розрахунків і в цьому випадку рівняння лінійної залежності, яке має вигляд:

$$y_x = 0{,}82\left(1 - 0{,}243665 d_{\frac{x_1}{586.2} - t}\right).$$

Параметр b у цьому рівнянні означає, що зростання значень коефіцієнта порівняння чинникової ознаки на одиницю зумовлює зростання значень коефіцієнта порівняння результативної ознаки в 0,24 раза. Коефіцієнт стійкості зв'язку дорівнює 0,73, що дозволяє стверджувати про наявність стійкого середнього рівня взаємозв'язок між наведеними показниками та дозволяє проводити подальші статистичні розрахунки кількісної оцінки залежності. Встановимо кількісний вимір наведених моделей зв'язку чинників та результативного показника (табл. 5.10).

Дані табл. 5.10 дозволяють зробити висновок про кількісний вираз встановлених параметрів лінійної форми взаємозв'язку основних показників податкових операції за досліджуваний період. Встановлено, що при нормативному значенні (визначеному на основі проведеного дослідження) результативної ознаки рівному 0,05 грн. рівень показника "Середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки" зросте на 2 259,1 грн., а показник "Частка середньомісячної сплати у нарахованому податку" збільшиться на 76,60 %. Обгрунтовано також, що при зростанні чинникових ознак на нормативну величину (наприклад, одиницю) очікується зниження значень співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, на 0,01 та 0,0003 грн. для досліджуваних чинників відповідно.

Отже за результатами дії спеціального режиму з ПДВ, зокрема для сільгоспвиробників Хмельницької області, за досліджуваний період виявлено стійкий середній рівень взаємозв'язку між показниками співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку (y) від двох чинникових ознак: середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки (x_1), а також частки середньомісячної сплати у нарахованому податку (x_2).

Таблиця 5.10

Результати статистичного моделювання

Показник	Фактичне значення чинникової ознаки	Нормативне значення чинникової ознаки	Нормативна зміна (+ / –)	Фактичне значення результативної ознаки, грн.	Нормативне значення чинникової ознаки, грн.	Нормативна зміна (+ / –), грн.
а) встановлення необхідної зміни результативної ознаки при зміні чинникових показників на 1						
середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки (x_1), тис. грн.	586,2	587,2	+1	0,82	0,81	-0,01
частка середньомісячної сплати у нарахованому податку (x_2), %	18,22	19,22	+1	0,82	0,82	-0,0003
б) встановлення необхідної зміни чинникових ознак при встановленому значенні результативної ознаки на рівні середнього значення						
середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки (x_1), тис. грн.	586,2	2 845,3	+2 259,1	0,82	0,05	-0,77
частка середньомісячної сплати у нарахованому податку (x_2), %	18,22	94,82	+76,60	0,82	0,05	-0,77

Примітка. Розраховано автором.

Однак якщо сплата ПДВ на окремі рахунки залежить від самих сільгоспвиробників, то питання бюджетного відшкодування й надалі залишається для них актуальним. Зауважимо, що креативний підхід у розв'язанні проблем мобілізації коштів до Державного бюджету, а відтак – створення резервів для проведення бюджетного відшкодування, було закладено у ПДВ-рахунках. Безумовно, якщо врахувати всі ті наслідки, які виникали через невідшкодування ПДВ, то з їх запровадженням можна було погодитись. Адже у цьому напрямі, нарешті, було зроблено важливу спробу усунути таке негативне явище у національній економіці. Хоча, з точки зору бюджету, слід визнати й те, що ці заходи доцільно було проводити набагато раніше з одночасним запровадженням самого податку. Мабуть, до цього часу була б вироблена певна практика щодо використання ПДВ-рахунків на зразок тих, що у даний час використовуються переробними підприємствами, які перераховують з них дотації сільськогосподарським товаровиробникам (докладніше про це див. [481, с. 21-25.]). Проте, на нашу думку, вирішальними мають стати не терміни їх запровадження, а їхня ефективність. Причому, тут важливо дотримуватись основних податкових принципів, зокрема рівності та недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації. Це в однаковій мірі має стосуватись і сільськогосподарських товаровиробників, оскільки, незважаючи на те, що за двома окремими рахунками ПДВ до бюджету вони

не сплачують, але у них й надалі продовжує накопичуватись дебетове сальдо, яке можна відшкодувати лише за рахунок податкових зобов'язань.

Виходячи із наведеного вище, вважаємо, що від ідеї запровадження ПДВ-рахунків відмовлятись не доцільно. Однак для сільськогосподарських товаровиробників потрібно передбачати інший механізм зарахування та використання коштів за цими рахунками, ніж пропонувався їхніми ініціаторами на початку їх запровадження, оскільки проблема бюджетного відшкодування для аграріїв так і не вирішувалась. Тому для зменшення податкового кредиту, що утворюється за нарахування ПДВ сільськогосподарськими підприємствами на окремі рахунки (за податковими деклараціями № 1 і № 2), доцільно було передбачити перерахування коштів з ПДВ-рахунку (у разі його запровадження). І лише після того, коли дебетове сальдо за цими операціями було б відшкодовано, кошти з ПДВ-рахунку визначені за декларацією № 3 доцільно було перераховувати до Державного бюджету. Тобто, у даному випадку бюджетне відшкодування й надалі проводилося б самими сільгоспвиробниками, але за рахунок використання ПДВ-рахунків його можливо було б значно удосконалити. Адже, як свідчить світовий досвід, такий порядок успішно застосовується у системі оподаткування Болгарії [595], який, до того ж, передбачає солідарну відповідальність між продавцем і покупцем товару щодо правильності визначення та сплати ПДВ до бюджету.

Можна передбачити, що деякі фахівці, а особливо ті, які за будь-яких обставин віддають перевагу виконанню дохідної частини Державного бюджету, заперечуватимуть доцільність бюджетного відшкодування для сільськогосподарських товаровиробників за деклараціями № 1 і № 2. При цьому окремі з них доводитимуть, що, оскільки останні за цими деклараціями розрахунки з державою не проводять, то про яке повернення коштів може вестись дискусія? Безумовно, таку точку зору можна зрозуміти, але чи буде вона справедливою у відношенні до сільгоспвиробників, особливо коли це стосується їхньої підтримки. Адже, якщо брати до уваги чинний механізм зарахування коштів на окремі рахунки у цілому, то складається враження, що для аграріїв створено сприятливі умови у механізмі дії ПДВ.

Однак з такою точкою зору можна погодитись, але лише частково та за умови, що даний порядок розглядати спрощено, не вникаючи у саму суть нарахування та відшкодування ПДВ, а обмежуватись лише кількістю законодавчих та нормативних актів, прийнятих для підтримки сільгоспвиробників, і запровадженими деклараціями № 1 і № 2, за якими вони отримують кошти для задоволення виробничих потреб, а розрахунки з бюджетом проводять лише за однією (Декларацією № 3). Тут, потрібно визнати, що для такої думки є певні підстави, особливо коли це стосується бюджетного відшкодування. Адже, як показує проведений нами аналіз, у деяких регіонах України в окремих податкових періодах нараховані суми до відшкодування за деклараціями № 1 і № 2 перевищували податок, що зараховувався на окремі рахунки для підтримки виробництва продукції тваринництва та придбання ресурсів виробничого призначення відповідно у 3,7-4,8 та 2,0-2,2 раза. Разом з цим спостерігається й інша закономірність, яка простежується у тому, що за

дебетового сальдо, яке виникає за цими ж звітними документами, сільгоспвиробники не можуть відшкодувати його податковими зобов'язаннями з декларації № 3. Більше того, маючи за ними від'ємне значення податку, та за відсутності можливості провести його відшкодування, яке передбачено для платників інших галузей національної економіки, останні вимушені ще й сплачувати ПДВ до бюджету за декларацією № 3. Причому, із набранням чинності ПКМУ № 596 [374] з 11 квітня 2007 р. для аграріїв, які здійснюють поставку молока та м'яса у живій вазі переробним підприємствам, сума податкового кредиту, задекларованого до відшкодування ще більше зросте. Таким чином, замість того, щоб мати реальну підтримку, завдяки окремому порядку акумуляції і використання сум ПДВ, сільськогосподарські товаровиробники відчувають подвійну незручність.

Враховуючи наведене вище, вважаємо, що розв'язати дану проблему можливо декількома шляхами. По-перше, і це, на нашу думку, один із перспективних шляхів, оскільки часті зміни порядку відшкодування коштів для аграріїв за окремими деклараціями якраз і вказують на необхідність його реалізації у майбутньому. Річ у тім, що якщо не передбачити цільові державні дотації сільгоспвиробникам із одночасним скасуванням окремих рахунків, то ситуацію з поверненням податкового кредиту для них не покращити.

По-друге, за умови, що даний порядок тимчасово залишиться, та у разі виникнення дебетового сальдо з ПДВ за деклараціями № 1 і № 2 його можна відшкодовувати у загальноприйнятому порядку. Тобто, в установлені строки органи Державного казначейства за висновками податкових інспекцій перераховують кошти на поточні рахунки сільськогосподарських товаровиробників. Звісно, такий механізм відповідав би інтересам останніх і сприяв би їхній державній підтримці. Однак, не важко передбачити, що практично реалізувати його буде неможливо насамперед, через відому та зазначену вище позицію фахівців ДПА України.

По-третє, на нашу думку, було б доцільно змінити для сільгоспвиробників чинний порядок нарахування ПДВ як на окремі рахунки, так і до бюджету, передбачивши для цього одну спеціальну декларацію замість тих трьох, що використовуються у даний період часу. Водночас, до неї необхідно ввести окремі розділи, які пропонуються нами у табл. 5.11 і 5.12.

Проведені розрахунки у табл. 5.11 і 5.12 дають підстави для висновків, що пропонований порядок зарахування ПДВ в однаковій мірі враховує інтереси сільгоспвиробників і бюджету. Так, за кредитового або дебетового сальдо його доцільно розподілити пропорційно обсягам виручки, одержаної від кожного виду діяльності. Причому, за такого обчислення відпадає необхідність проводити розподіл податкового кредиту за окремими видами діяльності, що набагато спрощує механізм оподаткування сільгоспвиробників.

Переваги пропонованого механізму нарахування очевидні ще й тому, що за його застосування вдасться уникнути необґрунтованого вилучення обігових коштів у випадку, коли за одними операціями господарствам необхідно проводити їх відшкодування, а за іншими – сплачувати податок до бюджету. У нашому ж випадку сільськогосподарський товаровиробник сплачуватиме ПДВ як до бюджету, так і

на окремі рахунки лише тоді, коли у нього виникатиме позитивне сальдо від усіх видів діяльності. Тобто тут спрацьовує принцип: "сплачую і використовую кошти за рахунок результатів моєї діяльності, що привела до утворення доданої вартості за всіма видами операцій, а не лише за окремими".

Таблиця 5.11

Пропонована методика визначення частки обсягів поставок для обчислення ПДВ (у. о.)

Операції з товаром	I варіант			II варіант			III варіант		
	грн.	%	ПДВ	грн.	%	ПДВ	грн.	%	ПДВ
1. Оподатковувані операції	200,0	100,0	34,0	300,0	100,0	57,0	900,0	100,0	180,0
у т. ч.: а) з реалізації молока, худоби, птиці, молочної продукції та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах	15,0	7,5	3,0	36,0	12,0	7,2	81,0	9,0	16,2
б) з реалізації іншої продукції власного виробництва, включаючи ту, що виготовлена на давальницьких умовах (крім підакцизної) із власної сільськогосподарської сировини	130,0	65,0	26,0	240,0	80,0	48,0	648,0	72,0	129,6
в) з реалізації товарів, що придбані з метою подальшої реалізації, підакцизної продукції як власного, так і невласного виробництва та переробним підприємствам молока і м'яса в живій вазі	55,0	27,5	5,0*	24,0	8,0	1,8*	171,0	19,0	34,2*
2. Операції з придбання товарів (робіт, послуг), з вартості яких ПДВ відноситься до податкового кредиту	500,0	–	100,0	400,0	–	80,0	150,0	–	30,0

Примітка. Складено та розраховано автором.
*Операції з поставок молока та м'яса переробним підприємствам оподатковуються за нульовою ставкою.

Як уже зазначалось, подібна ситуація складатиметься й з бюджетним відшкодуванням. У випадку його виникнення сільськогосподарський товаровиробник матиме право як на повернення коштів з бюджету, оскільки це встановлено законодавством, так і на зменшення податкових зобов'язань у наступних податкових періодах, що також передбачено законодавчо-нормативними актами. По суті, з правової точки зору нічого не порушується, а лише удосконалюється сам процес. Та й з позиції сільгоспвиробника такий порядок значно зменшує адміністративні витрати, що підтверджують дані табл. 5.13.

Так, за нашими підрахунками сільськогосподарські підприємства лише в одній Хмельницькій області за рахунок подання трьох форм декларацій з ПДВ додатково витрачають у середньому за рік майже 7,8 тис. грн. (за ціною 0,30 грн. за 1 форму податкової звітності з ПДВ, встановлену у ТОВ "Лана", яке здійснює її продаж). У межах України в умовах 2004 р. та за зазначеної ціни сільгоспвиробники переплатили біля 311,6 тис. грн., а це у 2,2 раза більше,

ніж у цьому ж році передбачалось с
фонду Хмельницького обласного бі
власності. Якщо ці дані порівняти
бюджет однієї або декількох з них.

Таблиця 5.12

Пропонована методика обчислення ПДВ для зарахування на спеціальні рахунки та до бюджету (у. о.)

Операції з ПДВ	І варіант	ІІ варіант	ІІІ варіант
3. Невідшкодовані суми ПДВ з попередніх періодів, усього (п. 3 "а" + п. 3 "б")	–	47,85	70,85
у т. ч.: а) з операцій, по яких кошти зараховуються на спеціальний рахунок для підтримки власного виробництва продукції тваринництва та птахівництва (ПКМУ № 805) (дані з п. 4.2. "а" попереднього звітного періоду)	–	4,95	7,71
б) з операцій, по яких кошти зараховуються на спеціальний рахунок для придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення (ПКМУ № 271) (дані з п. 4.2. "б" попереднього звітного періоду	–	42,9	61,3
в) за рахунок бюджету	–	–	1,84
4. Нарахування ПДВ у звітному періоді: (п. 1. – п. 2. попередньої таблиці) 4.1. До сплати усього:	–	–	150,0
у т. ч.: а) на спеціальний рахунок для підтримки власного виробництва продукції тваринництва та птахівництва (ПКМУ № 805) (п. 4.1. * п. 1."а":100) – п. 3 "а" – при позитивному значенні	–	–	5,79
б) на спеціальний рахунок для придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення (ПКМУ №271) (п. 4.1. * п. 1 "б":100) – п. 3 "б" – при позитивному значенні	–	–	46,7
в) до бюджету	–	–	26,66
4.2. До відшкодування в звітному періоді, усього:	66,0	23,0	–
у т.ч. з урахуванням ПДВ минулого періоду, з яких: а) за рахунок операцій з реалізації молока, худоби, птиці, молочної продукції та м'ясопродуктів, вироблених у власних переробних цехах (ПКМУ № 805) (п. 4.2. * п. 1 "а" :100)+п. 3 "а", або (п. 4.1. * п. 1 "а":100) – п.3 "а" – при від'ємному значенні	4,95	7,71	–
б) за рахунок операцій з реалізації іншої продукції власного виробництва, включаючи ту, що виготовлена на давальницьких умовах (крім підакцизної) із власної сільськогосподарської сировини (ПКМУ № 271) (п. 4.2 * п. 1 "б" : 100) + п. 3 "б", або (п. 4.1 * п. 1 "б" : 100) – п. 3"б" – при від'ємному значенні	42,9	61,3	–
в) за рахунок бюджету у встановлені законодавством строки (п. 4.2 * п. 1 "в" : 100)	18,5*	1,84**	–

Примітка. Складено та розраховано автором.
* Відшкодовано з бюджету у встановлені терміни.
** Не відшкодовано.

Як відомо, безпосередні форми податкових декларацій або розрахунків для того або іншого податку затверджуються окремим наказом ДПА України. Тому цілком закономірно, що зі зміною законодавства, а відтак і форм звітності,

усе це також відбивається на платниках податків, оскільки останні взнають про це не завжди вчасно. І тоді податкові інспектори, намагаючись виправити зазначені недоліки, вимагають від податкоплатників подання змінених форм (тоді як придбані раніше так і залишаються не використаними), що ще більше підвищує їхні витрати. Причому, у багатьох випадках (11,1-22,2 %) декларації № 1 і № 2 сільгоспвиробниками не заповнюються, що вказує на відсутність операцій, але вони у будь-якому випадку мають подаватись до ДПІ, хоча не можна виключати й того, що за такої ситуації окремі господарства їх можуть і не подавати. Очевидно, що з позиції людського фактора це не повинно мати для платника особливих наслідків, хіба що останній зможе частково зекономити кошти та форму декларації для наступного звітного податкового періоду. Проте такі його дії не зовсім узгоджуються з податковим законодавством, адже неподання звітності дає підставу контролюючому органу проводити самостійне донарахування податку з застосуванням відповідних штрафних санкцій або розпочати позапланову документальну перевірку, що передбачено законодавством. Але знову ж таки, якщо врахувати те, що за деклараціями № 1 і № 2 кошти до бюджету не перераховуються, а зараховуються на спеціальні рахунки, то виникає запитання щодо доцільності проведення відповідних заходів з боку ДПІ. Це ще один аргумент на підтримку того, що встановлена кількість податкової звітності потребує свого зменшення, зокрема, за рахунок її уніфікації.

Таблиця 5.13

Адміністративні витрати сільгоспвиробників Хмельницької області на податкову звітність з ПДВ за чинного та пропонованого порядку її подання

Форми декларацій	За чинного порядку		За пропонованого порядку		Відхилення ("+"; "–")	
	подано у середньому за рік, шт.	вартість звітності, грн.	передбачено подавати за рік, шт.	вартість звітності, грн.	у кількості декларацій	у грн.
Декларація №1	10944	3283,20	3648	1094,40	-7296	-2188,80
Декларація №2	13280	3984,00	4427	1328,10	-8853	-2655,90
Декларація №3	14672	4401,60	4891	1467,30	-9781	-2934,30
Усього	38896	11668,80	12966	3889,80	-25930	-7779,00

Примітка. Складено та розраховано автором за даними [482, с. 127].

Отже, як видно з вищенаведеного, наявність трьох декларацій з ПДВ, передбачених для сільськогосподарських підприємств, приводить не лише до додаткових грошових витрат сільгоспвиробників, але й до заплутаності та зменшення ефективності податкового контролю. Тож після запровадження уніфікованої її форми зменшиться навантаження на податкову службу, яка більше уваги зможе зосередити на інших напрямах своєї діяльності, а сільськогосподарські товаровиробники не лише зекономлять кошти, але й уникнуть штрафних санкцій та можливого проведення позапланових перевірок. Звичайно, для запровадження такого порядку необхідно вносити певні зміни до чинного податкового законодавства та нормативних актів Кабінету Міністрів України і Державної податкової адміністрації України.

Разом з цим частину адміністративних витрат аграрних підприємств (вартість податкових декларацій та розрахунків, довідок тощо), доцільно віднести на кошторис податкової служби, що сприятиме зменшенню їхньої кількості (на зразок уніфікованої декларації з ПДВ). І якщо зазначене вище залежить не від аграріїв, то наступні заходи можливо провести саме завдяки ефективному менеджменту сільськогосподарських підприємств. Йдеться про використання електронних форм податкової звітності, хоча їх запровадження вимагатиме від господарств додаткових витрат, але даний спосіб передачі інформації має свої переваги, що доведено світовим досвідом та вітчизняною практикою.

Водночас, з огляду на подальший розвиток системи оподаткування у сільському господарстві, виходячи із вимог проекту Податкового кодексу [347], доволі важливим нам видається і питання функціонування земельного податку. Адже, у даному документі, як і у чинному законодавстві, його також передбачено зберегти та використовувати за різних умов, зокрема за встановленої грошової оцінки та за її відсутності (через не проведення). Тому господарства, які не досягли встановлених критеріїв для обрання альтернативних систем оподаткування, повинні будуть нараховувати й сплачувати цей платіж за різними методиками, які у даний період часу є недостатньо розробленими.

Тому, враховуючи вимоги чинного земельного законодавства, вважаємо, що для нарахування податку із земель, розташованих у межах населених пунктів (Додаток К), доцільно використовувати зазначену нижче формулу:

$$ПЗ_{н.п.} = Ас. \times Кі \times К1 \times К2 \times К3 \times П_{з.д.} : 100\ \%, \quad (5.3)$$

де, $ПЗ_{н.п.}$ – плата за землі населених пунктів, у яких грошову оцінку землі не проведено, грн.; $А_с$ – середня ставка податку, що передбачена законодавством для населених пунктів, виходячи із чисельності жителів, коп. за 1 м^2; $К_і$ – коефіцієнт індексації ставок податку, що встановлюється Законом України про Державний бюджет України на відповідний рік; $К_1$ – коефіцієнт, встановлений для м. Києва, Сімферополя, Севастополя та міст обласного підпорядкування; $К_2$ – коефіцієнт, встановлений для населених пунктів, віднесених Кабінетом Міністрів України до курортних місцевостей; $К_3$ – коефіцієнт, встановлений сільською, селищною, міською радою, виходячи із середніх ставок податку, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки, але не вище ніж у два рази від середніх ставок податку з урахуванням коефіцієнтів, встановлених для м. Києва, Сімферополя, Севастополя та міст обласного підпорядкування і населених пунктів, віднесених Кабінетом Міністрів України до курортних; $П_{з.д.}$ – площа земельної ділянки, з якої обчислюється земельний податок, м^2.

Проведений нами аналіз в окремих регіонах дозволив виявити й деякі особливості у встановленні додаткових коефіцієнтів, які відповідно до законодавства мають право затверджувати ради відповідних адміністративно-територіальних одиниць, що дозволяє збільшити суму податку, а відтак і доходи місцевих бюджетів. Приймаючи такі рішення, органи місцевого самоврядування у більшості випадків виходять із потреб їхніх бюджетів, а не із функціонального використання та місцезнаходження земельних ділянок.

Підтвердженням цьому стало те, що навіть у населених пунктах з чисельністю жителів до 100 чоловік депутатами відповідних рад були прийняті максимально-допустимі розміри коефіцієнтів, тобто $K_з = 2$.

Ще більш дискусійним є цей підхід з точки зору податкоплатника, оскільки у даних коефіцієнтах немає диференційованого підходу, властивого у таких випадках. Адже, на територіях сільських рад знаходяться населені пункти з різною чисельністю жителів та віддаленістю від центральних садиб. Цілком ймовірно, що на території, де знаходиться сама сільська рада, ціна земельної ділянки може бути більшою, ніж у віддаленому селі. І це не тому, що там якість землі гірша, а зовсім навпаки, але цінність її зменшується через місцезнаходження. Звичайно, це далеко не єдина ознака, за якою слід оцінювати земельну ділянку, оскільки для цього передбачено спеціальну методику, але не другорядну. Тому вважаємо, що саме з цих позицій слід було виходити, запроваджуючи коефіцієнти підвищення ставок оподаткування. Однак цього не було враховано більшістю органів місцевого самоврядування. Тож, безумовно, така антиципація, яка була очевидною у затвердженні коефіцієнтів, не сприяла їхній гнучкості та сприйняттю їх платниками земельного податку.

Слід зазначити, що частково позбутись суб'єктивізму у нарахуванні податку із земель населених пунктів можливо за умови проведення грошової оцінки землі. Адже у такому випадку за чинного законодавства встановлення додаткових коефіцієнтів сільськими, селищними та міськими радами не передбачається. Очевидно, що після завершення цих робіт можливо буде застосовувати єдину методику нарахування плати за землю, що має принципове значення щодо рівномірного впливу на розвиток інфраструктури на всіх територіях. Тож основним критерієм у визначенні об'єкта оподаткування для нарахування земельного податку має стати ціна землі, збільшена на коефіцієнт індексації, що обраховується у залежності від величини індексу інфляції. Звісно, що за її відсутності необхідно буде постійно розраховувати різні коефіцієнти, з метою одержання справедливої величини податку, що не завжди матиме об'єктивний характер. Адже, кожна зміна, що збільшує суму податку, не завжди сприймається платниками однозначно. І це навіть за умови, що ці зміни запроваджуються в Україні законами про Державний бюджет на відповідний рік. Причому, в окремих випадках запроваджені коефіцієнти навіть не відповідали фактичному рівню інфляції. Саме так сталось із запровадженням в Україні у 2001 р. коефіцієнта індексації ставок оподаткування для населених пунктів, у яких не було проведено грошову оцінку земель. Так, здавалося б, за законодавчо встановленого коефіцієнта, що передбачався відповідно до Закону України "Про Державний бюджет України на 2001 рік" від 7 грудня 2000 р. № 2120-III [387], яким ставку оподаткування збільшено у 2,62 раза, його величина викликала певне непорозуміння з боку платників податку. Річ у тім, що відповідно до Порядку проведення індексації грошової оцінки земель, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 травня 2000 року № 783, її (для земель з проведеною грошовою оцінкою) необхідно було збільшити лише у 2,42 раза. Величина цього коефіцієнту розраховується як добуток коефіцієнтів індексації за 1996-2000 рр. Зокрема, за 1996 рік коефіцієнта індексації становив 1,703, за 1997 рік – 1,059, за 1998 рік – 1,006, за 1999 рік – 1,127 та за

2000 рік – 1,182. Однак, у зв'язку із не завершенням робіт із оцінки земель, для земельних ділянок населених пунктів й надалі передбачено підвищувальні коефіцієнти, які у період з 2001-2007 рр. збільшились із 2,62 до 3,1 раза, що щорічно передбачається у законах про державний бюджет на відповідний рік.

Отже, для зменшення суб'єктивізму, що має ймовірність прояву у встановленні коефіцієнтів індексації ставок оподаткування, перевагу, все ж таки, необхідно надати єдиній методиці. Якщо цього не дотримуватись, то із запровадженням нового підвищувального коефіцієнта ініціаторам необхідно буде доводити його доцільність. Проте тут також немає впевненості у тому, що суспільство сприйме це збільшення податку. Причому, якщо врахувати те, що робити це потрібно буде щорічно, і навіть через закони про Державний бюджет на відповідний рік, то можна завчасно визнати неефективність такого механізму. Тому одним із шляхів удосконалення порядку нарахування земельного податку є нагальна необхідність завершення проведення грошової оцінки землі у населених пунктах на всій території України. Важливість цих заходів очевидна. Адже лише справедлива вартість земельної ділянки, оціненої за єдиними економічними показниками, дозволить одержати достовірну частку коштів до бюджету. Звісно, що в останньому, в однаковій мірі мають бути зацікавлені як платники, так і держава. На нашу думку, із завершенням цієї роботи можливо буде застосовувати єдину методику в обчисленні податку із земель населених пунктів, яку можна проводити за наступною формулою:

$$ПЗ_{н.п.г.о.} = Г_{зем} \times К_i \times А \times П_{з.д.}, \quad (5.4)$$

де $ПЗ_{н.п.г.о.}$ – плата за землю населених пунктів, у яких проведено грошову оцінку землі, грн.; $Г_{зем}$ – грошова оцінка землі, обчислена для відповідного населеного пункту, грн.; $К_i$ – коефіцієнт індексації грошової оцінки землі, що визначається щорічно станом на 1 січня за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України; А – ставка земельного податку (1 %), що передбачена для оподаткування земель населених пунктів, грошову оцінку яких проведено, %; $П_{з.д.}$ – площа земельної ділянки, з якої обчислюється земельний податок, м^2.

Аналогічний підхід, за чинного законодавства, зберігається й для обчислення земельного податку із земель сільськогосподарського призначення, які також було переведено на оподаткування за процентними податковими ставками, що застосовуються до грошової оцінки цього виду угідь. Так, найбільша ставка оподаткування (0,1 %) передбачена для земель, зайнятих ріллею, сіножатями і пасовищами, а найменша (0,03 %) – для багаторічних насаджень. Причому, порядок обчислення плати за землю значно ускладнився, але у порівнянні з тим, який діяв на основі законодавства 1992 р., він є більш досконалим. Сприятиме цьому й зазначена нижче формула:

$$\sum ПЗ_{с.г.} = (Г_{рілл.} \times К_i \times А_{рілл.} \times П_{рілл.}) + (Г_{сін.} \times К_i \times А_{сін.} \times П_{сін.}) +$$

$$+ (Г_{пас.} \times К_i \times А_{пас.} \times П_{пас.}) + (Г_{б.нас.} \times К_i \times А_{б.нас.} \times П_{б.нас.}), \quad (5.5.)$$

де $\sum ПЗ_{с.г.}$ – сума земельного податку за землі сільськогосподарського призначення, грн.: $П_{рілл.}$, $П_{сін.}$, $П_{пас.}$, $П_{б.нас.}$ – площі ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, з яких проводиться обчислення земельного

податку, га; $Г_{рілі}$, $Г_{сін}$, $Г_{пас}$, $Г_{б.нас}$ – грошова оцінка ріллі, сіножатей, пасовищ та багаторічних насаджень, грн.; $А_{рілі}$, $А_{сін}$, $А_{пас}$, $А_{б.нас}$ – ставки земельного податку, відповідно для ріллі, сіножатей, пасовищ та багаторічних насаджень, %.

Наведена методика є науково-обґрунтованою, а її застосування (Додаток Л) враховує основні вимоги та особливості нарахування податку із земель *сільськогосподарського призначення*.

Апостеріорне функціонування податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів у сільському господарстві вказує на необхідність його перегляду. Особливо це питання актуалізується у даний період часу, оскільки зі зміною податкового законодавства (щодо ФСП) аграріїв знову віднесено до списків його платників. У певній мірі це стосується й назви самого платежу, що важливо з методико-методологічної точки зору. Адже чинна його назва є громіздкою та потребує спрощення. Тому ми підтримуємо думку авторів проекту Податкового кодексу [347], які пропонують подати її у дещо іншій формі, зокрема як "Податок на транспортні засоби".

Однак поряд із такою незначною редакційною правкою доцільно визначитись і з об'єктами оподаткування, до яких віднесено й колісні трактори сільськогосподарських підприємств. Останнє особливо важливо, так як чинне податкове законодавство не враховує того, що деякі з них знаходяться на капітальному ремонті, інші експлуатуються лише у сільськогосподарському виробництві та сезонно, окремі взагалі не задіяні у виробничому процесі через фізичний знос, але з якихось причин ще знаходяться на балансі або частково використовуються. Тому, на нашу думку, внесення до об'єктів оподаткування сільськогосподарських тракторів назвати виправданим не можна. Річ у тім, що для сільськогосподарських підприємств цей вид транспорту, у більшій мірі, належить до основних виробничих фондів, які використовуються безпосередньо для виробництва продукції сільського господарства. Тобто, їх віднесення до переліку оподатковуваних ставить у нерівні податкові умови з платниками інших галузей національної економіки, оскільки все це можна порівняти із тим, якби подібним податком у промислових підприємствах, наприклад, стали оподатковуватись верстати та агрегати, які беруть участь у виробничому процесі.

З наведеного очевидно, що навіть у такому, здавалося б, нейтральному податку до оподаткування залучаються об'єкти, які за своїм призначенням та у більшості випадків використовуються лише у сільськогосподарських роботах у польових умовах, ніж на шляхах загальнодержавного значення. Усе це важливо тому, що відповідно до податкового законодавства, яким регулюється механізм дії даного податку, кошти від його надходження безпосередньо мають використовуватись на ремонт і утримання цих шляхів. Тобто, в його основу якраз і закладено принцип: хто їх використовує, той і має платити податок. Щодо тракторів сільгоспвиробників, то вони мають дещо інше функціональне призначення, хоча ніхто не стане заперечувати того, що вони також є учасниками дорожнього руху, але в основному їх експлуатація відбувається на польових шляхах. Звідси можна зробити припущення, що, можливо, з цих причин вони й не відносились в окрему групу до прийняття Закону № 75/97-ВР [369], а знаходились замасковано у категорії інших транспортних засобів.

З огляду на вищенаведене слід зробити загальний висновок, що колісні трактори, які використовуються у сільському господарстві, недоцільно відносити до об'єктів оподаткування. І якщо навіть взяти до уваги те, що для платників ФСП передбачено пільгу для таких транспортних засобів, то через високий критерій, передбачений у механізмі його дії (75 % валового доходу, одержаного від реалізації сільгосппродукції), не всі господарства зможуть нею скористатись. Останнє ще більше переконує у необхідності зменшення зазначеної частки та віднесення даного виду транспорту з метою оподаткування до групи гусеничних тракторів, які, нагадаємо, за законодавством не належать до об'єктів оподаткування.

Надзвичайно важливим в аспекті соціального спрямування системи оподаткування у сільському господарстві є дотримання основних податкових *принципів при утриманні податків з доходів працівників сільськогосподарських* підприємств. Однак, аналізуючи чинне податкове законодавство, необхідно зазначити, що з прийняттям Закону № 389-IV [420] і Закону № 2505-IV [367] законодавцем у більшій мірі враховано інтереси бюджету, ніж селян. У першу чергу це стосується скасування пільги з ПДВ за кодом 14010111 "Надання в сільській місцевості сільськогосподарським товаровиробникам у період проведення польових робіт послуг з харчування механізаторів і тваринників продуктами власного виробництва в польових їдальнях". Причому, як показують результати нашого дослідження, сума коштів за цією пільгою протягом трьох останніх років перед її скасуванням (2002-2004 рр.) в окремих регіонах України *мала тенденцію до зменшення і складала у 2004 р., у порівнянні з 2003 р., 97,0 %* проти надходжень з ПДВ до бюджету відповідно 120 %, тоді як разом із сплаченим податком на спеціальні рахунки сільгоспвиробників це становило лише 90,9 % (більш детально про це див. [503, с. 322-327]). Можна припустити, що останнє й стало тією єдиною бюджетною перевагою, яка й відіграла основну роль у скасуванні зазначеної вище преференції.

Розглядаючи дане питання, доцільно відразу зауважити, що серед науковців уже не один рік ведеться полеміка щодо ефективності [527, с. 13-26] та доцільності застосування пільг, але єдиної позиції як у податковій теорії, так і на практиці ще не вироблено. Не вдаючись до чергової дискусії з даної *проблеми, лише відзначимо, що останні є одним із важливих елементів* податків, які, власне, формують систему оподаткування. Завдяки їхній наявності можна робити висновок про її гнучкість та дотримання властивої їм функції. Тому ті пільги, що надаються сільгоспвиробникам, якраз і спрямовані на такі цілі. Це є той необхідний мінімум, якого потребує сільське господарство. І навіть незначне обмеження окремих з них (як це сталось у випадку із пільгою з ПДВ для механізаторів і працівників тваринництва) стає відчутним як для самих сільгосппідприємств, так і для найманих осіб, зайнятих у цій галузі. Це аксіома, якою недоцільно нехтувати.

Звісно, що за відсутності цієї пільги сільськогосподарські підприємства, які *відповідно до законодавства є платниками ПДВ, зобов'язані утримувати цей* податок та перераховувати його до бюджету або на спеціальні рахунки, як того вимагають ПКМУ № 805 [428] і ПКМУ№ 271 [426]. Однак дане положення якраз і не було до кінця враховано та потребувало свого додаткового обґрунтування.

Перш за все це стосується порядку розподілу ПДВ з продажу страв, що реалізуються їдальнями господарств зазначеній категорії працівників у період польових робіт. Адже, сільськогосподарські підприємства можуть готувати ці страви як із продукції власного виробництва, так і з покупних продтоварів. Тож у першому випадку податок має перераховуватись на спеціальні рахунки господарств і використовуватись за цільовим призначенням, як передбачено зазначеними вище постановами уряду, а у другому – до бюджету відповідно до Закону № 168/97 [423]. Якщо врахувати те, що більшу частку меню складатиме власна продукція, то стає очевидним, що до бюджету надійде менша сума податку, ніж розмір пільги, який декларувався сільгоспвиробниками до її введення у Звіті "Про суми пільг в оподаткуванні юридичних осіб та фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності" (Звіт № 1-ПП) під указаним кодом, оскільки за її наявності аграрним підприємствам не було необхідності проводити цей розподіл, так як ПДВ з цієї операції не сплачувався ні на спеціальні рахунки, ні до бюджету. Інша справа з податковим кредитом, що утворювався внаслідок придбання покупних продуктів для приготування страв, який необхідно було включати в їхню вартість. Цілком очевидно, що зі скасуванням цієї пільги лише ускладнився порядок обчислення ПДВ (через необхідність розподілу як зобов'язань, так і податкового кредиту), що не виключає помилок, а відтак і застосування фінансових штрафів службовими особами ДПІ.

Наведене дає підставу для висновку, що ініціаторами таких дій не враховано не лише низький рівень оплати праці у сільському господарстві, але й сам механізм зарахування ПДВ до бюджету. Тому можна зробити припущення, що основою для прийняття такого управлінського рішення стала сама величина суми пільги, яку аграрії добросовісно декларували у Звіті № 1-ПП. Напевне, саме у ній прихильниками даних змін було помічено резерви фінансових ресурсів, які зі зміною законодавства вони намагались перерозподілити на користь бюджету. Останнє є особливо очевидним, якщо до уваги взяти позицію фахівців ДПА України, які, аналізуючи зазначену звітність, стверджували, що найбільші втрати бюджету від пільгового оподаткування (1,5 млрд. грн.) завдає сільське господарство [163, с. 45]. Як відомо, такі інформаційно-аналітичні матеріали, відповідно до статей 59 та 60 Бюджетного кодексу України [52, с. 38-39], подаються до Секретаріату Президента, Верховної Ради, Кабінету Міністрів та Рахункової палати України, що, на нашу думку, й стало основою для скасування даної преференції. Хоча, як очевидно з її назви та змісту, вона є важливою у першу чергу для працівників господарств, які задіяні у сільськогосподарському виробництві у період польових робіт. Та й для сільськогосподарських підприємств остання також має неабияке значення, оскільки дає можливість проводити їхнє харчування за рахунок власних коштів (як це постійно практикувалось), частково здешевлюючи його вартість. А це вже важливо з позиції соціального захисту населення та вказує на необхідність поновлення вказаної пільги з ПДВ, оскільки її скасування в умовах низької зарплати сільського населення, що традиційно склалась у розподілі доходів у нашій країні, є однією з причин зменшення корисності доходу для працівників сільськогосподарських підприємств.

Певною мірою ускладнює вирішення цього важливого питання і запроваджена єдина податкова ставка (з 1 січня 2004 р. – 13 %, а з 1 січня 2007 р. – 15 %), що застосовується в оподаткуванні заробітної плати (доходів) працівників сільськогосподарських підприємств. І це за умови, що до її введення реальна податкова ставка, за нашими розрахунками, у більшості регіонів України була меншою, ніж 10 %. Отож, логічним висновком є те, що у системі оподаткування у сільському господарстві її доцільно передбачити на вказаному рівні. Причому, за ставкою 10 % зможуть оподатковуватись доходи лише тих працівників, господарства яких матимуть статус сільськогосподарського товаровиробника, тобто коли валовий дохід, одержаний від реалізації сільськогосподарської продукції становитиме більш як 50 % від загальної його суми (за умови прийняття цієї величини), або 75 %, як передбачено за чинного законодавства. А це у свою чергу означає, що за її допомогою можна буде частково нівелювати та підвищити корисність доходу після утримання податку з платників даної категорії. Адже як показує світовий досвід, зокрема США, податок з доходів громадян у цій країні також утримується за двома основними ставками – 15 і 28 %, хоча, і це необхідно відзначити, для особливо заможних платників передбачено підвищену ставку у розмірі 33 % [247, с. 29-37].

Безумовно, що єдина податкова ставка не може зменшити проблему різкої диференціації доходів працівників як у сільському господарстві, так і в інших галузях національної економіки, адже їх співвідношення як до оподаткування, так і після утримання пропорційного податку залишається незмінним. Тому, на нашу думку, це є тимчасовий захід з боку держави, яка через значну частку тіньової економіки (біля 55 %) вимушено вдалась до нього, сподіваючись таким чином легалізувати зарплату та зменшити податковий тягар для законослухняних платників. Це з одного боку. З іншого ж, скасувавши прогресивну шкалу ставок оподаткування та неоподатковуваний мінімум, на який в однаковій мірі мали право усі податкоплатники, прихильниками цієї ідеї було порушено принцип соціальної справедливості, що затверджений у нашій державі у законодавчому порядку.

Виходячи із наведеного вище, вважаємо, що, перш ніж збільшити ставку податку або навіть її зменшити, необхідно передбачити можливі наслідки не лише для бюджету, але й для громадян країни, зокрема й зайнятих у сільському господарстві. Оскільки, у першому випадку, це може стати наслідком зменшення надходжень до бюджету, а в іншому – й однією з причин збільшення нерівностей в одержуваних доходах між різними категоріями податкоплатників. Отож, змінюючи умови в оподаткуванні доходів громадян, держава повинна враховувати не лише свої потреби, а й їхні можливості та соціальний стан. Ігнорування сказаного в цілому може призвести до приховування та заниження об'єктів оподаткування, зниження темпів розвитку виробництва, економічного занепаду та, врешті-решт, – зубожіння населення країни.

Отже, найбільш привабливим з точки зору соціальної справедливості, на нашу думку (хоча у фінансовій теорії однозначного підходу до даного питання ще не має), є прогресивне оподаткування, оскільки за вищою прогресією

оподатковуються доходи тих громадян, які одержують їх більше, а відтак і мають можливість платити більший податок. І навпаки, менша податкова ставка, як це було у випадку із працівниками сільськогосподарських підприємств, застосовується до порівняно менших доходів.

Тому прогресивна шкала ставок оподаткування доходів має розроблятись таким чином, щоб не допускати різких коливань між мінімальною й максимальною величиною оподатковуваного доходу. Тобто прогресія має бути помірною, причому мінімальна податкова ставка у першій шкалі має бути меншою, ніж 10 відсотків. Останнє особливо важливо для утримання податку з заробітної плати (доходу) працівників сільськогосподарських підприємств, яка й надалі, у порівнянні з іншими галузями національної економіки, є найнижчою. Безперечно, що наведені вимоги щодо оподаткування доходів фізичних осіб потребують певного коригування у напрямі розвитку податкової політики нашої держави та їх законодавчого закріплення у Податковому кодексі України.

Таким чином, функціонування елементів системи оподаткування у сільському господарстві відбувається під впливом зовнішніх факторів, які не завжди враховують особливостей формування та використання фінансових ресурсів в аграрному виробництві. Тому концептуальною основою проведення раціональних змін у податковій політиці держави щодо сільгоспвиробників є необхідність врахування дії кожного окремого податку з метою досягнення першочергових завдань, покладених на сільське господарство, а відтак і зменшення їхнього негативного впливу на розвиток платників даної галузі.

5.3. Основні шляхи підвищення ролі альтернативних систем оподаткування у сільському господарстві

Подальший розвиток сільського господарства потребує врахування особливостей його функціонування як необхідної умови проведення аграрної політики на селі. Одним із принципових шляхів у розв'язанні поставленого завдання належить системі оподаткування, яка не повинна перешкоджати цьому процесу та гнучко реагувати на ті зміни, які відбуваються в аграрному секторі економіки. Важливе місце у цій справі має належати альтернативним системам оподаткування, які, на нашу думку, через спрощення податкового механізму, обліку та звітності, кращого психологічного сприйняття їх податкоплатниками, а також з інших об'єктивних причин можуть успішно застосовуватись окремими суб'єктами, які відповідають встановленим критеріям, здійснюючи свою діяльність у сільському господарстві. До них, як нами вже зазначалось вище, слід віднести спеціальну (зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку) та спрощену системи оподаткування, обліку та звітності. Лише чітко усвідомивши суть цієї категорії, її структурну побудову та механізм реалізації основних принципів, можна сподіватись на досягнення цих цілей.

Проте, як показує вітчизняний досвід, за останні шістнадцять років у галузі так і не вдалось остаточно визначити основні шляхи її побудови та ефективного використання. Більше того, запровадження податків у сільському господарстві відбувається безсистемно, а ті, які вже введено до альтернативних систем

оподаткування, піддаються частій ревізії та змінам. Варто лише нагадати, що з 12 видів податків, зборів (обов'язкових платежів), від яких звільнялись платники фіксованого сільськогосподарського податку на початку його запровадження (1999 р.), у 2007 р. сільгоспвиробники не сплачують уже лише 6.

Причини тут загальновідомі. Головною з них є та, що протягом майже десяти років функціонування даного податку держава неодноразово змінювала "правила гри", які впливали на вибір податкоплатників. Як наслідок цього, у 2007 році із зазначеного переліку ФСП став сплачуватись лише у рахунок окремих податків і зборів, зокрема:

– податку на прибуток (одержаного з реалізації сільськогосподарської продукції);

– плати (податку) за землю;

– комунального податку;

– збору за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;

– плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;

– збору за спеціальне водокористування.

Майже аналогічна ситуація складалась і зі спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності для юридичних осіб. Адже за станом на вказаний вище період єдиний податок сплачується податкоплатниками у рахунок таких податків і зборів:

– податок на додану вартість, крім випадку, коли юридична особа обрала спосіб оподаткування доходів єдиним податком за ставкою 6 відсотків;

– податку на прибуток;

– плати (податку) за землю;

– збору на спеціальне використання природних ресурсів;

– комунального податку;

– збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі та сфери послуг;

– внесків до Фонду України соціального захисту інвалідів;

– плати за патенти згідно із Законом України "Про патентування деяких видів підприємницької діяльності".

Тож за таких суттєвих змін у податковому законодавстві, які спочатку зменшують, а потім знову стають причиною збільшення податкового тягаря, сільгоспвиробники повинні реагувати адекватно, віддаючи спочатку перевагу одній, а потім й іншій системі оподаткування. Звісно, що цей вибір залежить від тих критеріїв, які встановлюються державою у законодавчому порядку. Тому основним завданням у розширенні ролі альтернативних систем оподаткування у сільському господарстві й надалі залишається їх правове регулювання. У цьому зв'язку доцільно виділити основні шляхи у реалізації поставленої мети.

Беручи до уваги вищезазначене, вважаємо, що у системі оподаткування сільського господарства доцільно виділити дві окремі підсистеми, які відображатимуть властиву їм сукупність податків зборів (обов'язкових платежів). Причому, такий підхід не заперечує їх виокремлення і у

загальнодержавній системі оподаткування, у складі якої, як вже зазначалось вище, функціонує нами досліджувана, яка повинна враховувати специфіку платників цієї галузі через порядок обчислення й сплату платежів. Перша з них представлятиме законодавчо затверджений нині перелік податків, передбачений для платників, які не досягли встановлених критеріїв з метою віднесення їх до альтернативних систем оподаткування. У науковій літературі дослідники дуже часто її називають загальною або звичайною системою оподаткування. У принципі не заперечуючи проти таких підходів, лише зауважимо, що така назва, мабуть, походить від тієї загальної кількості податків, які характерні для всієї системи оподаткування держави.

Для впорядкування термінології та надання відповідності податковим категоріям поряд із названою вище необхідно виділити іншу підсистему, виділивши її під окремою назвою "Альтернативні системи оподаткування". На нашу думку, під альтернативною системою оподаткування необхідно розуміти сукупність окремих податків і зборів, сформованих на законодавчій основі як альтернативу встановленим у загальнодержавній системі оподаткування, які можуть бути обраними для розрахунків із державою певними категоріями платників за відповідності критеріям, передбаченим у Податковому кодексі України. Вважаємо, що таке розмежування має принципове значення. Адже, як показують результати дослідження, зазначене викликає як теоретичні, так і практичні проблеми, які можуть бути не розв'язані навіть Податковим кодексом України, оскільки у його проекті [347] передбачаються лише спеціальні податкові режими. Однак, як нами вже обґрунтовувалось вище, останнє не зовсім узгоджується із системою оподаткування і має дещо інше призначення.

Вважаємо, що у цій підсистемі потрібно вказати дві альтернативні групи платежів, які можуть обиратись сільгоспвиробниками для розрахунків з державою. Першу з них складатимуть ті, що передбачені для спеціальної системи оподаткування (спеціальний режим у даний час). Як відомо, об'єднуючим податком у теперішній період у ній є ФСП, який сплачують сільгоспвиробники разом з іншими зборами, визначеними податковими законами. Іншу групу пропонується сформувати із платежів, які за чинного порядку сплачуються в умовах спрощеної системи оподаткування. Одним із основних тут має бути єдиний податок, який введено замість значної кількості традиційних загальнодержавних та місцевих податків і зборів. Причому, такий підхід до встановлення окремого переліку податків і зборів, від яких звільняються податкоплатники за обрання ними альтернативних систем оподаткування, збережено і у проекті доопрацьованого урядом Податкового кодексу України, але на відміну від Закону № 320-XIV [447] та Указу № 746/99 [377], у ньому значно зменшено їхню кількість, що показано на рис. 5.7.

Однак, незважаючи на такий тривалий час функціонування єдиного податку, слід зауважити, що це не зменшує тих проблем, які виникли з часу його запровадження. Тут йдеться як про практичне їх спрямування взагалі, так і теоретичне зокрема. Адже до цього часу у науковій літературі відсутнє однозначне визначення дефініції "спрощена система оподаткування". Немає

однозначного підходу до даного поняття і в авторів проектів Податкового кодексу України.

Варто зауважити, що автори урядового проекту зазначеного документа під спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності пропонують розуміти систему оподаткування, що передбачає заміну сплати окремих податків і зборів на сплату єдиного податку в порядку і на умовах, визначених цим Кодексом, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [347]. Тобто основна суть даного підходу зводиться до зміни деяких податків на сплату єдиного, що регулюється законодавчо.

Рис. 5.7. Податки та збори, які не сплачуються в умовах альтернативних систем оподаткування у сільському господарстві за проектом Податкового кодексу

Примітка. Складено за даними [347].

Майже аналогічне визначення наведено у проекті Податкового кодексу України, підготовленому групою народних депутатів, очолюваною М. Д. Катеринчуком, відповідно до якого спрощена система оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва передбачає заміну сплати встановлених у законодавстві податків і зборів (обов'язкових платежів) у формі єдиного податку та може застосовуватися на вибір суб'єкта малого підприємництва [348]. По суті, дане визначення дає дещо більшу уяву про спрощену систему, зокрема у тій частині, що стосується її обрання суб'єктом підприємництва. Проте такі визначення вказують лише на технічне спрощення оподаткування та звітності. Це зумовлено, насамперед, тим, що у цих

визначеннях відсутні головні елементи системи, які, власне, й складають її основу та є фінансовими категоріями, що сприяють об'єктивним податковим відносинам і формам податкового регулювання. Йдеться про інші податки та збори, що мають сплачуватись суб'єктами малого підприємництва, навіть у разі обрання ними спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. Звісно, що й сам єдиний податок також є одним із елементів цієї системи. Тому, даючи визначення спрощеній системі оподаткування, як і будь-якій іншій системі, необхідно пам'ятати про сукупність її елементів, з яких вона сформована. Беручи за основу вищенаведене, спробуємо закріпити даний підхід у наведеному нижче визначенні.

На нашу думку, під спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності необхідно розуміти законодавчо встановлену сукупність окремих податків і зборів, які сплачуються за вибором суб'єкта малого підприємництва поряд із єдиним податком на умовах, передбачених Податковим кодексом з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності. Вважаємо, що наведене визначення є більш досконалим з точки зору змісту даної категорії, яка разом із спеціальною складають альтернативну систему оподаткування у сільському господарстві.

Водночас, як показують результати нашого дослідження, в оподаткуванні сільгоспвиробників альтернативній системі віддають перевагу більшість респондентів із числа опитаних службових осіб ДПІ, які здійснюють податковий контроль у всіх його формах на території Золочівського району Харківської області, Борщівського району Тернопільської області, Щорсівського району Чернігівської області, Снігурівського району Миколаївської області та Звенигородського району Черкаської області. Так, біля 94 % із них вважають, що найбільш оптимальною системою оподаткування для платників цієї галузі є спеціальна зі сплатою ФСП. Поряд з цим лише 6 % віддає перевагу єдиному податку (табл. 5.14).

Звертає на себе увагу і той факт, що ні один із опитаних респондентів не вважає загальнодержавну систему оподаткування, яка функціонує для інших платників, оптимальною для аграрних підприємств. Однак, навіть за такої, майже однозначної переваги ФСП, він також потребує свого удосконалення. Причому, на нашу думку, у системі оподаткування сільського господарства його доцільно зберегти і у майбутньому.

Таблиця 5.14

Оцінка службовими особами ДПІ найбільш оптимальної системи оподаткування для сільськогосподарських підприємств

Зміст відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Загальнодержавна	0	0,0
Спеціальна зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку	92	94,0
Спрощена зі сплатою єдиного податку	6	6,0
Всього	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Тут же зауважимо, що фіксований сільськогосподарський податок знайшов свою підтримку і серед іншої групи респондентів, опитаних у зазначених вище районах п'яти областей України, але уже з числа керівників, головних бухгалтерів та спеціалістів економічних служб сільськогосподарських підприємств, які безпосередньо або опосередковано мають відношення до розрахунків із державою. Такий підхід до проведення опитування нами обраний не випадково, адже дані групи респондентів майже постійно знаходяться на протилежних позиціях щодо величини податків та зборів. Хоча, як показують результати проведеного дослідження, в окремих випадках їхні підходи мають багатого спільного.

Останнє особливо характерно підтверджується даними табл. 5.15. Так, із наведених у ній результатів опитування видно, що більшість респондентів також віддають перевагу фіксованому сільськогосподарському податку. Зокрема, такої думки дотримується 91,6 % із загальної їхньої чисельності. Хоча 5,3 % із числа опитаних осіб не погоджуються із його подальшим функціонуванням.

Таблиця 5.15

Розподіл відповідей респондентів-працівників сільгосппідприємств щодо доцільності функціонування ФСП у системі оподаткування сільського господарства

Зміст відповідей	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Так	241	91,6
Ні	14	5,3
Ваш варіант відповіді	4	1,5
Не відповіли	4	1,5
Всього	263	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Наведені результати опитування дають підстави для висновку, що спеціальна система оподаткування зі сплатою ФСП є більш привабливою для податкоплатників. Таку позицію респондентів, безумовно, можна зрозуміти. У першу чергу це стосується практичних аспектів, зокрема значного зменшення загального обсягу коштів, що перераховувались до бюджетів та державних цільових фондів перед його запровадженням. Як нами вже зазначалось вище, деякі сільськогосподарські підприємства за рахунок зміни системи оподаткування у 1999 році зуміли зменшити податкові зобов'язання у декілька десятків разів. Причому, як видно із наведених вище даних, обидві групи опитаних (відповіді яких в окремих питаннях оподаткування суттєво відрізняються), майже єдині у своїх підходах щодо визначення оптимальної системи оподаткування у сільському господарстві. Тут необхідно зазначити, що для цього є певні підстави.

Порівнюючи суми нарахованих податків і зборів в умовах альтернативних систем оподаткування, можна побачити суттєву різницю в їхніх величинах. Так, за даними окремих фермерських господарств, які здійснюють свою

діяльність на території Кам'янець-Подільського району Хмельницької області та знаходяться на обліку у Державній податковій інспекції як платники ФСП, встановлено, що з цієї точки зору сплата цього податку для них навіть у 2007 р., незважаючи на відновлення деяких платежів податковим законодавством, й надалі залишається більш привабливою.

Що ж стосується єдиного податку, то як видно з даних табл. 5.16, у разі переходу платників на його сплату в окремих господарствах він перевищував би ФСП більш як у 25 та 18,4 раза за умови застосування податкових ставок відповідно 10 і 6 %, хоча для інших сільгоспвиробників, зокрема ФГ "Лінар" і ФГ "Джерельце" спрощена система оподаткування також може бути обраною у перспективі для розрахунків з державою. Для цього є певні підстави, оскільки, по-перше, за її обрання сума усіх нарахованих податків є більшою лише в 1,1 раза (за 6-відсоткової ставки) та в 1,1-1,5 раза (за ставки 10 %), і, по-друге, за таких умов виникає можливість розраховуватись із бюджетом після одержання виручки від реалізації продукції. Як відомо, в умовах Указу № 746/99 [377] саме вона є об'єктом оподаткування та джерелом сплати податку. Тут доцільно зауважити й те, що останнього якраз і не вистачає у фіксованому сільськогосподарському податку, який, нагадаємо, фермери сплачують щомісячно, по суті, наперед.

Таблиця 5.16

Порівняльний аналіз сплати податків та зборів деякими фермерськими господарствами Кам'янець-Подільського району Хмельницької області за альтернативних систем оподаткування у 2007 р. (грн.)

Фермерські господарства	В умовах спеціальної системи оподаткування за сплати ФСП			В умовах спрощеної системи оподаткування за сплати ЄП			Перевищення ЄП над ФСП, кількість разів	
	ФСП, усього	інші податки та збори	Усього	за ставки 6 %	за ставки 10 %	інші податки та збори	за ставки 6 %	за ставки 10 %
Крижанівського П. К.	887,46	646,67	1 534,13	14 400	20 000	646,67	9,8	13,5
Маїс	1 074,33	241,79	1 316,12	12 540	17 400	548,64	9,9	13,6
Троянда	715,93	–	715,93	13 200	18 300	–	18,4	25,6
Федорчука	1 193,17	2,00	1 194,17	1 968	2 730	2,00	1,6	2,3
Лінар	1 379,60	76,08	1 455,68	1 464	2 003	152,44	1,1	1,5
Джерельце	453,30	2 408,61	2 861,91	162	180	3 078,04	1,1	1,1
Усього за групою господарств	5 703,79	3 375,15	9 077,94	43 734	60 613	4 427,79	41,9	57,6
У середньому на 1 господарство групи	950,63	562,53	1 512,99	7 289	10 102,17	737,97	6,98	9,60

Примітка. Складено та розраховано автором.

Водночас необхідно відзначити, що фіксований сільськогосподарський податок є стабільним за своїм призначенням щодо надходження коштів до бюджету та у більшій мірі спрямований на виконання фіскальної функції

оподаткування. Його величина залежить лише від розміру податкових ставок, площ і видів земельних угідь, які використовуються або є у наявності у податкоплатника. Інші чинники, зокрема фінансовий стан сільгоспвиробника та джерело сплати у механізмі його дії, не враховуються, а такі, як зручність та строки сплати, враховані лише частково. Останні особливо важливі, оскільки вони ставлять господарства із сезонним виробництвом у невигідне становище. Це випливає із наступних причин.

По-перше, сільгоспвиробники, які обрали спеціальну систему оподаткування зі сплатою ФСП, зобов'язані щомісячно вилучати свої обігові кошти до бюджету. Причому, робити це особливо важко у першому півріччі для підприємств, що спеціалізуються на вирощуванні та реалізації продукції рослинництва. Як відомо, найбільше коштів надходить у такі господарства в третьому і четвертому кварталах. На початку року, коли реалізація продукції є незначною, кошти на поточні рахунки господарств зараховуються в основному від продажу продукції тваринництва та іншої реалізації. Звісно, у цей саме період часу господарствам необхідно закуповувати пальне, мінеральні добрива та інші виробничі ресурси, включаючи й виплату заробітної плати, що набагато ускладнює можливість розрахунків з бюджетом по фіксованому сільськогосподарському податку.

Тут необхідно зауважити, що за натуральних поставок сільськогосподарської продукції у рахунок цього податку, які можна було проводити у 1999-2003 рр., підприємства мали право вибору, а відтак і могли спрямовувати свої обігові кошти у виробництво. Адже поставка ранніх зернових культур мала завершитись не пізніше 15 жовтня, а для пізніх та технічних культур – до 1 грудня. Цілком очевидно, що за таких строків поставок господарства знаходились у кращих умовах, ніж після того, як для них було запроваджено лише щомісячні терміни сплати податку у грошовій формі.

По-друге, для господарств, які мають сплачувати податок коштами, щомісячно існує певний ризик щодо застосування до них фінансових штрафів. Загальновідомо, що за діючим податковим законодавством та настанні певних подій чи обставин (невчасна сплата податку, або навіть незначне порушення строків сплати тощо), які виникають на практиці у взаємовідносинах платників податків з бюджетами, а тому контролюючі органи мають право застосовувати фінансові штрафи. У той же час, за умов поставок сільгосппродукції у рахунок фіксованого сільськогосподарського податку, ситуація з фінансовими санкціями могла б розглядатись лише після 15 жовтня або 1 грудня, тобто після закінчення законодавчо встановлених строків поставок сільськогосподарської продукції.

Отже, діючі строки, що передбачені Законом України "Про фіксований сільськогосподарський податок", в більшій мірі сприяють сплаті податку у натуральній формі, хоча її вже і скасовано. Наведене дає підстави для висновку про необхідність запровадження нових строків сплати, які враховували особливості надходження коштів у господарства та не перешкоджали б авансуванню капіталу у сільськогосподарське виробництво з метою його розширення. На нашу думку, найбільш оптимальними строками сплати фіксованого сільськогосподарського податку є два періоди – третій і четвертий квартали. Їх запровадження суттєво не вплине на адміністрування даного податку,

оскільки така зміна строків буде узгоджуватись із Законом № 2181-III [429], яким передбачаються квартальні звітні періоди, встановлені для інших платежів.

Окрім зазначеного, варто зупинитись і на інших недоліках, зокрема методико-методологічного характеру, яких не позбавлений фіксований сільськогосподарський податок. Йдеться про саму його побудову, а відтак і назву, яка, на нашу думку, не зовсім відповідає своєму призначенню. Використовуючи її, можна стверджувати, що вона передбачає певну фіксацію чогось у даному платежу, чого немає в інших податках і зборах. Але, як показує детальний аналіз, за його сплати цього не відбувається.

По-перше, не можна однозначно стверджувати, що даний податок є фіксованим платежем для сільськогосподарських підприємств, оскільки його сума може збільшуватись або зменшуватись з одночасною зміною грошової оцінки землі. Не відповідає цьому призначенню він і з точки зору податкових ставок, які, як нами вже зазначалось, встановлені у відсотках від об'єкта оподаткування, а не у твердих (фіксованих) сумах. Тобто з позиції класифікаційних ознак його необхідно віднести до групи пропорційних податків, які встановлюються у певній частці до оподатковуваного об'єкта. Та й сама величина пропорційних податкових ставок, як нами вказано вище, також неодноразово змінювалась.

По-друге, якщо навіть і припустити, що ініціатори запровадження даного податку, даючи йому таку назву, розраховували зафіксувати у ньому певну (12) кількість платежів, від яких звільнялись сільгоспвиробники, то, як показує проведений нами аналіз, досягти цього також не вдалось, бо з часу його введення до системи оподаткування у сільському господарстві держава поступово відновлювала ті чи інші податки для даної категорії платників. Унаслідок цих змін зафіксована раніше їхня кількість зменшилась наполовину, що логічно підтверджує вищенаведену думку.

Суттєвим недоліком є й інші складові, закладені у змісті податку, які стосуються його назви у заключній частині, зокрема "сільськогосподарський податок". Мабуть, саме цим ініціатори такого походження даного платежу намагались виокремити у ньому галузеву особливість та приналежність, що, безумовно, заслуговує уваги. Тут лише зауважимо, що для цього були й певні підстави. Йдеться про натуральні поставки сільськогосподарської продукції, які, нагадаємо, зараховувались у сплату ФСП у період з 1999 р. до 2004 року.

Однак, навіть за таких умов розрахунків з державою дане питання викликає певну полеміку. Адже, якщо дотримуватись такої послідовності, то цілком ймовірно передбачити подібні назви в усіх платежах, які сплачують платники з інших галузей національної економіки (машинобудівний податок, приладобудівний тощо). Причому, у кризові періоди ці галузі також проводили розрахунки з державою за податками і зборами в іншій формі, ніж грошова (взаємозаліки і т. ін.). Але, як відомо, їхня назва від цього не змінювалась.

Останнє, більш ніж переконливо, доводить необхідність зміни назви фіксованого сільськогосподарського податку з метою надання йому більш змістовнішого спрямування.

Визначаючи остаточну назву даного податку, необхідно враховувати те, що він має відповідати основним своїм завданням: по-перше, вказувати на

об'єкт оподаткування; по-друге, мати певну специфіку, характерну лише для сільськогосподарських товаровиробників, які є його платниками. На перший погляд може скластись враження, що вирішити ці два завдання в одній лише його назві майже неможливо. Бо, як показує вітчизняний досвід, у сучасній системі оподаткування окремі з них не відповідають навіть першій, не говорячи вже про другу вимогу. Причому, останнє в однаковій мірі стосується як загальнодержавних (ПДВ), так і місцевих податків і зборів (комунальний податок). Однак, якщо відносно першого ще можна навести певні обґрунтування, на чому ми акцентували вже свою увагу вище, то другий має полемічний характер. Мабуть, з цих причин, на практиці його дуже часто пов'язують із комунальними платежами, що аж ніяк не може узгоджуватись із теорією оподаткування та фіскальним призначенням податку.

Як видно із наведеного вище, дещо інша, але, знову ж таки, не зовсім коректна ситуація склалась і з фіксованим сільськогосподарським податком. Тож з метою розв'язання недоліку методичного характеру, закладеного в основу ФСП з моменту запровадження у систему оподаткування сільського господарства і підвищення рівня його сприйняття науковцями та серед податкоплатників як з етично-коректних, так із соціально-психологічних міркувань, доцільно передбачити у пропонованому нами розділі "Альтернативні системи оподаткування" змінену назву діючого платежу для аграріїв – спеціальний податок із земельних угідь сільгоспвиробників. Позитивним у його наведеній назві є те, що він відповідає своєму основному призначенню, бо, з одного боку – вказує на об'єкт оподаткування, яким, відповідно до Закону № 320-XIV [447], є площа сільськогосподарських угідь, а з іншого – передбачає суб'єктів, які мають його сплачувати. Причому, останнє особливо важливо, оскільки, окрім цього, безпосередньо акцентується увага будь-якої особи, яка бажає бути віднесена до списків платників даного платежу, що вона має відповідати статусу сільгоспвиробника. Полеміка тут може вестись лише щодо переліку та величини критеріїв, які передбачені у законодавстві нашої держави для віднесення господарюючих суб'єктів до цього переліку.

Поряд із зазначеними вище перевагами, які очевидні із пропонованої нами назви податку, можна виокремити ще одну, яка їх лише додатково підкреслює. Йдеться про те, що даний податок має особливе призначення, якого також не можна не помітити. Адже останнє ще більше виділяє його з-поміж інших платежів. Саме це й дає підстави сформувати спеціальну підсистему у системі оподаткування сільського господарства зі сплатою даного податку, який, як і нині чинний ФСП, дозволятиме сільськогосподарським підприємствам не сплачувати інших обов'язкових платежів, зазначених у прийнятому з часом Податковому кодексі України.

Окремо слід звернути увагу й на інший, не менш важливий аспект фіксованого сільськогосподарського податку. Тут мається на увазі пропорційність зменшення податкових платежів для всіх сільгоспвиробників, коли вони переходили на сплату даного податку на початку його запровадження. Та й з часом ця нерівномірність в обкладанні аграрних підприємств, які мають різні за площею обсяги угідь, так і не змінилась.

Нами підраховано, що фінансово стійкі господарства, які мають менші площі сільськогосподарських угідь, у період запровадження альтернативних систем оподаткування стали сплачувати ФСП у кілька разів менше від підприємств, які наділені більшими площами. І це за умови, що до запровадження даного платежу вони сплачували податки майже на одному рівні. Звісно, що за таких умов сплати відчувається суб'єктивний підхід, який не ставить в однакові умови всіх суб'єктів оподаткування.

Безумовно, врегулювати дане питання можливо за умови внесення змін до Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" у частині визначення платника податку. Тут доречно зауважити: оскільки законом передбачено, що об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, у тому числі на умовах оренди, то звідси очевидно, що платниками можуть бути будь-які господарства, навіть і ті, які мають один гектар таких угідь. Однак саме це, як показує проведений нами аналіз, стало причиною нерівномірного розподілу податкового тягаря між сільськогосподарськими підприємствами, які мають різну спеціалізацію. Так, якщо в окремих господарствах, які спеціалізувались на вирощуванні продукції рослинництва, після введення ФСП (1999 р.) його сума була у 2,4-4,5 раза меншою, у порівнянні із платежами, що сплачувались у 1997 р., то у деяких підприємствах тваринницької галузі та птахівництва вона стала занадто некоректною і знаходилась на рівні відповідно у 20 і 95 разів меншою. Очевидно, що такі платники ФСП якраз і мали найбільшу перевагу, оскільки у цей час у них були незначні площі сільгоспугідь і складали, за нашими підрахунками, відповідно 183,3 і 17,5 га.

Вирішити окреслені вище проблеми можливо було б і з введенням обмеження щодо мінімальної площі сільськогосподарських угідь. Тобто, платником ФСП можна було б вважати особу, яка мала б мінімальну (та більшу від мінімальної) площу земель сільськогосподарського призначення. Для її визначення можна використовувати різні розрахунки, зокрема й наявність площі земель у розрахунку на одного працівника господарства. Поряд із цим за мінімальну площу сільськогосподарських угідь можливо брати навіть фактичний розмір земельного паю, що припадає на одного пайовика відповідного району. Це значно спростить розрахунок. Адже такі дані є в кожному районі. Причому, навіть за умови, коли сільськогосподарські угіддя знаходяться в інших районах, ніж сам господарюючий суб'єкт, це не призведе до ускладнень в обчисленні. Тож для віднесення суб'єкта господарювання до платника ФСП, зокрема того, що спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва, необхідно площу, яка припадає у середньому на одного пайовика, помножити на середньоспискову чисельність працівників господарства. Визначена таким чином розрахункова площа зіставляється з фактичною наявністю сільськогосподарських угідь і на основі цього розрахунку податковою інспекцією робиться висновок про віднесення (чи відмову про віднесення) господарства до платника фіксованого сільськогосподарського податку.

Звісно, що пропонований спосіб визначення мінімальної площі угідь для одержання статусу платника ФСП доцільно запровадити для всіх сільськогосподарських товаровиробників рослинницького напряму. Таке обмеження у запровадженні мінімальної площі угідь для визначення платників даного податку на першому етапі може призвести до зменшення їхньої кількості, але це буде об'єктивно і справедливо. Водночас треба визнати, що запропонований порядок визначення платника фіксованого сільськогосподарського податку менш трудомісткий, більш конкретний, наочний і сприятиме запобіганню ухиленню від оподаткування.

Розглядаючи дану проблему, було б невиправдано пропонувати аналогічний порядок визначення платника ФСП для господарств, які спеціалізуються на виробництві продукції тваринництва. Адже тут існують свої специфічні особливості, які також необхідно враховувати. У першу чергу необхідно окремо визначитись із господарствами, які, власне, займаються такою діяльністю, і тими, що закупляють худобу та додатково відгодовують її (2-6 місяці), а потім реалізують. Неврегулювання даного питання спотворює не лише порядок визначення платника ФСП та об'єктивну суму його сплати, а й не стимулює до виробництва продукції тваринництва для першого типу підприємств. Тому, якщо для них умови переведення на спеціальну систему оподаткування можна залишити як і для сільгоспвиробників, що спеціалізуються на виробництві продукції рослинництва, то для других їх необхідно змінювати.

З огляду на зазначене вважаємо, що для платників ФСП, які займаються дорощуванням худоби та не забезпечені достатніми площами земель для виробництва власних кормів, передбачити мінімальні площі угідь, необхідні для утримання однієї тварини з подальшим їх множенням на загальну кількість худоби. Останнє дозволить стимулювати керівників даних господарств до збільшення сільськогосподарських угідь, що позитивно вплине й на платежі до бюджету, а також сприятиме виробництву кормів і власної продукції тваринництва. Звісно, за умови недосягнення встановлених нормативів такі господарства сплачуватимуть податки за загальнодержавною системою оподаткування або єдиний податок, що виключатиме необхідність такого розмежування у майбутньому.

Вищевикладене певною мірою може бути реалізоване й в іншому окремому критерію, передбаченому, зокрема для птахофабрик та птахівничих господарств. Адже, як зазначено вище, саме такі господарства виявились у більш вигідному положенні за сплати ФСП, зумівши зменшити його суму навіть у декілька десятків разів більше, ніж інші сільгоспвиробники. З огляду на означене, а також, виходячи з необхідності рівномірного розподілу податкового тягаря серед виробників галузі, доцільно передбачити мінімальну норму забезпеченості таких підприємств власними кормами, які використовуються на годування птиці. На нашу думку, таку величину доцільно встановити на рівні 20-30 % (у залежності від частки, передбаченої для статусу сільгоспвиробника) від тієї кількості, яка споживається протягом року у виробничому процесі. Безумовно, її запровадження сприятиме необхідності

розширення сільськогосподарських угідь та їхньому ефективному використанню вказаними суб'єктами господарювання. Причому, об'єктом оподаткування вони залишатимуться й надалі. Водночас це позитивно вплине на збільшення коштів до бюджету та зменшить ухилення від оподаткування платниками даної галузі.

Окреслені вище проблеми визначення платника ФСП дозволяють виокремити ще одну, яка, на нашу думку, також потребує свого врегулювання. Йдеться про недотримання частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції після того, як суб'єкта господарювання було переведено на спеціальну систему оподаткування зі сплатою цього податку. Тому, якою б критичною не була оцінка з боку фахівців у встановленні критеріїв для визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку, очевидним є те, що такий підхід необхідно змінювати. Адже це один із суттєвих недоліків податкового законодавства, що має до того ж негативний вплив на сільгоспвиробників у прямому розумінні цього статусу, а відтак і зменшує платежі до бюджету. Вважаємо, що для цього доцільно законодавчо встановити строки, до яких платник фіксованого сільськогосподарського податку має визначитись із сумою валового доходу, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний період та письмово повідомити податковий орган про обрану ним систему оподаткування на наступний рік. Причому, за відсутності підстав відноситись до платників даного податку у наступному році, через зменшення вказаної частки, такий суб'єкт має проводити й річний перерахунок податків і зборів відповідно до загальнодержавної системи оподаткування, які він повинен був сплачувати у попередньому році. У кінцевому результаті у виграші залишаться як платники (сільгоспвиробники), так і держава. Адже, за цих умов забезпечується можливість одержання об'єктивно-визначеної суми податків з одночасним зменшенням ухилень від їхньої сплати за загальнодержавною системою оподаткування.

На наш погляд, позитивно розв'язати проблему бюджетних втрат можна традиційним способом із внесенням змін до чинного законодавства. Насамперед, у законодавчому порядку має бути зобов'язано суб'єктів господарювання, які не дотримались у поточному році вимог закону щодо частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, після його закінчення провести уточнений річний перерахунок із податкових зобов'язань. Всі ці порівняння мають бути відображені у розрахунку питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки у загальній сумі валового доходу, що затверджений наказом Міністерства аграрної політики України від 12 січня 2007 року № 6 [401, с. 25].

Зазначимо, що вказаний розрахунок передбачено подавати до податкових інспекцій разом із податковою звітністю, встановленою для даного податку. Однак між ним і пропонованим нами існують певні відмінності. Їх суть полягає в особливостях використання наведених даних. Так, у даний час вони призначені в основному для визначення відповідності платника ФСП на

майбутній рік, тоді як у пропонованому розрахунку їх передбачається використовувати у двох напрямах. По-перше, подана інформація продовжує використовуватись для визначення відповідності статусу платника на майбутній рік. Тобто тут й надалі залишається діяти чинний у даний період часу порядок.

По-друге, у разі непідтвердження обсягів валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки більш як це передбачено законодавством, дані поданого розрахунку можуть бути підставою для обчислення податків та зборів, передбачених загальнодержавною системою оподаткування. На основі такого обрахунку, як зазначено вище, платники мають проводити їх доплату у строк, встановлений для податкового (звітного) періоду, що дорівнює календарному року. За такого порядку вказаний розрахунок дозволить працівникам податкових інспекцій встановити справедливий спосіб оподаткування як на майбутній, так і за попередній рік, а також виключить можливість для суб'єктів несільськогосподарського напрямку безпідставно зменшувати нарахування податків, зборів (обов'язкових платежів), передбачених загальнодержавною системою оподаткування.

Звичайно, за підтвердження суб'єктом господарювання відповідності статусу сільгоспвиробника (встановленому критерію щодо частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції) він і наступного звітного податкового періоду сплачуватиме ФСП, не проводячи ніяких доплат за попередній рік. Одночасно з цим для сільськогосподарських товаровиробників не порушуються основні принципи, закладені у механізмі нарахування фіксованого сільськогосподарського податку.

Є й інші переваги у запропонованому механізмі оподаткування.

По-перше, із впровадженням цих змін є підстави сподіватись на нарощування обсягів виробництва, переробки та збуту сільськогосподарської продукції. Цього можна очікувати за рахунок того, що платники фіксованого сільськогосподарського податку, знаючи про вимоги, недотримання яких призведе у кінці року до перерахунку податків, зборів (обов'язкових платежів), намагатимуться *не порушувати* їх. З *цією метою вони дотримуватимуться* встановленої законодавством частки щодо виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки. Вагомість останнього є неменшою перевагою, яка узгоджується як із інтересами держави, так і її громадян.

По-друге, навіть за умови, коли платники фіксованого сільськогосподарського податку не досягнуть зазначених вище обсягів від реалізації сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, держава зуміє одержати належні їй податки, передбачені загальнодержавною системою оподаткування, що не сплачені із вказаних причин. Переваги тут також очевидні. Їх суть полягає у тому, що, недоодержавши певної кількості сільськогосподарської продукції на споживчому ринку, держава отримає через відповідні бюджети податки та збори, сплачені за річним перерахунком. Причому, їх суму можна навіть додатково скоригувати на індекс інфляції, обчислений за попередній рік.

Ще одне важливе питання, яке виникає із проведеного аналізу, стосується величини частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції платниками ФСП. Як уже зазначалось, відповідно до положень статті 2 Закону № 320-XIV [447] її встановлено у даний період часу на рівні 75 %. Тут зауважимо, що у даному випадку суть проблеми не зводиться лише до заперечення самої ідеї щодо встановлення мінімально допустимої величини, за якої суб'єкта можна відносити до платника даної галузі. Навпаки, такий критерій в оцінці сільгоспвиробника має бути передбачений. Полеміка може вестись лише щодо його величини. Однак, як показують результати проведеного нами дослідження, якраз саме це питання і є найбільш полемічним. З цього приводу у суспільстві виникло дві точки зору (чого, безумовно, і слід було очікувати та враховувати за встановлення величини цього критерію), які суттєво відрізняються одна від одної. Останнє особливо характерно відображають дані табл. 5.17. Звісно, що одну з них відстоюють респонденти із числа працівників сільськогосподарських підприємств, з яких 75,7 % вважають, що величина частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції для віднесення до платника ФСП, має знаходитись на рівні більш як 50 %. І лише 23,2 % опитаних вважає її недостатньою та пропонує залишити ту, яка передбачена податковим законодавством у даний час, тобто 75 %.

На зовсім протилежних позиціях з даного питання знаходяться службові особи Державних податкових інспекцій, які здійснюють податковий контроль за сплатою ФСП у цих же господарствах, розташованих на територіях 5 районів (Золочівському Харківської області, Борщівському Тернопільської області, Щорсівському Чернігівської області, Снігурівському Миколаївської області та Звенигородському Черкаської області). Тож, як видно із даних табл. 5.17, значна кількість даної групи респондентів (77,6 %), навпаки, вважають, що величина такої частки має бути більшою і складати понад 75 %. Хоча і тут потрібно віддати належне службовим особам ДПІ, враховуючи ті складні завдання, які поставлені перед ними щодо виконання прогнозних показників з надходження податків і зборів до бюджетів, й за таких умов 22,4 % опитаних переконані, що більш сприятливою для сільгоспвиробників є ця величина на рівні 50 %.

Таблиця 5.17

Розподіл відповідей респондентів щодо величини валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції у платника ФСП

Варіанти відповідей	Результати відповідей працівників сільськогосподарських підприємств		Результати відповідей службових осіб ДПІ	
	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів	Кількість респондентів	У % до всіх респондентів
Більше 50 %	199	75,7	22	22,4
Більше 75 %	61	23,2	76	77,6
Ваш варіант відповіді	0	0	0	0,0
Не відповіли	3	1,1	–	–
Всього	263	100,0	98	100,0

Примітка. Складено та розраховано автором.

Слід зазначити, що величина частки валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції, за якої господарюючому суб'єкту можна надавати статус сільгоспвиробника, викликає не меншу полеміку й серед самих урядовців. Останнє особливо характерно проявилось у проектах Податкових кодексів [349], зокрема від 14.05.2002 р. та за зміненої його редакції підтриманої Кабінетом Міністрів України на засіданні 17 жовтня 2007 р. [347]. Тож, якщо у попередній редакції проекту урядового Податкового кодексу пропонувалось встановити дану частку на рівні 50 %, то у другому його варіанті її запропоновано збільшити до 75 %. Саме такий її розмір передбачено і у проекті Податкового кодексу України [348], підготовленого групою народних депутатів України, авторський колектив яких очолює М. Д. Катеринчук.

Однак, на нашу думку, такий підхід до встановлення величини частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції, має певні недоліки, про що нами вже зазначалось. Узагальнюючи вищенаведене, вважаємо, що із зменшенням частки валового доходу, *одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції власного* виробництва та продуктів її переробки з 75 % (як передбачено чинним законодавством) до 50 % з одночасним запровадженням річного перерахунку податків, значно зменшить ризик втрати бюджетних коштів. Більше того, за невідповідності статусу платника фіксованого сільськогосподарського податку у звітному податковому періоді місцеві бюджети зможуть компенсувати її у наступному бюджетному році. До того ж із запровадженням такого критерію оцінки сільськогосподарського товаровиробника втрачається зміст використовувати дану лазівку для "кмітливих платників" податків.

Поряд із цим суб'єктам, які здійснюють свою діяльність у сільському господарстві, доцільно у законодавчому порядку передбачити можливість вибору більш сприятливого для них режиму оподаткування та не допускати податкових перешкод у випадку зміни умов, прийнятих з порушенням строків, встановлених законодавством. Це безпосередньо стосується і збільшення деяких критеріїв для сільськогосподарських підприємств, як це було у випадку із фіксованим сільськогосподарським податком за зміни частки валового доходу (з 50 до 75 %), одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції. Однак, навіть за умови їхнього введення, сільгоспвиробники повинні мати достатньо часу для податкової адаптації. Як відомо, такий період у національній системі оподаткування обмежується шістьома місяцями до початку нового бюджетного року. Проте, навіть такий незначний термін (який також не може однозначно сприйматись через сезонність виробництва у сільському господарстві), як нами доведено вище, для платників цієї галузі порушувався. Усе це не сприяє дотриманню навіть основних податкових принципів, які затверджені у нашій країні законодавчо.

Звертає на себе увагу й те, що альтернативним системам оподаткування притаманна також "внутрішня альтернативність". Зокрема, починаючи з 1999 року, тобто дати запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, аж до 2004 р., сільгоспвиробники України могли вибирати форми розрахунків з бюджетом (коштами або натуральними поставками), а відтак і строки його

сплати. Це в повній мірі відноситься і до платників єдиного податку, які можуть самостійно прийняти рішення щодо реєстрації платниками ПДВ та термінів сплати цього податку. Особливо добре спостерігається "внутрішня альтернативність" при оподаткуванні фізичних осіб, коли суб'єкт підприємництва може вибирати між спрощеною та загальною системою оподаткування або сплатою фіксованого податку. Зауважимо, що "внутрішня альтернативність" залишається поширеною і в інших країнах, зокрема Польщі, коли фізичні особи мають вибір між окремими спрощеними системами [204, с. 99].

Дещо менше питань виникає щодо спрощеної системи оподаткування, але й вона не позбавлена недоліків методично-правового характеру. У першу чергу це стосується джерела сплати єдиного податку, яке, до речі, безпосередньо так і не визначено в Указі № 746/99 [377]. Хоча, як зазначено у статті 16 Закону № 77/97-ВР [381]: "Джерела сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) встановлюються відповідними законами про податки, збори (обов'язкові платежі)". У цьому зв'язку цілком логічно було сподіватись на визначення такого джерела у вказаному указі. Зауважимо, що дана норма найкраще знайшла своє подальше законодавче утвердження у Законі № 283/97-ВР [368] (із наступними змінами), в якому, безпосередньо, вказано, що до валових витрат платника податку відносяться суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), установлених Законом України "Про систему оподаткування" (крім тих, що прямо не визначені у переліку податків, зборів (обов'язкових платежів), визначених зазначеним Законом). Тому, виходячи із вимог наведеного закону, такий обов'язковий елемент податку як його джерело сплати можливо було передбачати лише у відповідному законі, який регулював би порядок дії спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності.

Однак, з точки зору теорії оподаткування, однозначно погодитись із цим важко, оскільки обов'язковий атрибут податку має бути присутнім у будь-якому з них. Тож дане положення має розглядатись не лише з позиції законодавства, але й виходячи із вимог теоретичних основ побудови самого податку, який включає у себе загальновідомі елементи. Звісно, що серед них особливе місце має відводитися і джерелу його сплати. Причому, тут немає особливої різниці, хто є ініціатором та розробником того або іншого документа. Важливим у цій справі є дещо інше. Йдеться про обов'язкові вимоги, які мають стосуватись структури будь-якого законопроекту або Указу Президента України, якими передбачено запровадження того або іншого податку, збору (обов'язкового платежу). Тому кожний із цих документів, незалежно від того, яка гілка влади його ініціює або видає, має передбачати всі його елементи (платників, ставки, об'єкт оподаткування, джерело сплати тощо), які повинні виділятись окремими розділами у вказаних законодавчих актах.

Зазначене у повній мірі стосується й Указу № 746/99 [377], яким регулюється механізм нарахування та сплати єдиного податку, хоча з порядку його обчислення цілком очевидно, що він сплачується за рахунок власних коштів незалежно від фінансового стану податкоплатника. Звідси цілком очевидно, що для юридичних осіб джерелом його сплати є виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Безперечно, що за таких умов розрахунків з державою надходження коштів до бюджету забезпечується майже автоматично. Звісно, що з фіскальної точки зору у цьому якраз і полягає його перевага, адже не всі ті податки, які ним замінено, можуть сплачуватись до бюджету за умови, наприклад, збиткової діяльності у суб'єкта малого підприємництва або накопичення податкового боргу, про що нами вже зазначалось раніше [520, с. 103-107]. Тому у даному випадку така, здавалося б, очевидна перевага податку перетворюється в основний його недолік, оскільки у ньому значно зменшується стимулююча функція, властива оподаткуванню взагалі.

З позиції суб'єкта підприємницької діяльності – юридичної особи таку сплату було б доцільно проводити за рахунок прибутку. Це випливає із наступних причин.

По-перше, для осіб, які перейшли на сплату єдиного податку, він є платежем, який замінює податок з прибутку. Як відомо, відповідно до Закону № 283/97-ВР [368] до складу валових витрат не включаються витрати на сплату податку з прибутку підприємств, які, як видно з вимог цього законодавчого акта, покриваються за рахунок іншого джерела. Цілком зрозуміло, що таким джерелом є прибуток підприємства.

По-друге, оскільки спрощена система оподаткування, обліку та звітності дає право податкоплатникам не сплачувати цілий ряд інших податків і зборів (обов'язкових платежів), для яких передбачені різні джерела, то, на нашу думку, найбільш узагальнюючим джерелом сплати єдиного податку міг би бути основний фінансовий результат – прибуток, як заново створена вартість. Причому, це могло б навіть стати додатковою умовою переведення суб'єктів малого підприємництва на спрощену систему оподаткування, що стимулювало б їх до прибуткової діяльності. Адже, як відомо, в Україні дана проблема набрала загальнодержавного характеру. Останнє якнайкраще відображатиме можливість виконувати юридичними особами свої зобов'язання перед державою та сприятиме під час розподілу прибутку утворенню джерел формування фондів соціального та економічного розвитку як необхідної умови відтворення.

У цьому зв'язку актуальним залишатиметься й критерій обсягу виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за яким юридичних осіб можливо буде відносити до суб'єктів малого підприємництва з метою оподаткування. Її збільшення з 1 млн. грн. до 500 тис. євро, безперечно, буде узгоджуватись із Законом № 2063-III [393], який прийнятий з метою підтримки розвитку малого підприємництва, зокрема й сільськогосподарського, хоча у перспективі дану величину також необхідно буде збільшувати з метою її приведення у відповідність із вимогами Європейського Союзу. Для цього суб'єкти малого підприємництва, які діють у сільському господарстві, доцільно розділити на три групи: 1) мікропідприємства (до 9 осіб); 2) малі (10-49 осіб); 3) середні сільськогосподарські підприємства (50-249 осіб). Останнє особливо актуалізується після набрання чинності Закону України "Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 21 листопада 2002 року № 228-IV [408] та Закону України "Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України

до законодавства Європейського Союзу" від 18 березня 2004 року № 1629-IV [397]. Адже уже на першому етапі виконання Загальнодержавної програми серед 17 пріоритетних напрямів її реалізації, за якими має здійснюватись адаптація законодавства України до ЄС, визначено податкову сферу. Тому механізм оподаткування цих трьох груп суб'єктів має враховувати особливість їхньої діяльності. На нашу думку, для першої групи (мікропідприємств) граничний обсяг виручки, який дає право відноситись до платників єдиного податку, доцільно встановити на рівні мінімальної її величини (обсягу поставки), передбаченої для платників ПДВ. Нагадаємо, у даний період часу вона складає 300 тис. грн. Тобто, сплачуючи єдиний податок, такі особи не зобов'язані будуть реєструватись платниками ПДВ, хоча, з точки зору альтернативних систем оподаткування, таке право й надалі доцільно залишити за сільськогосподарськими підприємствами.

Для іншої групи підприємств з чисельністю працюючих від 10 до 49 осіб, які також відноситимуться до суб'єктів спрощеної системи оподаткування, можливо передбачити граничну величину виручки на рівні 500 тис. євро, як того вимагає Закон № 2063-III [393]. Однак, на відміну від попередньої групи дані суб'єкти уже повинні реєструватись платниками ПДВ. Звісно, що податкові ставки з єдиного податку для наведених двох груп платників мають бути різними, зокрема на зразок тим, які існують в умовах Указу № 746/99 [377]. Причому, ці дві групи сільгоспвиробників (за дотримання умов) можуть сплачувати й ФСП. Тобто, альтернатива вибору й надалі залишається за податкоплатниками галузі.

Середні сільськогосподарські підприємства, які не дотримались умов спрощеної системи оподаткування, можуть бути переведеними, за своїм бажанням, на сплату фіксованого сільськогосподарського або на загальну систему оподаткування.

Не менш важливе значення з юридичної точки зору мають й інші положення податкового законодавства, які стосуються спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Йдеться знову ж таки про Закон № 77/97-ВР [381], вимоги якого, як загальновідомо, повинні враховуватись у разі запровадження нових податків та зборів. В іншому випадку, дотримуючись норм цього законодавчого акта, вони можуть викликати певну полеміку. Саме так сталось із запровадженням єдиного податку. Адже у статті 1 Закону № 77/97-ВР [381] безпосередньо зазначено, що податки і збори (обов'язкові платежі), справляння яких не передбачено цим Законом, сплаті не підлягають. З практичної точки зору це має принципове значення. Цілком очевидно, що за такої норми основного закону, яким встановлюються принципи побудови податкової системи, податки і збори (обов'язкові платежі), а також права, обов'язки і відповідальність платників, може скластись ситуація, яка приведе до неоднозначного трактування даного положення, у разі виникнення спірних питань. Варто зауважити, що особливо актуальним стає це питання тоді, коли виникає конфлікт інтересів між податкоплатником і податковою службою. Причому, такі прецеденти уже мають місце та розглядаються у господарських судах [311], які, посилаючись на відсутність єдиного податку у

системі оподаткування нашої країни, скасовують податкові повідомлення-рішення податкової служби щодо застосування штрафних санкцій, передбачених Законом № 2181-III [429].

Слід зазначити, що така невизначеність єдиного податку не сприяє й уніфікації податкового адміністрування. У першу чергу це стосується встановлення звітних податкових періодів, передбачених для більшості платежів у Законі № 2181-III [429], а також їхньої сплати, яка, як відомо, проводиться протягом десяти календарних днів, наступних за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого для подання податкової звітності. Однак такий порядок, як стало зрозуміло пізніше із податкових роз'яснень ДПА України, не може застосовуватись до спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, оскільки для єдиного податку такі строки встановлені окремо в Указі № 727/98 [442], хоча, як зазначено вище, такі вимоги не завжди враховуються і самою податковою службою, особливо у випадках застосування штрафних санкцій.

Усе це, а також інші питання, які залишались не врегульовані в Указі Президента України, породжувало неоднозначні трактування з боку платників та службових осіб державних податкових інспекцій на початку набрання чинності Закону № 2181-III [429]. На нашу думку, це й було одним із важливих недоліків у механізмі справляння єдиного податку, який особливо характерно проявився після введення у дію названого законодавчого акта. Адже з цього періоду часу у системі оподаткування вдалось встановити єдині строки подання податкової звітності та сплати коштів до бюджетів майже для всіх платежів. Варто зазначити, що це була суттєва перевага нового порядку адміністрування, оскільки до його запровадження для кожного окремого податку діяли різні терміни, які не завжди співпадали за своїми датами, а це створювало елемент незручностей для податкоплатників.

Тому, із набранням чинності Закону № 2181-III [429] цього недоліку вдалось позбутись, але лише не для єдиного податку, який, відповідно до Указу № 727/98 [442], й надалі має сплачуватись за окремим терміном сплати, зокрема не пізніше 20 числа кожного місяця. Причому, за результатами господарської діяльності суб'єкти малого підприємництва – юридичні особи – зобов'язані до 20 числа місяця, що наступає за звітним податковим періодом (кварталом), подавати щоквартальні розрахунки про сплату єдиного податку. І це за тієї умови, що для інших податків і зборів, відповідно до п. 4.1 п. п. 4.1.4 статті 4 Закону № 2181-III [429], звітним податковим періодом передбачено квартал. Тому для них, відповідно до вказаного закону, податкові декларації подаються протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу.

Звичайно, з теоретичної точки зору така норма законодавства не має принципового значення. Однак практична реалізація даного положення вказує на те, що платнику податку набагато зручніше використовувати уніфіковані терміни, які до того ж є зрозумілими і сприяють дотриманню податкової дисципліни. Останнє особливо важливе, якщо врахувати ті фінансові штрафи, що передбачені за порушення строків подання розрахунків та декларацій, а також сплати податків, зборів (обов'язкових платежів).

Тут доцільно зауважити, що саме це питання у податкових законах нашої країни найкраще врегульоване. Причому, про відповідальність платників зазначається майже у всіх основних нормативних актах, що стосуються оподаткування. Не став таким виключенням й Указ № 727/98 [442], оскільки у ньому прямо вказано, що суб'єкти малого підприємництва несуть відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплату сум єдиного податку згідно із законодавством України. Така норма, звичайно, не може викликати заперечень з позиції податкового законодавства. Однак не можна не помітити й того, що згадані санкції у нашій системі оподаткування для платників є найбільш обтяжливим платежем, який уже давно переріс у звичний інструмент для тих, хто його застосовує. Особливо це стосується тих випадків, коли вони накладаються на так званих винних осіб з причин, що опосередковано сприяють їхньому застосуванню. Зазначене у повній мірі стосується й інших строків подання податкової звітності та сплати єдиного податку, які передбачені Указом № 727/98 [442] та не узгоджуються із тими, що вказані у Законі № 2181-III [429]. Усе це не сприяє зручності розрахунків з державою, а лише ускладнює процес сплати податків та є однією із причин порушення встановлених термінів.

Тому, на нашу думку, не можна вважати виправданою позицію окремих науковців, які пропонують встановити навіть кримінальну відповідальність за порушення податкової дисципліни [554, с. 202]. Проте якщо врахувати недосконалість податкового законодавства, необхідно враховувати ту обставину, що встановлення такої відповідальності – це додатковий шлях до ще одного джерела корупції. Крім того, необхідно пам'ятати, що така відповідальність у нашій країні вже передбачена у статті 212 Кримінального кодексу України [196] за умисне ухилення від сплати податків, зборів інших обов'язкових платежів у значних (1 000 і більше неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ)), великих (3 000 і більше НМДГ) та особливо великих розмірах (5 000 і більше НМДГ).

Водночас, якщо кримінальну відповідальність встановлювати за кожний вид порушення, який можливий у розрахунках з державою, включаючи й податкову дисципліну, то це стане причиною надмірного утиску платників податків. Останнє, у свою чергу, може призвести до зупинення їхньої діяльності та зменшення кількості суб'єктів малого підприємництва, що викличе додаткові міграційні процеси капіталу та трудових ресурсів і вплине на збільшення рівня безробіття у країні.

Як це не прикро, але підстави для такого висновку є. Найперше тому, що ті закони, які приймались в Україні з питань застосування фінансових штрафів та введення навіть кримінальної відповідальності за несплату податків (у необгрунтовано малих сумах), не виправдовують свого призначення, а лише перешкоджають (через свою обтяжливість) зайняттю підприємницькою діяльністю. Тут доцільно нагадати, що до прийняття нового Кримінального кодексу України (до 1 вересня 2001 р.) у нашій країні кримінальна відповідальність наступала за умисну несплату податків у сумі понад 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1 700 грн.). Логіка тут більш ніж відсутня.

Виходячи із вищенаведеного, вважаємо, що основною вимогою для усунення цього негативного явища та з метою підвищення податкової дисципліни строки подання податкової звітності та проведення розрахунків з державою мають відповідати інтересам податкоплатників і виключати будь-які необґрунтовані витрати, понесені ними через неузгоджені вимоги законодавчих і нормативних актів з питань оподаткування. Очевидно, що для дотримання цієї вимоги найбільш прийнятними були б для суб'єктів малого підприємництва – юридичних осіб – ті строки, які, як вказано нами вище, передбачені Законом № 2181-III [429].

Необхідно пам'ятати й те, що податкова дисципліна податкоплатників буде підвищуватись тоді, коли разом із встановленими фінансовими санкціями, які, безумовно, сприяють посиленню відповідальності за розрахунки з державою, діятиме належно організована робота з роз'яснення податкового законодавства. Причому, важливу роль у її проведенні відігравала б і волонтерська служба, діяльність якої, як нами вже зазначалось [498], регулюється відповідним Положенням ДПА України, яка й повинна сприяти її становленню та розвитку.

Однак, як показує практика останніх років, роль волонтерів у цій справі явно недооцінюється. Мабуть, це і є причиною того, що деякі науковці у більшій мірі, віддають перевагу жорстким санкціям за порушення податкового законодавства, применшуючи таким чином значення рівня податкової культури як платників податків, так і тих хто їх застосовує. Звичайно, таку позицію можна зрозуміти, бо за великої кількості контролюючих органів, які здійснюють контроль у системі оподаткування за сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), мабуть, набагато легше застосовувати фінансові штрафи до платників податків або притягати їх, як дехто вважає, навіть до кримінальної відповідальності, аніж організовувати та надавати якісні консультаційні послуги. До того ж така робота є більш помітною (за масштабами впливу), ніж звичайні просвітницькі консультації з роз'яснення податкового законодавства. Проте очевидним повинно стати те, що саме завдяки цій роботі, поряд з іншими заходами, можливо підвищити рівень податкової дисципліни та створити дієві передумови для її подальшого зростання.

Наведене вище зайвий раз підтверджує необхідність прийняття й окремого закону, що регулював би спрощену систему оподаткування, обліку та звітності. З його прийняттям можливо було б дотримуватись єдиного порядку адміністрування, який передбачений Законом № 2181-III [429], що використовується для інших податків і зборів.

Безумовним є й те, що за спрощеної системи оподаткування платники можуть проводити розрахунки з державою після реалізації продукції та фактичного надходження коштів на поточні рахунки або в касу господарств. Очевидно, що до суб'єктів, які найбільш заінтересовані у таких розрахунках з державою, будуть належати новоутворені сільськогосподарські підприємства, а також ті, які з різних причин ще не приступили до господарської діяльності або тимчасово припинили її. Зазначений висновок грунтується на тому, що чинне податкове законодавство у даний період часу не передбачає таких

особливостей для малих агроформувань, як це було, зокрема, на початку запровадження плати за землю (1992 р.) у випадку з фермерськими господарствами, які протягом перших трьох років після свого заснування мали право не сплачувати даного податку.

Тому альтернативою цьому є спрощена система оподаткування, обліку та звітності, за якої сільгоспвиробники у перший рік своєї діяльності зможуть самостійно регулювати розрахунки з державою та матимуть певну перевагу у порівнянні із фіксованим сільськогосподарським податком. Адже, як нами вже зазначалось, останній має сплачуватись навіть за відсутності господарської діяльності, але за умови наявності сільськогосподарських угідь та їхньої грошової оцінки.

По суті, для сільськогосподарських підприємств це має принципове значення, оскільки в умовах ФСП вони зобов'язані сплачувати його ще й щомісячно незалежно від періоду одержання виручки. Хоча, як показують результати нашого аналізу з позиції величини податкових платежів для фермерських господарств, які вже функціонують, більш привабливим й надалі залишається саме цей податок.

Отже, за результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що у системі оподаткування в сільському господарстві мають функціонувати й альтернативні системи, зокрема зі сплатою фіксованого сільськогосподарського та єдиного податку. Причому, їх необхідність очевидна, адже вони розраховані на різні групи суб'єктів, які здійснюють свою діяльність у сільському господарстві. Окремі з них, через відсутність відповідних фахівців з бухгалтерського й податкового обліку, складність податкового законодавства й надалі матимуть можливість обирати для розрахунків із державою найбільш зрозумілішу для них, яка не стримувала б розвиток їхнього виробництва та відповідала б іншим важливим критеріям, необхідним для системи оподаткування взагалі.

ВИСНОВКИ

Система оподаткування у сільському господарстві України пройшла свій еволюційний шлях, перші етапи якого беруть початок ще за часів Київської Русі. Зі зміною правителів, урядів та влади вона суттєво змінювалась як за структурою податків, зборів (обов'язкових платежів), так і за умовами їх нарахування та сплати. Однак для всіх суспільно-економічних формацій останні виконували властиві їм завдання, які простежувались у формах і сумах сплати, а також в обсягах поставок сільськогосподарської продукції, що відповідало системі господарських відносин кожного суспільного ладу. І якщо на початкових етапах її становлення внесення платежів державі розглядалось з точки зору потреби і вигоди для скарбниці, то з її розвитком та зростанням свідомості у суспільстві такі питання вже мали певне теоретичне обґрунтування. Зазначене чітко простежувалось у визначенні економічної природи й суті податку, яке пройшло у фінансовій науці складний шлях, оскільки дана категорія є не лише економічною, але й правовою, соціальною та філософською. Усе це поряд з іншими чинниками є однією із причин того, що дефініція категорії "податок" майже постійно уточнювалась та доповнювалась новим змістом, який відповідав рівню розвитку науки та суспільства. Тому серед науковців до сьогодні немає однозначного підходу щодо трактування даного поняття з метою його відокремлення від інших фінансових категорій, що є причиною використання у сучасній термінології різних за значенням і призначенням дефініцій, які застосовуються на практиці у законодавчих та нормативних актах з фінансових питань.

Разом з тим, як і будь-яка інша категорія, система оподаткування у сільському господарстві базується на певних принципах, які мають поєднуватись між собою, доповнювати один одного та не перешкоджати її функціонуванню. Однак перш ніж їх було сприйнято, ще задовго до цього вже висловлювались основоположні ідеї, які формулювались відповідно до суспільних потреб. Звідси й об'єктивне виникнення цілої низки основних принципів, які спочатку хоч і не були достатньо чітко сформульованими, але загальні їхні тенденції вже простежувались у памфлетах філософів та просвітителів, а згодом і в наукових працях відомих економістів, що зуміли їх якісно розвинути, значно доповнити та систематизувати. Такі наукові підходи до їх формулювання суттєво впливали у подальшому і на побудову загальнодержавної системи оподаткування та її підсистему, через які вони, власне, й мали реалізовуватись і враховувати специфічні особливості аграрної галузі.

Проте як з теоретичної, так і практичної точок зору все виявляється набагато складніше, коли дане положення необхідно реалізовувати, що і викликає необхідність виділення у загальнодержавній системі оподаткування окремої сукупності податків і зборів, які сплачують сільськогосподарські товаровиробники. Поряд з цим потребує уточнення й сама категорія "система оподаткування", оскільки у сучасній економічній літературі ще не вироблено єдиного методологічного підходу до трактування сутності цього поняття, а деякі дослідники ототожнюють його з податковою системою, що ще більше ускладнює розуміння цих різних за значенням дефініцій. Їх розмежування, а також обґрунтування змісту системи оподаткування у сільському господарстві сприятиме не лише впорядкуванню понятійного апарату та коректному трактуванню цих різних фінансових категорій, але й прийняттю ефективних управлінських рішень у сфері податкової політики.

Безумовно, побудувати досконалу систему оподаткування у сільському господарстві можливо не лише за рахунок власних наукових підходів, але й внаслідок вивчення та узагальнення тих ідей та теоретичних концепцій, що формувались у різних економічних школах, незважаючи навіть на тривалий період часу, який пройшов від їх проголошення. Обґрунтовані висновки та надані пропозиції, зокрема представниками фізіократів щодо рівномірності розподілу податкового тягаря, дотримання стабільності податків у період дії договору оренди землі, а також звільнення від оподаткування капіталу, який інвестується землеробами у розширення виробництва, вказують на їх цінність та необхідність поширення у сучасних умовах розвитку сільського господарства України. Їх теоретико-практичний зміст значно підсилився у працях класиків політичної економії, які не лише продовжили дослідження у даному напрямі, але й зуміли розробити на цій основі класичні податкові положення, що викликають полеміку й серед сучасних дослідників.

Важливий внесок у розвиток наукових концепцій в оподаткуванні зробили представники маржиналізму, які на основі принципу спадаючої граничної корисності зуміли обґрунтувати ідею запровадження прогресивної шкали податкових ставок (з різними прогресіями) з метою регулювання доходів фізичних осіб, що найбільш яскраво простежувалось наприкінці XIX – початку XX ст. Заслугою цієї школи стало те, що, на відміну від прихильників "лесеферизму", окремі її представники стали розглядати податки не лише на рівні господарюючих суб'єктів, але й пов'язували їх із платою за державні послуги, які через різні можливості платників вважались причиною нерівномірного розподілу податкового тягаря. Такий підхід до наукових досліджень не лише не заперечував, але й сприяв розвитку ідеї державного втручання в економіку, що особливо характерно реалізувалось у працях кейнсіанців, які, розвиваючи цей напрям в економічній науці, важливу роль у ньому відводили податковим інструментам та державним видаткам, за допомогою яких, власне, пропонувалось досягати рівноваги на ринку. Однак, на відміну від кейнсіанців, представники неокласичних концепцій, які хоч і вбачали у податках один із основних інструментів регулювання економіки, все ж таки пропонували його здійснювати за принципом "автоматичної

стабілізації", що, по суті, стало запереченням кейнсіанської теорії. Показовою у цьому питанні стала теоретична концепція А. Лаффера, за допомогою якої обґрунтовувався не лише взаємозв'язок між ставками оподаткуваннями та доходами бюджету, але й рівень податкового навантаження, що сприяло появі нових дискусій серед науковців наступних поколінь. Зазначений підхід до встановлення його величини має й практичне значення для системи оподаткування нашої країни, а тому до підвищення податкових ставок необхідно підходити відповідально. Про це необхідно пам'ятати особливо у період високої частки тіньової економіки, характерної у даний час для України, оскільки будь-яке, навіть незначне, її підвищення спокушатиме податкоплатника перевести свої доходи у "тінь". Останнє ще більше переконує у тому наскільки виваженими мають бути зміни у системі оподаткування, які повинні враховувати не лише потреби бюджету, але й інтереси та поведінку платників податків, на чому особливо наголошували представники теорії раціональних очікувань. Тому, змінюючи умови оподаткування, необхідно передбачати й негативні наслідки, які можливо мінімізувати за рахунок підвищення рівня податкової культури тих, хто їх проводить та чиї інтереси вони найбільше зачіпають.

Проте, незважаючи на такі грунтовні наукові підходи до обґрунтування та формулювання податкових принципів, встановлення досконалих елементів системи оподаткування та її побудови у сільському господарстві України, остання мала свої особливості, які не завжди відповідали теоретичним концепціям відомих економічних шкіл. Усе це є причиною того, що деякі вітчизняні науковці, проводячи дослідження у цій сфері, недостатньо уваги звертають на вітчизняну практику, віддаючи перевагу вивченню зарубіжного досвіду, чим значно підвищують інтерес до досліджень окремої підсистеми у сільському господарстві, яка формувалась у структурі загальнодержавної системи оподаткування на етапах їх становлення. Причому тривалий час сільське господарство традиційно вважалось одним із основних платників податків, сплачуючи їх не лише за себе, але й за інших членів суспільства, які безпідставно користувались податковими привілеями. За таких умов розрахунків сама сплата мала примусовий характер і часто залежала від волі тих, хто її встановлював, що було причиною порушення основних податкових принципів, вказувало на суб'єктивний підхід до розподілу податкового тягаря між податкоплатниками та стримувало розвиток сільгоспвиробників.

Тривалий період часу формування та розвиток системи оподаткування у сільському господарстві відбувалися під впливом податкової політики інших країн, у складі яких знаходилась Україна. Однак від цього інтереси їх урядів до оподаткування сільгоспвиробників не зменшувались, що найбільш простежувалось у період радянської доби, коли практика сплати податків, властива для країн з ринковою економікою, заміщувалась адміністративними методами їхнього стягнення, в основу яких було покладено класовий характер, а сама система оподаткування базувалась на принципах, спрямованих на зменшення доходів заможних верств сільського населення, сприяла усуненню його від економічної діяльності, стимулювала до бідності та зрівнялівки,

знижуючи рівень його добробуту. У цей період сільське господарство відчуло на собі найбільший вплив податкової політики, хоча за своєю суттю такі методи не можна було віднести до податкових, але за формою стягнення вони мали всі підстави належати до них, оскільки, з одного боку, селяни зобов'язані були сплачувати податки, а з іншого – проводити поставки сільськогосподарської продукції державі, які за своїм змістом нітрохи не поступались першим, а інколи мали навіть більш репресивний характер. І навіть із зміною методів заготівлі сільськогосподарської продукції сільське господарство й надалі відчувало на собі додатковий тягар унаслідок невідповідності цін за поставлену продукцію, що вказувало на сплату прихованого податку, який хоч офіційно і не визнавався, але від цього його зміст не втрачався.

Поступове формування економіки ринкового типу та створення умов для децентралізації фінансових ресурсів зумовили необхідність корінних змін у взаємовідносинах сільгоспвиробників із бюджетами відповідних рівнів, а відтак і у системі оподаткування сільського господарства, оскільки в цей час вона формувалась із нових видів податків, зборів та внесків до державних цільових фондів, які принципово відрізнялися від тих, що сплачувались у період командно-адміністративного управління економікою. Негативним наслідком їх запровадження для сільгоспвиробників стало те, що не всі вони і не завжди враховували особливості аграрного виробництва, а відтак ставали причиною стрімкого зростання заборгованості перед бюджетами й державними цільовими фондами та необхідністю об'єднання багатьох з них у фіксований сільськогосподарський податок. З його введенням до системи оподаткування у сільському господарстві, незважаючи на властиві йому теоретико-методологічні вади, значно підвищився рівень розрахунків сільгоспвиробників із державою, якому, у першу чергу, сприяла зменшена, порівняно із попередніми роками, сума нарахованого платежу та дві форми сплати – грошова і натуральна. Ті позитивні зміни, які відбулись завдяки зменшенню податкового тягаря у сільському господарстві, переконують, що таких нововведень дана галузь потребувала ще у першій половині 90-х років XX ст., тобто на початку ринкових перетворень у нашій країні, оскільки саме у цей період вона відчула на собі непомірний податковий тягар, який був однією із причин нелегітимного вилучення обігових коштів із сільгоспвиробників.

Тому запровадження ФСП у сільському господарстві – це не надана пільга, і тим більше не офшорна зона, як вважають деякі вітчизняні науковці, а визнання державою неспроможності аграріїв сплачувати податки та збори на рівні з іншими суб'єктами національної економіки й намагання відновити справедливі умови оподаткування, яких найбільше потребує дана галузь. Хоча це цілком зрозуміло, що даний захід є тимчасовим, до того ж вимушеним, оскільки зазначений податок має властиві йому недоліки, а тому потребує свого удосконалення. У першу чергу це стосується розміру частки валового доходу, одержаного від реалізації сільськогосподарської продукції як одного з основних критеріїв віднесення суб'єктів господарювання до платників ФСП, яка за чинної величини не сприяє диверсифікації сільськогосподарського виробництва, а відтак і розвитку аграрних підприємств. Водночас, у механізмі

дії податку не передбачено особливостей, які унеможливлювали б ним скористатись іншим суб'єктам, що не відповідають статусу сільгоспвиробника, але протягом року внаслідок недосконалості законодавства можуть його застосовувати, чим значно обмежується підприємницька ініціатива щодо розширення аграрного виробництва, а закладена у законі вимога про перехід на загальнодержавну систему оподаткування занадто спрощена.

Проте найбільше незручностей сільгоспвиробники відчули від запровадження податку на додану вартість, який на початку його функціонування ще не відповідав класичній формі, мав певні методичні вади та особливості у порядку його нарахування з виробничої і торговельної діяльності, застосуванні двох податкових ставок, а часті зміни податкового законодавства суттєво впливали як на визначення бази оподаткування, так і кола платників. Дещо покращити ситуацію для сільгоспвиробників вдалось із застосуванням нульової ставки з реалізації переробним підприємствам молока та м'яса живою вагою. У цьому зв'язку виняткової уваги заслуговує спеціальний податковий режим, уведений для сільськогосподарських підприємств, які, на відміну від інших податкоплатників, мають можливість використовувати кошти від ПДВ на власні виробничі потреби та розвиток галузі тваринництва. Водночас за його застосування законодавчо неврегульованим залишається порядок розподілу податкового кредиту між трьома видами діяльності, результати від яких відображаються у двох спеціальних та одній загальній деклараціях, що потребує внесення змін до основного податкового закону, який має визначати ці особливості і унеможливить застосування різних за змістом нормативних актів ДПА України та рекомендацій аудиторів.

У цьому контексті варто зауважити, що з уведенням ПДВ і неодноразовими змінами порядку нарахування та сплати цього податку значно загострилось питання відволікання обігових коштів за рахунок накопичення податкового кредиту, який тривалий період часу не відшкодовується сільськогосподарським товаровиробникам. Більше того дана проблема й надалі має самостійно розв'язуватись платниками даної галузі за рахунок зменшення податкових зобов'язань у наступних звітних періодах. Такий підхід викликає неоднозначну оцінку серед вітчизняних науковців, які у неповернених сумах справедливо вбачають додатковий податок, через який відбувається нелегітимне вилучення обігових коштів в аграрних підприємств з нерівномірним кругообігом фондів, а тому вони якнайбільше потребують урегулювання даного питання. З огляду на практичну реалізацію даних положень слід відзначити, що його розв'язання в основному відбувалось за рахунок збільшення термінів, передбачених для повернення коштів, які кардинально не змінювали ситуацію, а лише сприяли накопиченню бюджетного відшкодування. Тому провести реальне бюджетне відшкодування грошовими коштами на поточні рахунки платників можливо лише за наявності відповідного джерела, а також належного фінансового контролю та взаємодії між органами державної виконавчої влади, які за своїми функціональними обов'язками мають безпосереднє відношення до усунення цього недоліку у національній економіці.

Зі зміною пріоритетів у податковій політиці, спрямованих на розв'язання кризи платежів та бюджетних проблем, оптимізації податкових відносин між

податкоплатниками та державою, у сільському господарстві створено умови для обрання суб'єктами малого підприємництва спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. І якщо на початку її запровадження вона не мала особливого значення для сільськогосподарських товаровиробників, то з відміною деяких критеріїв для платників ФСП окремим господарствам стало вигідно сплачувати єдиний податок. Проте через різні вимоги нормативних актів щодо їхньої величини недостатньо обґрунтованим є порядок переведення суб'єктів малого підприємництва на сплату даного податку, що вимагає його перегляду та приведення у відповідність до норм єдиного законодавства. Причому за термінами введення такі зміни необхідно прирівнювати як мінімум до тих, що стосуються запровадження нових податків, зборів чи умов оподаткування (не пізніше ніж за 6 місяців до початку наступного бюджетного року), оскільки невчасне їхнє прийняття й доведення до платників не сприяє перебудові виробництва, а відтак і їх дотриманню. Поряд з цим виникає необхідність прийняття окремого законодавчого акта, яким регулювалася б спрощена система оподаткування, а передбачений нею податок зайняв своє належне місце у сукупності з іншими платежами в загальнодержавній системі оподаткування, що сприятиме стабільності, визначеності та впорядкуванню його класифікації за відповідною ознакою.

Першочерговим завданням у нормотворчій роботі, зокрема під час доопрацювання проекту Податкового кодексу України, є удосконалення положень цього надзвичайно важливого документа, в якому мають бути передбачені домінантні принципи загальнодержавної системи оподаткування та утвореної у ній окремої підсистеми, властивої для сільського господарства. Тому їх формулювання вимагає певного теоретичного обґрунтування, виваженого практичного підходу до їхньої реалізації, оскільки відступ або ігнорування цих важливих положень є однією із передумов, від якої залежать обсяги бюджетних коштів, а відтак й ефективність усієї системи оподаткування.

Не менш важливим напрямом удосконалення системи оподаткування у сільському господарстві є впорядкування її елементів, які враховували б особливості надходження та використання фінансових ресурсів в аграрних підприємствах і виробництві, як необхідної умови подальшого функціонування самої системи, сформованої під впливом ендогенних та екзогенних чинників. У певній мірі це стосується назви окремих податків, визначення об'єктів і суб'єктів оподаткування, що особливо важливо як з методологічної, так і методичної точок зору. Отож концептуальною основою проведення цих змін є необхідність урахування в дії кожного окремого податку дотримання такої послідовності, яка не перешкоджатиме не лише розвитку даної галузі, але й збільшенню податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів і державних цільових фондів, що, власне, й має стати кінцевою метою функціонування системи оподаткування у сільському господарстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Авсієвич А. В. Проблеми бюджетного відшкодування ПДВ та шляхи їх вирішення // Вдосконалення судочинства при здійсненні касаційної перевірки ухвал, рішень та постанов місцевих та апеляційних господарських судів щодо застосування податкового законодавства та державного регулювання господарських правовідносин. Матеріали наук.-пр. конф. – Хмельницький. – 2005. – С. 198-201.

2. Азаров М. Я. та ін. Все про податки: [Довідник] / М. Я. Азаров, В. Д. Кольга, В. А. Онищенко – К.: Експерт-Про, 2000. – 490 с.

3. Акимов А. Л. Общество без налогов. – Ленинград: Лениздат, 1961. – 42 с.

4. Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налогах у экономистов А. Смита, Ж. Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д. С. Милля. – Х.: Университетская библиотека, 1870. – 171 с.

5. Амоша А. И. Об уровне налогов в Украине // Проблеми розвитку зовнішньоекономічних зв'язків і залучення іноземних інвестицій: регіональний аспект: Зб. наук. праць. – Донецьк: ДонНУ, 2003. – С. 664-672.

6. Амоша О. Організаційно-економічні проблеми детінізації економіки // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2000. – №15-2. – С. 12-16.

7. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в XX столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів). – Львів: Каменяр. 2000. – 303 с.

8. Андрущенко В. Л., Ляшенко Ю. І. Економічні та позаекономічні аспекти оподаткування // Фінанси України. – 2005. – №1. – С. 36-43.

9. Андрущенко В. Л., Федосов В. М. Запорозька Січ як український феномен. – К.: Заповіт, 1995. – 173 с.

10. Антология экономической классики / Сост. И. А. Столяров. – М.: МП "ЭКОНОВ", "КЛЮЧ", 1993. – 475 с. – (Петти В. Трактат о налогах и сборах; Смит А. Исследование о природе и причинах багатства народов; Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения).

11. Арсон С. И. Бюджет и налоговая политика. – Х.: "Пролетарий", 1927. – 56 с.

12. Артемов Ю. М. Налогообложение в Федеративной республике Германии // Финансы. - 1994. – С. 41-46.

13. Архангельський Ю. Податки як плата за цивілізованість // Віче. – 2000. – №9. – С. 85-97.

14. Ассонов Г. Ф., Радзиевская Л. Ф. Опыт организации и управления НИР и ОКР в зарубежных странах. – К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 40 с.

15. Аткинсон Э. Б., Стиглиц Дж. Э. Лекции по экономической теории государственного сектора: Учебник / Пер. с англ. Под ред. Л. Л. Любимова. – М.: Аспект Пресс, 1995. – 832 с.

16. Афанасьев В. С. Буржуазная экономическая мысль 30-80-х годов XX века: очерк теории. – 2-е изд., допол. и перераб. – М.: Экономика, 1986. – 351 с.

17. Б'юкенен Джеймс М. Суспільні фінанси і суспільний вибір. Два протилежних бачення держави / Д. М. Б'юкенен, Р. А. Масгрейв; Пер. з англ. – К.: Видавничий дім "Км Академія", 2004. – 175 с.

18. Бабич Л., Барсук Р., Понеделкова О. Аналіз податкової системи і пропозиції щодо її вдосконалення // Економіка України. – 1995. – №12. – С. 35-41.

19. Багрова И. В., Багров В. П. Налог – форма уплаты за услугу // Финансы, учёт,

банки: Сб. науч.
2002. – С. 22-28.

20. Базилевич В. Д., Баластрик Л. О. Державні фінанси. Навч. посіб. / За заг. ред. Базилевича В. Д. – К.: Атіка, 2002. – 368 с.

21. Балацкий Е. Лафферовы эффекты и финансовые критерии экономической деятельности // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №11. – С. 31-43.

22. Балацкий Е. Точки Лаффера и их количественная оценка // Мировая экономика и международные отношения. – 1997. – №12. – С. 85-94.

23. Баранова Л. Г., Тихонова Е. И. О новой налоговой модели // Финансы. – 1992. – №4. – С. 28-33.

24. Барулин С. В., Бекетова О. Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. – 2003. – №4. – С. 34-37.

25. Барулин С. В., Жирова Г. В. Специальные налоговые режимы: теоретические и организационные основы // Финансы. – 2003. – №10. – С. 32-34.

26. Бачурин А. В. Планово-экономические методы управления. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Экономика», 1977. – 415 с.

27. Башкатова Т. А. Финансы Европейского экономического сообщества: Учеб. пособ. – М.: Изд-во ВЗФЭИ, 1987. – 84 с.

28. Бекаревич А. С., Князев П. В. Изучение налоговых объектов и методы обложения / Сост. А. С. Бекаревич, П. В. Князев. С предисл. нач. упр-ния госуд. налогами И. В. Попова. – 3-е изд. перераб. и расширенное. – М.: Госуд. финансовое изд-во Союза ССР, 1930. – 233 с.

29. Беляева З. С. Обязательства колхозного двора по поставкам сельскохозяйственной продукции государству. – М.: Гос. изд-во юридической литературы, 1955. – 45 с.

30. Біленчук П. Д., Задояний М. Т., Форостовець В. А. Місцеві податки і збори: правове регулювання: Навч. посіб. / За ред. П. Д. Біленчука. – К.: АТІКА, 1999. – 120 с.

31. Білик Ю. Фіксований податок – шлях до відновлення виробництва // Урядовий кур'єр. – 1998. – №126-127. – 4 липня.

32. Блауг М. Экономическая мысль в ретроспективе / Пер. с англ. – 4-е изд. – М.: «Дело Лтд», 1994. – 720 с.

33. Богачева О. Налоговая реформа в США // Международная экономика и международные отношения. – 1987. – №6. – С. 89-98.

34. Богачевский М. Налоговая система СССР: краткое учеб. пособ. – М.: Госфиниздат. Тип. Профиздата, 1938. – 88 с.

35. Богданов А. А. Тектология. Всеобщая организационная наука: В 2 т.– М.: Экономика, 1989. – Т. 1. – 285 с.

36. Богиня Д., Волинський Г. Актуальні питання формування прибуткової частини бюджету // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – №12. – С. 3-8.

37. Боголепов Д. Краткий курс финансовой науки. – 2-е изд. испр. и доп. – Х.: Изд-во «Пролетарий», 1929. – 319 с.

38. Бойко О. Д. Історія України: Посіб. для студ. вищ. навч. закл. – К.: Видавничий центр "Академія". 1999. – 568 с.

39. Большая Советская Энциклопедия: В 30 т. / Гл. ред.: А. М. Прохоров. – 3-е изд. – М.: «Советская энциклопедия», 1969. – Т. 1 – 608 с.

40. Большая советская энциклопедия: В 30 т. / Гл. ред.: А. М. Прохоров. – 3-е изд. – М.: «Советская энциклопедия», 1971. – Т. 5. – 640 с.

41. Большая Советская Энциклопедия: В 30 т. / Гл. ред.: А. М. Прохоров. – 3-е изд. – М.: «Советская энциклопедия», 1974. – Т. 16. – 616 с.

42. Боринец С. Я., Чухно А. А. Регулирование рыночного хозяйства в странах Западной Европы. – К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 48 с.

43. Боротьба з корупцією – життєво необхідна справа. Виступ Президента України Леоніда Кучми на Всеукраїнській нараді з проблем боротьби з організованою злочинністю і корупцією та захисту прав людини // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 19. – 31 січня.

44. Брагинский С. В., Певзнер Я. А. Политическая экономия: дискуссионные проблемы, пути обновления. – М.: Мысль, 1991. – 299 с.

45. Бржеский Н. Податная реформа. Французские теории XVIII столетия. – С. - Петербург, 1888. – 194 с.

46. Брызгалин А. В. Организационные принципы Российской налоговой системы // Финансы. – 1998. – №3. – С. 33-35.

47. Брызгалин А. В. Справедливость как основной принцип налогообложения // Финансы. – 1997. – № 8. – С. 28-29.

48. Будкин В. С., Назимова Н. К., Шепелюк Г. А. Опыт перехода восточноевропейских стран к рыночной экономике. – К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 88 с.

49. Бутаков Д. Д. Основы мирового налогового кодекса // Финансы. – 1996. – №8. – С. 23-27.

50. Бутаков Д. Д. Основы мирового налогового кодекса // Финансы. – 1996. – №9. – С. 33-36.

51. Бюджетна політика у контексті стратегії соціально-економічного розвитку України: У 6 т. / М. Я. Азаров (голова) та ін. — К.: НДФІ, 2004. – Т. 6: Підвищення ефективності боргової політики держави / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, О. І. Барановський та ін. – 2004. – 348 с.

52. Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року. – К.: Атіка, 2001. – 80 с.

53. Вайнштейн А. Л. Обложение и платежи крестьянства в довоенное и революционное время (опит стат. исслед.) С предисл. проф. Н. Д. Кондратьева. – М.: Экономист НКФ, 1924. – 158 с.

54. Вальрас Л. Элементы чистой политической экономии или теория собственного богатства / Пер. на рус. яз. И. Егоров, А. Белянин. – М.: Университетская библиотека: Экономика, 2000. – 421 с.

55. Ванчурова А. Зміни в податкових системах // Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. за ред. Ю. Немеца. – К.: Основи, 1998. – С. 263-296.

56. Варга Е. Очерки по проблемам политэкономии капитализма. – М.: Политиздат, 1965. – 383 с.

57. Василик О. Д. Державні фінанси України: Навч. посіб. - К.: Вища школа, 1997. – 383 с.

58. Василик О. Д. Податкова система України: Навч. посіб. – К.: ВАТ "Поліграф книга", 2004. – 478 с.

59. Василик О. Д. Теорія фінансів: Підручник. – К.: НІОС, 2000. – 416 с.

60. Василик О. Д., Ларіонова Л. Д. Економічні та фінансові реформи княгині Ольги // Фінанси України. – 2003. – №7 – С. 137-140.

61. Василик О. Д., Павлюк К. В. Державні фінанси України: Підручник. – К.: НІОС, 2002. – 608 с.

62. Васильев В. С. Франклин Д. Рузвельт и Джон М. Кейнс: экономическая политика в годы «Великой депрессии» // США – Канада: экономика, политика, культура. – 2001. – №10. – С. 73-85.

63. Васильев В. С. Франклин Д. Рузвельт и Джон М. Кейнс: экономическая

политика в годы «Великой депрессии» // США – Канада: экономика, политика, культура. – 2001. – №11. – С. 96-112.

64. Вахрин П. И., Нешитой А. С. Финансы: Учеб. для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002. – 520 с.

65. Веклич О. Підвищення стимулюючої ролі екологічного оподаткування в Україні // Економіка України. – 2001. – №12. – С. 29-37.

66. Великий тлумачний словник сучасної української мови / Укл. і голов. ред. В. Т. Бусел. – К.: Ірпінь: ВТФ "Перун", 2004. – 1440 с.

67. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К.: Основи, 1997. – 943 с.

68. Веселова О. М. Голодомори в Україні, 1921 – 1923, 1932 – 1933, 1946 – 1947: Злочини проти народу / О. М. Веселова, В. І. Марочко, О. М. Мовчан. – 2-е вид., допов. – К.; Нью-Йорк: Вид-во М. П. Коць, 2000. – 274 с.

69. Ветрова Н. С. Налоговая эксплуатация трудящихся в США. – М.: Знание, 1980. – 64 с.

70. Витте С. Ю. Собрание сочинений и документальных материалов: В 5 т. / С. Ю. Витте. – М.: Наука, 2002. – (Памятники экономической мысли). – Т. 2. Налоги, бюджет и государственный долг России. Кн. 1.-2.-3. – 655 с.

71. Вишневская Е. Н. Проблемы формирования системы принципов налогообложения // Финансы, учёт, банки: Сб. науч. тр. Вып. 8. / Под общ. ред. П. В. Егорова. – Донецк: ДонНУ, 2002. – Ч. 1. – С 116-121.

72. Вишневский В. П. Налоги Украины: теория и практика / НАН Украины, Институт экономики и промышленности. – Донецк, 1997. – 201 с.

73. Вишневский В. П. Налогообложение предприятий в Украине / НАН Украины, Институт экономики и промышленности. – Донецк, 1998. – 328 с.

74. Вишневский В. П. Уход от уплаты налогов: теория и практика: [Монография] / В. П. Вишневский, А. С. Веткин; НАН Украины. Ин-т. экономики промышленности. – Донецк, 2003. – 228 с.

75. Вишневский В. П., Стешенко С. Г. Оценка влияния налогов на хозяйственную деятельность промышленных предприятий с помощью методов экономико-математического моделирования / НАН Украины. Ин-т экономики промышленности. – Донецк, 1998. – 108 с.

76. Вишневский В., Веткин А. Уклонение от уплаты налогов и рациональный выбор налогоплательщика // Вопросы экономики. – 2004. – №2. – С. 96-108.

77. Вишневский В., Липницкий Д. Оценка возможностей снижения налогового бремени в переходной экономике // Вопросы экономики. – 2000. – №2. – С. 107-116.

78. Вишневський В. П. Теоретические проблемы рационального налогообложения предприятий и организаций / В. П. Вишневский, Н. А. Пономаренко, С. С. Степанчук. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1992. – 44 с. – (Препринт / АН Украины, Ин-т экономики промышленности).

79. Вишневський В. П., Амоша О. О., Бавін Є. В. Шляхи реформування податкової системи України // Финансы, учёт, банки: Сб. науч. тр. Вып. 8 / Под общ. ред. П. В. Егорова. – Донецк: ДонНУ, 2002. – Ч. 1. – С. 16-22.

80. Власність у сільському господарстві / В. В. Юрчишин, О. М. Онищенко, П. Т. Саблук та ін.; за ред. В. В. Юрчишина, П. Т. Саблука. – К.: "Урожай", 1993. – 352 с.

81. Влияние специальных налоговых режимов на развитие малого предпринимательства в регионе / М. Ю. Ануфриев, Т. В. Бережная, В. Г. Кобялко и др.; НАН Украины. Ин-т экономики промышленности. – Донецк: Юго-Восток, 2006. – 226 с.

82. Войнаренко М. П. Проблеми реформування економіки України / М. П. Войнаренко, Л. П. Радецька, В. Р. Філінюк. – К.: Логос, 1999. – 259 с.

83. Волгин В. П. Развитие общественной мысли во Франции в XVIII веке. – М.: Изд-во "Наука", 1977. – 376 с.

84. Волобуев В. П. Финансовые дилеммы США (эволюция бюджетного регулирования экономики). – М.: Наука, 1987. – 193 с.

85. Всё начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. Л. А. Козлова, В. С. Мухина. – М.: Прогресс, 1992. – 408 с.

86. Всемирная история экономической мысли: В 6 т. / МГУ им. М. В. Ломоносова; гл. редкол.: В. Н. Черковец (гл. ред.) и др. – М.: Мысль, 1987. – Т. 1. – 606 с.

87. Вуд Ф. Бухгалтерський учёт для предпринимателей: Базовый курс: В 2 т. / Пер. с англ. – М.: Аскери, 1992. – Т. 2. – 355 с.

88. Габрук О. І. Податкова система України: аналітико-стат. інформація / Український ін-т науково-технічної і економічної інформації. – К.: УКРІНТІ, 2002. – 44 с.

89. Гайдуцький П. Аграрний ринок: тінь і світло // Урядовий кур'єр. – 2003. – №209. – 6 листопада.

90. Гайдуцький П. Проблеми організації справляння податків в Україні // Проблеми та шляхи розвитку податкової системи України: Матеріали наук.-пр. конф. – Ірпінь, 1998. – С. 9 –10.

91. Гайдуцький П. Указ, який зробив селян власниками землі // Урядовий кур'єр. – 2002. – № 225. – 3 грудня.

92. Гайдуцький П., Юрчишин В. Досвід реформування сільського господарства у Східній Німеччині та можливості його використання в Україні // Економіка України. – 1994. – №12. – С. 39-43.

93. Гай-Нижник П. П. Податкова політика Центральної Ради, урядів УНР, Української держави, УРСР (1917-1930). – К., 2006. – 303 с.

94. Галкин В. Ю. Некоторые вопросы теории налогов // Финансы. – 1993. – № 1. – С. 35-40.

95. Гарасим П. М., Журавель Г. П., Хомин П. Я. Податковий облік і звітність на підприємствах: Підручник. – К.: ВД "Професіонал", 2004. – 448 с.

96. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні. – К.: Юрінком, 1997. – 144 с.

97. Гензель П. П. Прямые налоги: очерк теории и практики. – Ленинград: Финансовое изд-во НКФ СССР. Северо-Запад. обл. отд., 1927. – 107 с.

98. Геретик Ш. Критика буржуазных теорий политэкономии / Под общ. ред. и с послесл. Г. Б. Хромушина. – М.: "Прогресс", 1977. – 375 с.

99. Глухов В. В., Дольдэ И. В. Налоги: теория и практика: Учеб. пособ. – СПб.: Спец. лит-ра, 1996. – 282 с.

100. Голіаш П. Податкова реформа у Словаччині: результати першого року // Досвід країн Центральної Європи у здійсненні економічних реформ: ідеї та рекомендації для України: Зб. ст. / Пер. з англ. О. Болячевська, А. Блінов та ін. – К.: МЦПД, 2005. – С. 25-34.

101. Гончаренко Л. "Секреты" исчисления налога на добавленную стоимость // Российский экономический журнал. – 1992. – №5. – С. 38-43.

102. Горский И. В. Налоги в рыночной экономике. – М.: Анкил, 1992. – 96 с.

103. Горский И. В. О признаках налога в налоговом Кодексе Российской Федерации // Финансы. – 2004. – №9. – С. 33-35.

104. Государственное регулирование рыночной экономики / Л. М. Балалов, В. П. Орешин, Е. Н. Ведута и др.; В. И. Видянин (отв. ред.). – М.: Путь России: Экономическая литература, 2002. – 589 с.

105. Государственный бюджет СССР: Учебник / Под ред. Л. П. Павловой. – 4-е

изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 408 с.

106. Государство и экономика: Факторы роста / А. Г. Зельднер, И. Ю. Ваславская, В. К. Южелевский и др.; РАН. Ин-т экономики. – М.: Наука, 2003. – 214 с.

107. Грабовський М. Реформи системи оподаткування в країнах Вишеградської групи та значення цих реформ для ситуації в Україні // Досвід країн Центральної Європи у здійсненні економічних реформ: ідеї та рекомендації для України: Зб. ст. / Пер. з англ. О. Болячевська, А. Блінов та ін. – К.: МЦПД, 2005. – С. 17-21.

108. Гридчина М. В. Налоговая система Украины: Учеб. пособ. / М. В. Гридчина, Н. И. Вдовиченко, А. В. Калина – 2-е изд., стереотип. – К.: МАУП, 2001. – 128 с.

109. Гуревич С. В. Косвенное налогообложение в реформируемой налоговой системе // Финансы. – 2004. – №3. – С. 32-33.

110. Гутник А. Є. Запобігання податковою міліцією ухиленням від сплати податків. – К.: Атіка, 2001. – 176 с.

111. Гяде М. Принципи оподаткування // Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. за ред. Ю. Немеца. – К.: Основи, 1998. – С. 165-196.

112. Гяде М. Реформування податкової системи та податкової адміністрації // Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. за ред. Ю. Немеца. – К.: Основи, 1998. – С. 197-204.

113. Данілов О. Д. та ін. Оподаткування місцевими, ресурсними, рентними податками та зборами. Неподаткові платежі: Навч. посіб. для студ. вузів / О. Д. Данілов, Ю. В. Лапшин, В. А. Онищенко; Державна податкова адміністрація України, Академія держ. податкової служби України. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 292 с.

114. Данілов О. Д., Флісак Н. П. Податкова система та шляхи її реформування. – К.: Парламентське вид-во, 2001. – 216 с.

115. Дві Русі; Україна Incognita / В. Горобець та ін. (упоряд.); Л. Івшина (заг. ред.). – К.: Факт, 2003. – 496 с.

116. Декларація доходів громадян за 2001 рік: підсумки і тенденції. Із прес-конференції Голови ДПА України Миколи Азарова // Вісник податкової служби України. – 2002. – №28. – С. 5-6.

117. Дем'яненко М. Я. Єдиний податок: "за" і "проти" // Урядовий кур'єр. – 1997. – №43-44. – 8 березня.

118. Дем'яненко М. Я. Основи податкових відносин в АПК. – К.: ІАЕ, УААН, 1999. – 72 с.

119. Дем'яненко М. Я. Податкова система АПК у період становлення ринкових відносин // Економіка України. – 1996. – №11. – С. 37-46.

120. Дем'яненко М. Я. Податковий механізм аграрного сектора в умовах переходу до ринку // Економіка України. – 1993. – №8. – С. 27-35.

121. Дем'яненко М. Я. Фінансові проблеми формування та розвитку аграрного ринку // Доповідь на Дев'ятих річ. збор. Всеукр. конгр. вчен. економ.-аграр. 26-27 квіт. 2007 р. – К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2007. – 64 с.

122. Дема Д. І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у США і Україні. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: Полісся, 2001. - 224 с.

123. Дема Д. І. Оподаткування фермерських господарств у Сполучених Штатах Америки. – Житомир: Полісся, 1999. – 231 с.

124. Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. За ред. Ю. Немеца. – К.: Основи, 1998. – 542 с.

125. Дернберг Р. Л. Международное налогообложение / Пер. с англ. В. Ф. Назарова, Е. Э. Лалаян. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

126. Деякі питання випуску облігацій внутрішньої державної позики для погашення простроченої бюджетної заборгованості з податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 10 серпня 2004 року №1036 // Офіційний вісник України. – 2004. – №32. – Ст. 2160.

127. Деякі питання, пов'язані із справлянням податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України та Національного банку України від 23 березня 2004 р. №359 // Урядовий кур'єр. – 2004. – №55. – 24 березня.

128. Джордж Г. Покровительство отечественной промышленности или свобода торговли. Исследование тарифного вопроса / Пер. с англ. С. Д. Николаева. – Избр. соч.: В 3 т. –М.: Асоциация Генри Джорджа, 1994. – Т. 1. – 448 с.

129. Джордж Г. Что такое единый налог и почему мы его добиваемся? / Пер. с англ. – М., 1907. – 24 с.

130. Дзюбик С., Ривак О. Механізм регулювання ринкової економіки / Ін-т держ. управління і самоврядування при Кабінеті Міністрів України. – К., 1993. – 66 с.

131. Добряк Д. С. Економічний оборот землі в Україні: теорія, методологія і практика / Д. С. Добряк, А. Г. Тихонов, Л. В. Паламарчук. -- К.: Урожай, 2004. – 136 с.

132. Довгалюк В. І., Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Удосконалення валютно-фінансового контролю в оподаткуванні зовнішньоекономічних операцій // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 4. – 2003. – С. 130-134.

133. Дорош Н. Державне регулювання економіки та податкова політика // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2000. – №15-2. – С. 32-38.

134. Дослідження з історії економічної думки в Україні (кінець XIX-XX ст.) / Г. В. Кліміна, В. М. Фещенко, С. О. Біла та ін.; відп. ред. Т. І. Дерев'янкін. – К.: Наукова думка, 1996. – 140 с.

135. Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение. – 4-е изд. – СПб: Питер, 2007. – 288 с.

136. Економічна енциклопедія: У 3 т. / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2001. – Т. 2. – 848 с.

137. Економічна теорія. Політекономія: Підручник / В. Д. Базилевич, В. М. Попов, К. С. Базилевич та ін.; В. Д. Базилевич (ред.). – 7-ме вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2008. – 719 с.

138. Економічні проблеми заготівлі сільськогосподарської продукції / Керівник авт. кол. В. Є. Протасов. – К.: Урожай, 1979. – 159 с.

139. Ермощенко Н. Н. Опыт самоуправления территорий за рубежом. – К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 56 с.

140. Єпіфанов А. О. Бюджет і фінансова політика України: Навч. посіб. для студ. екон. фак. вузів / А. О. Єпіфанов, І. В. Сало, І. І. Д'яконова. – К.: "Наукова думка", 1997. – 304. с.

141. Єфименко Т. І. Основні напрями трансформації податкової системи в Україні // Фінанси України. – 2007. – №9. – С. 9-13.

142. Єфименко Т. І. Податковий кодекс України: питання ефективності та суспільної злагоди // Фінанси України. – 2007. – №5. – С. 3-11.

143. Єфименко Т. І. Податкові фактори макроекономічної стабілізації // Менеджер. Вісник Донецької державної академії управління. – 2003. – №2(24). – С. 75-80.

144. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник. – 4-те вид., випр. та доп. – К.: Л.: Знання: ЛБІ НБУ, 2002. – 566 с.

145. Загородній А. Г., Єліссєєв А. В. Податки та податкове планування підприємницької діяльності: Монографія. – Львів: Центр Бізнес-Сервісу, 2003. – 152 с.

146. Загорський В. С., Благун І. Г. Податки на споживання в системі доходів бюджету // Фінанси України. – 1999. – №10. – С. 67-72.

147. Загорський В. С., Благу
ринкового типу // Фінанси Украї
148. Залесский М. Я. Нало
М.: Госфиниздат, 1940. – 120 с.
149. Звіт про виконання Державного бюджету України за 2003 рік. – К.: Мін-во фінансів України, 2004. – 453 с.
150. Зельднер А. Финансово-кредитный механизм предприятий в условиях перехода к рынку // Международный сельскохозяйственный журнал. – 1992. – №4. – С. 20-24.
151. Земельний Кодекс України: Закон України від 18 грудня 1990 року №561-XII // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – №10. – Ст. 98.
152. Земельний Кодекс України: Закон України від 25 жовтня 2001 року №2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – №3-4. – Ст. 27.
153. Ильин А. В. Налог на добавленную стоимость: экономическая природа, проблема обоснованности возмещения и механизм её решения // Финансы. – 2003. – №7. – С. 32-37.
154. Исаев А. А. Очерк теории и политики налогов. – Ярославль: Типография Г. Фальк, 1887. – 174 с.
155. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування: Монографія / Харківський держ. економічний ун-т. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.
156. Іванов Ю. Б. Податкова система: Підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк; МОН України. – К.: Атіка, 2006. – 920 с.
157. Іванов Ю. Б. Проблеми оподаткування суб'єктів малого підприємництва // Фінанси України. – 2002. – №10. – С. 110-119.
158. Іващук І. Податкові системи країн Європейського Союзу: особливості та перспективи розвитку // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2000. – №15-2. – С. 17-22.
159. Ісаншина Г. Ю. Податковий менеджмент: Навч. посіб. – К.: ЦУЛ, 2003. – 260 с.
160. Історія оподаткування / Ярошенко Ф. О., Мельник П. В., Андрущенко В. Л. та ін.; Національна академія державної податкової служби України. – Ірпінь, 2004. – 242 с.
161. Каламбет С. В. Податкові аспекти регулювання інвестиційної діяльності підприємств у регіоні: Монографія / С. В. Каламбет, А. В. Антонов. – Дніпропетровськ: "Пороги", 2004. – 168 с.
162. Калюга Є. В. Економіко-правові засади понятійного апарату податкового законодавства // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 47-50.
163. Капланець І. Пільги в оподаткуванні за І півріччя 2005 року // Вісник податкової служби України. – 2005. – №44. – С. 43-45.
164. Кашин В. А. Опыт функционирования финансово-кредитного механизма в странах Запада и возможности его использования в СССР // Финансы СССР. – 1992. – №2. – С. 21-24.
165. Каштанов С. М. Финансы средневековой Руси / Отв. ред. А. А. Зимин, В. Л. Янин; АН СССР, Ин-т истории СССР. – М.: Наука, 1988. – 246 с.
166. Квасовський О. Р. Проблеми наукової систематизації принципів оптимального оподаткування // Фінанси України. – 2006. – №2. – С. 101-112.
167. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. – М.: Прогресс, 1978. – 494 с.
168. Кенэ Ф. Избранные экономические произведения. – М.: Изд-во соц. эконом. лит-ры, 1960. – 550 с.
169. Кириленко О. П. Фінанси (Теорія та вітчизняна практика): Навч. посіб. – Тернопіль: Астон, 2002. – 212 с.

170. Кінах А.
№42. – 5 березня.
171. Кларк Дж. Б. Распределение богатства. – М.: Гелиос АРВ, 2000. – 368 с.
172. Князев В. Г. С. Ю. Витте и налоговая политика России // Финансы. – 1999. – №10. – С. 30-33.
173. Князева О. В., Пономарева Н. В. Особенности налогового администрирования в государстве с переходной экономикой // Финансы. – 2006. – №6. – С. 31-36.
174. Ковалюк О. М. Фінанси України княжої доби // Фінанси України. – 1998. – №5. – С. 99-102.
175. Кодацкий В. П. Проблемы улучшения работы налоговых служб // Економіка. Фінанси. Право. – 2006. – №6. – С. 6-8.
176. Козырин А. Н., Рыжков К. В. Правовое регулирование НДС в Великобритании // Финансы. – 1995. – №4. – С. 23-25.
177. Кондратьев Н. Д. Рынок хлебов и его регулирование во время войны и революции / АН СССР, Ин-т экономики. – М.: Наука, 1991. – 486 с.
178. Кондратьєв Р. І. Поняття конкретизації норм в правотворчій діяльності (Питання теорії) // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2002. – №3. – С. 10-12.
179. Кононов И. С., Родионова Н. С. Налоговая система для села – какой ей быть // Экономика сельскохозяйственных предприятий. – 1994. – №5. – С. 6-9.
180. Конрад Ю., Луніна І. Податкова політика в Україні: підходи і перспективи / Економіка України. – 1996. – №11. – С. 29-37.
181. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 року. – К.: Велес, 2006. – 48 с.
182. Концепція реформування податкової системи України / Б. Губський, В. Альошин, І. Белоусова та ін. –К.: НВФ "Славутич-Дельфін", 2000. – 50 с.
183. Концепція реформування податкової системи України: Проект // Урядовий кур'єр. – 2005. – №187. – 4 жовтня.
184. Коровкин В. В., Кузнецова Г. В. Подготовка к налоговой проверке. – М.: " ПРИОР", 1996. – 144 с.
185. Король В. Д., Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Застосування непрямих методів перевірок у роботі податкової служби // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2002. – № 4. – С. 167-175.
186. Корюнов С. Н. Организация налоговой системы в сельском хозяйстве // Финансы. – 1994. – №7. – С. 23-32.
187. Косарева Т. Е., Юринова Л. А., Баранова Л. Г. и др. Налогообложение организаций и физических лиц / Под ред. Т. Е. Косаревой. – 5-е изд., испр. и доп. – СПб.: Издательский дом «Бизнесс-пресса», 2006. – 256 с.
188. Косарчук В., Сильницький Ю. Організація роботи органів Державної податкової служби із засобами масової інформації. – Х.: Фактор, 2003. – 72 с.
189. Косміна Л. Особливості функціонування і справляння ПДВ // Урядовий кур'єр – 2004. – №10. – 20 січня.
190. Костіна Н. І., Алексєєв А. А., Василик О. Д. Фінансове прогнозування: методи та моделі: Навч. посіб. для студ. екон. спец. / Н. І. Костіна, А. А. Алексєєв, О. Д. Василик. – К.: Товариство "Знання", КОО, 1997. – 183 с.
191. Котляр М. Ф. Історія України в особах. Давньоруська держава. – К.: Україна, 1996. – 240 с.
192. Кравченко В. Запозичення: боргова яма чи рятівне коло місцевого самоврядування в країнах зарубіжжя? Проблеми трансформації територіальної

організації влади. Збірник матеріалів та документів / Науковий редактор М. Пухтинський. – К.: Атіка. 2005. – С. 503-510.

193. Кравченко В. І. Фінанси місцевого самоврядування України: проблеми становлення (1989-2001) / Ін-т управління і самоврядування. – К.: Видавничий дім "КМ Academia", 2001. – 458 с.

194. Кравченко И. А. Новая налоговая реформа в США // Финансы СССР. – 1987. – №9. – С. 65-69.

195. Кредитні ресурси для посівної компанії // Урядовий кур'єр. – 2006. – №64. – 5 квітня.

196. Кримінальний кодекс України: Закон України від 5 квітня 2001 року №2341-III (із змінами) // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №25-26. – Ст. 131.

197. Крисоватий А. І. Державна податкова політика і система податків // Фінанси України. – 1998. – №1. – С. 64-68.

198. Крисоватий А. І. Податкові системи зарубіжних країн: Навч. посіб. – Тернопіль: Економічна думка. 2001. – 258 с.

199. Крисоватий А. І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії // Фінанси України. – 2003. – №2. – С. 4-10.

200. Крисоватий А. І., Вакулич І. П. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання // Фінанси України. – 2002. – №6. – С. 10-16.

201. Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система: Навч. посіб. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 331 с.

202. Крисоватий А. І., Кізима А. Я. Податковий менеджмент: Навч. посіб. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 304 с.

203. Критика современных буржуазных теорий финансов, денег и кредита / Под ред. Г. П. Солюса . – М.: «Финансы и статистика», 1970. – 304 с.

204. Крук А. М. Порівняння умов застосування спрощеної системи оподаткування доходів фізичних осіб в Україні та Польщі // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка. Частина 2. – 2004. – Вип. 4 (28). – С. 98-107.

205. Кубатова К. Форми оподаткування // Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. За ред. Ю. Немеца. – К.: Основи, 1998. – С. 205-262.

206. Кузнецова Т. Некоторые аспекты исследования неформальной экономики в России // Вопросы экономики. – 1997. – №7. – С. 127-134.

207. Кулинич Е.И. Эконометрия. – М.: Финансы и статистика, 2001.– 304 с.

208. Кулинич О.І., Кулинич Р.О. Теорія статистики: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2006. – 294 с.

209. Кулинич Р.О. Статистична оцінка чинників соціально-економічного розвитку: Монографія. – К.: Знання, 2007. – 311 с.

210. Кулишер М. И. Очерки финансовой науки. – Петроград: Книгоиздательство «Наука и школа», 1919. – 256 с.

211. Куліш А. Геноцид. Голодомор 1932-1933. Причини, жертви, злочинці / Асоціація дослідників голодоморів в Україні. – К.; Х., 2001. – 97 с.

212. Курс лекцій з питань оподаткування. Частина 1. Оподаткування прибутку підприємств / Накай А. І., Журавський В. Л., Мірошниченко Н. І. та ін. – К.: Бібліотека журналу "Вісник податкової служби України", 1998. – 104 с.

213. Куцын Н. А. и др., Современная теория и практика налогообложения / Н. А. Куцын, В. В. Калюжный, О. В. Мозенков и др. – Х.: Прапор. 2001. – 511 с.

214. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник. – Х.: Консум. 1997. – 431 с.

215. Кэлвин Х., Гарднер Л. Теории личности / Пер. с англ. И. Б. Гриншпун. – М.: ЗАО Изд-во ЭКСМО-Пресс, 1999. – 592 с.

216. Кэмнбелл Р. Макконнелл, Стэнли Л. Брю. Экономикс: принципы, проблемы, политика: В 2 т.: Пер. с англ. – Т.1. – М.: Республика, 1992. – 400 с.

217. Кэмнбелл Р. Макконнелл, Стэнли Л. Брю. Экономикс: принципы, проблемы, политика: В 2 т.: Пер. с англ. – Т.2. – М.: Республика, 1992. – 393 с.

218. Лаврова О. В., Фирсова А. А. Основы налогообложения: Учеб. пособ. – Саратов: Саратовский гос. техн. ун-т, 2001. – 68 с.

219. Лагутін В. Д. Податковий механізм регулювання доходів товаровиробників // Податки в Україні: теорія і практика: Зб. наук. пр. / Волинський ун-т ім. Лесі Українки; Ред. кол.: В. Д. Лагутін (відп. ред.) та ін. – Луцьк: Волинський державний університет, 1995. – С. 5-8.

220. Лайко П. А. Податкове регулювання підприємницької діяльності: (Монографія) / П. А. Лайко, Р. П. Жарко. – К.: ННЦ "Інститут аграрної економіки", 2007. – 254 с.

221. Ларин Ю. Итоги, пути, выводы новой экономической политики. – М.: Московский рабочий, 1923. – 283 с.

222. Лившиц А. Я. Введение в рыночную экономику. – М.: Изд-во «Станкин», 1992. – 127 с.

223. Лившиц А. Я. Миражи капиталистического регулирования. – М.: Мысль, 1985. – 173 с.

224. Лившиц А. Я. Монетаризм: концепция экономической политики: Науч.-аналит. обзор. – М.: ИНИОН, 1983. – 75 с.

225. Лист Головного управління сільського господарства і продовольства Хмельницької обласної державної адміністрації від 14.12.2000 р. №24/1037. – Хмельницький: Управління сільського господарства, 2000. – 4 с.

226. Лист Державної податкової адміністрації у Хмельницькій області від 22.02.2006 р. №2406/8/16-016. – Хмельницький, 2006. – 4 с.

227. Лист Державної податкової адміністрації у Хмельницькій області від 22.02.2007 р. №2840/8/16-016. – Хмельницький, 2007. – 6 с.

228. Лист Державної податкової адміністрації у Хмельницькій області від 01.03.2007 р. №3293/8/16-015. – Хмельницький, 2007. – 3 с.

229. Лист Державної податкової адміністрації України від від 17.05.2002 р. № 8006/7/15-1117 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

230. Лист Державної податкової адміністрації України від 18 червня 1999 р. №8837/7/16-1121 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

231. Лист Державної податкової адміністрації України від 18.04.2005 р. №147/4/19-1110. – К., 2005. – 8 с.

232. Лист Державної податкової адміністрації України від 24.12.99 р. №19461/7/16-1121 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

233. Лист Державної податкової адміністрації України від 26.04.2001 р. №2045/6/16-1215-15 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

234. Лист Державної податкової адміністрації України від 5 квітня 2004 р. №5817/7/15-2417 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

235. Литвиненко Я. В. Оподаткування доходів юридичних осіб та напрямки його удосконалення в Україні // Економіка: проблеми теорії та практики. Зб. наук. пр.: У 4 т. Випуск 196. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – Т. III. – С. 707-712.

236. Луніна І. О. Державні фінанси та реформування міжбюджетних відносин / НАН України. Інститут економічного прогнозування. – К.: Наукова думка, 2006. – 432 с.

237. Лушин С. И. Налоговая система: какой ей бать при переходе к рынку? // Финансы. – 1993. – №5. – С. 38-46.

238. Лушин С. И. Роль финансовой системы в становлении рынка // Финансы СССР. – 1992. – №2. – С. 17-21.

239. Лыкова Л. Н. От нормативов к налогообложению (распределение доходов предприятий) / АН СССР, Ин-т экономики. – М.: Наука, 1991. – 112 с.

240. Люсов А. Н. Налоговая система и принципы ее построения // Деньги и кредит. – 1993. – №5. – С. 61-64.

241. Лютий І. О. Грошово-кредитна політика в умовах перехідної економіки: Монографія. – К.: Атіка, 2000. – 240 с.

242. Лютий І. О., Демиденко Л. М., Субботович Ю. Л. Бюджетна політика і стабільність соціально-економічного розвитку України // Фінанси України. – 2006. – №10. – С. 3-12.

243. Ляшенко Ю. І., Солдатенко О. В. Оподаткування в Україні (практикум): Навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. / Ю. І. Ляшенко, О. В. Солдатенко; Державна податкова адміністрація України, Академія держ. податкової служби України. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – 272 с.

244. Майбурд Е. М. Введение в историю экономической мысли. От пророков до профессоров. – М.: Дело, Вита-Пресс, 1996. – 544 с.

245. Максакова И. Д. Определение параметров теневой экономики // Вопросы статистики. – 1999. – №12. – С. 22-27.

246. Малышкин А. И. Налоговый учет: ситуации и решения: Практ. пособ. – К.: Либра, 1999. – 224 с.

247. Мандибура В. Оподаткування доходів громадян: чому вчить світовий досвід // Віче. – 1999. –№8. – С. 29-37.

248. Маневич В. Е. Экономические дискуссии 20-х годов / Отв. ред. Л. И. Абалкин. – М.: Экономика, 1989. – 142 с.

249. Маневич В. Е. Проблемы теории денежного обращения в советской экономической литературе 1917-1926-годов. – М.: Изд-во "Наука", 1979. – 176 с.

250. Маркс К. Критика політичної економії: У 3 т. / За ред. Ф. Енгельса. – К.: Вид-во політичної літератури України, 1982. – Т. 1-3. – 932 с.

251. Маркс К. Морализирующая критика и критизирующая мораль / К. Маркс, Ф. Энгельс. Сочинения: В 30 т. – Изд. 2-е. – М.: Госполитиздат, 1955. – Т.4. – 615 с.

252. Маршалл А. Принципы экономической науки: В 3 т. / Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1993. – Т. 1 – 416 с.

253. Маршалл А. Принципы экономической науки: В 3 т. / Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1993. – Т. 2. – 312 с.

254. Маршалл А. Принципы экономической науки: В 3 т. / Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1993. – Т. 3. – 352 с.

255. Марьяхин Г. Л. Налоги и сборы с колхозов и населени: Учеб. пособ. для фин. техникумов. – 2-е перераб. изд. – М.: Госфиниздат, 1949. – 192 с.

256. Марьяхин Г. Л. Налоговая система СССР. – М.: Госфиниздат, 1952. – 247 с.

257. Мельник В. М. Генеза теорій податків // Фінанси України. – 2004. –№8. – С. 42-53.

258. Мельник В. М. До питання про "податкову систему" // Актуальні проблеми економіки. – 2003. –№ 10 (28). – С. 78-82.

259. Мельник В. М., Солдатенков О. В. Податок на додану вартість у податковій системі України // Фінанси України. – 2006. – №9. – С.82-86.

260. Мельник П. В. Деякі суперечності в розвитку податкової системи та шляхи їх подолання // Економіка України. – 2001. – №7. – С. 16-21.

261. Мельник П. В. Напрями підвищення ефективності податкової системи у контексті економічного зростання // Проблемы экономики переходного общества / Отв. ред.: В. М. Геец, Д. С. Львов. – Запорожье: ГУ «ЗИГМУ», 2004. – С. 332-344.

262. Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці / Державна податкова адміністрація України, Академія держ. податкової служби України. – Ірпінь: Видавничий центр Акад. ДПС України, 2001. –362 с.

263. Менкью Н. Принципы микроэкономики. – 2-е изд. / Н. Менкью. – СПб.: Питер, 2003. – 560 с.

264. Методичні матеріали по застосуванню Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Випуск 1. – Хмельницький, 2001. – 75 с.

265. Методичні рекомендацій до порядку застосування норм податкового законодавства з ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва від 22.03.2001 за № 2071/16-0-21 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http:// www. liga.net.

266. Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира: [Справочник]. – М.: Фонд "Правовая культура", 1995. – 240 с.

267. Микеладзе П. В. Косвенные налоги. – Л.: Фин. изд-во НКФ СССР. Северо-зап. обл. отделение, 1927. – 124 с.

268. Миллер О. Теория предложения и налоговая политика в США // Мировая экономика и международные отношения. – 1989. – №7. – С. 18-30.

269. *Миллионщиков А. Д., Ольшевская В. П. Подоходный налог с колхозов.* – М.: Изд-во «Финансы», 1966. – 71 с.

270. Милль Дж. С. Основы политической экономии: В 3 т. / Пер. с англ. Общ. ред. чл.-кор. АН СССР А. Г. Милейковского. – М.: Прогресс, 1981. – Т. 3. – 448 с.

271. Милль Дж. Ст. Размышление о представительном правлении. Перепечатка с издания Яковлева. – Спб., 1863. – 263 с.

272. Миляков Н. В. Финансы: Курс лекций. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 432 с.

273. *Мишкін Фредирік С.* Економіка грошей, банківської справи і фінансових ринків / Пер. з англ. С. Панчишин, Г. Стеблій, А. Стасишин. – К.: Основи, 1998. – 963 с.

274. Міжнародне оподаткування: Навч. посіб. / За ред. Ю. Г. Козака, В. М. Сліпа. – К.: Центр навч. літ., 2003. – 550 с.

275. Мікроекономіка і макроекономіка: Підруч. для студ. економ. спец. закл. освіти: У 2 ч. / С. Будаговська, О. Кілієвич, І. Луніна та ін.; за заг. ред. С. Будаговської. – К.: Видавництво Соломії Павличко "Основи", 2001. – 517 с.

276. Місцеві податки, збори і неподаткові платежі: У 2 ч. / Ю. В. Лапшин, В. А. Онищенко, О. О. Петриченко та ін. / За ред. М. Я. Азарова. – К.: Експерт-Про, 2000. – Ч. 1. – 672 с.

277. Місцеві податки, збори і неподаткові платежі: У 2 ч. / Ю. В. Лапшин, В. А. Онищенко, О. О. Петриченко та ін. / За ред. М. Я. Азарова. – К.: Експерт-Про, 2000. – Ч. 2. – 776 с.

278. Морозов О. Ф. Ціна думки – інтелектуальний капітал: Монографія. – Донецьк: ТОВ "Юго-Восток", ЛТД, 2005. – 352 с.

279. Мочерний С. В. Політична економія: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 687 с.

280. Нагорская М., Пелых А., Чигидин О. Опыт реформирования системы налогообложения в странах с развитой рыночной экономикой: уроки для Украины // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Спеціальний випуск. – 2000. – № 15-2. – С. 28-31.

281. Найдьонов В., Махмудов О. Про реформування податкової системи // Економіка України. – 2001. – №12. – С. 24-29.

282. Найт Ф. Х. Риск, неопределённость и прибыль / Пер. с англ. М. Я. Каждана, В. Г. Гребенникова. – М.: Изд-во "Дело", 2003. – 360 с.

283. Налоги в механизме хозяйствования / А. В. Сигиневич, Е. М. Бухвальд, О. М. Ежова и др.; АН СССР. Ин-т экономики. – М.: Наука, 1991. – 110 с.

284. Налоги в развитых капиталистических странах: теория, практика, проблемы. Система местных налогов / Русакова И., Кравченко И. и др. – М.: НИФИ, 1990. – Вып. 3. – 58 с.

285. Налоги в развитых странах / Авт. кол.: Русакова И. Г. и др.; Под ред. И. Г. Русаковой. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 285 с.

286. Налоги и налогообложение / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – 4-е изд. – СПб.: Питер, 2003. – 576 с.

287. Налоги и налогообложение. Курс лекций: Учеб. пособ. для вузов / О. С. Кириллова, Т. В. Муравлева. –2-е изд. перераб. и доп. – М.: «Экзамен», 2006. – 317 с.

288. Налоги и налогообложение: Учеб. пособ. для вузов / И. Г. Русакова, В. А. Кашин, А. В. Толкушин и др.; Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 495 с.

289. Налоги: Учеб. пособ. / В. В. Буряковский, В. Я. Кармазин, С. В. Каламбет и др. Под ред. В. В. Буряковского. – Днепропетровск: "Пороги", 1998. – 611 с.

290. Налоги: Учеб. пособ. для студ. вузов, обуч. по напр. "Экономика", специальностям "Финансы и кредит", "Бухгалтерський учёт и аудит" / Д. Г. Черник, М. Ю. Алексеев, Н. А. Брусиловская и др.; Д. Г. Черник (ред.). – 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 688 с.

291. Налоги: Учеб. пособ. для студ. вузов, обуч. по напр. "Экономика", "Менеджмент", "Аграрная экономика" и экон. спец. / Д. Г. Черник, В. А. Воронов, А. А. Глинки и др.; Д. Г. Черник (ред.). – М.: Финансы и статистика, 1995. – 400 с.

292. Налоговая реформа Рейгана: цели и перспективы // США – экономика, политика, идеология. – 1986. – №1. – С. 79-84.

293. Налоговое бремя в СССР и иностранных государствах. (Очерки по теориии и методологии вопроса) / Сост. П. П. Гензель, П. В. Микеладзе, В. Н. Строгий и др. – М.: Финансовое изд-во НКФ СССР, 1928. – 184 с.

294. Налоговое бремя в США / Пер. с англ. Ред. И. Г. Алексеев – М.: Изд-во иностранной литературы, 1957. – 62 с.

295. Налоговые парфянские документы II века до н. э. из Нисы / Дьяконов И. М., Дьяконов М. М., Лившиц В. А. и др.; Южно-Туркменская археологическая комплексная экспедиция. 1946. Материалы Южно-Туркменской археологической комплексной экспедиции. Вып. 2. – М.:- Л.: Изд-во АН СССР, 1951.– 68 с.

296. Налоговые системы зарубежных стран / Под ред. М. Я. Иоффе, Д. Г. Черника. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Издат. объед. "ЮНИТИ", 1997. – 191 с.

297. Налоговый кодекс Республики Казахстан: Закон Республики Кахахстан : [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://base.zakon.kz/doc/lawyer/?doc_id=1023502.

298. Налоговый рай: Настольная книга для деловых людей по организации международных корпораций. – Нью-Йорк, 1994. – 218 с.

299. Настольная книга финансиста. Практическое руководство для бухгалтеров и финансовых работников по налогам, ценным бумагам, правовой деятельности / Под ред. В. Г. Панскова. – М.: Междунар. центр финанс.-эконом. развития, 1995. – 208 с.

300. Наши налоги от А до Я / Отдел по работе с общественностью при Федеральном министерстве финансов. – 17-е изд. – Бонн, 1996. – 137 с.

301. Нельсон Ричард Р., Уинтер Сидней Дж. Эволюционная теория экономических изменений / Пер. с англ. М. Я. Каждана, В. Л. Макарова – М: Изд-во "Дело", 2002. – 536 с.

302. Нечай Н. В. Нариси з історії оподаткування. – К.: Вісник податкової служби України, 2002. – 144 с.

303. Никитин С., Глазова Е., Степанова М. Налоги в странах рыночной экономики и в России // Мировая экономика и международные отношения. – 1996. – №4. – С. 5-16.

304. Никольский С. А. Аграрный курс России (Мировоззрение реформаторов и практика аграрных реформ в социально-историческом, экономическом и философском контекстах). – М.: Колос, 2003. – 376 с.

305. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. – М., 1904. – 365 с.

306. Нова концепція податкової реформи // Урядовий кур'єр. – 2006. – №42. – 2 березня.

307. Новицкий В. Е., Бурлакова Л. В. Финансово-кредитная система в странах рыночной экономики. – К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 40 с.

308. Носов В. Для чего советская власть собирает налоги. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Гос. изд-во. 1-я образцовая тип. в МСК, 1927. – 23 с.

309. О внесении изменений в некоторые законы Украины: Закон Украины от 3 июня 2005 года №2642-IV // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2005. – №25. – 24 июня – 1 июля. – С. 10 –13.

310. О государственном налоге на лошадей единоличных хазяйств: Закон СССР от 21 августа 1938 года // Сборник законов СССР и Указов Президиума Верховного Совета СССР: В 2 т. – М.: Изд-во "Известия Советов депутатов трудящихся СССР",1968. – Т. 2. – С. 317-318.

311. О правомерности применения штрафных санкций за нарушение срока уплаты единого налога: Постановление хозяйственного суда Тернопольской области от 19.04.2007 г. Дело №3/114-1316 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

312. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506 // Финансы. – 2004. – №10. – С. 28-31.

313. Обзор систем налогообложения в СССР и в ведущих капиталистических странах / И. А. Ветхова и др. – М.: Изд-во НИИП и НА при Госплане СССР, 1990. – 78 с.

314. Обсяги пільг зросли на 10 мільярдів гривень / Прес-служба Рахункової палати. – Урядовий кур'єр. – 2004. – №71. – 15 квітня.

315. Общая теория финансов: Учебник / Л. А. Дробозина, Ю. Н. Константинова, Л. П. Окунева и др.; Под ред. Л. А. Дробозиной. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. – 256 с.

316. Огонь Ц. Фінансова політика і податки в умовах формування ринкових відносин // Економіка України. – 1995. – №5. – С. 35-43.

317. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Выпуск II. Бюджет. – Формы взимания. – Местные финансы. – Государственный кредит: Курс лекций. – 3-е изд. доп. – М.: Типография Т-ва И. Д. Сытина, 1910. – 354 с.

318. Омелянович Л. О. Податкова система: Навч. посіб. / Л. О. Омелянович, О. О. Папаїка, В. О. Орлова та ін.; Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі ім. Туган-Барановського. – 2-е вид. перероб. і доп. – Донецьк: Дон ДУЕТ, 2005. – 275 с.

319. Омелянович Л. О. Суперечності бюджетного процесу в Україні // Торгівля і ринок України: Тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громадського харчування. Випуск 15 / Голов. ред. О. О. Шубін. – Донецьк: Дон ДУЕТ, 2003. – Т. 1. – С. 11-20.

320. Онищенко В. А. Податковий контроль (основи організації): – К.: Редакція журналу "Вісник податкової служби України", 2002. – 432 с.

321. Опарін В. М. Фінанси (Загальна теорія): Навч. посіб. – 2-ге вид. доп. і перероб. – К.: КНЕУ, 2001. – 240 с.

322. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні: Навч. посіб. / За заг. ред. М. Я. Азарова. – К.: ДІЯ, 2000. – 320 с.

323. Оподаткування селянських (фермерських) господарств. Головна державна податкова інспекція України // Податки в Україні. – №8. – К.: ПВК "Укргіпроект". – 152 с.

324. Оподаткування сільськогосподарської діяльності / Упоряд. Ж. Голуб, В. Проніна, Л. Бойко. – К.: ТОВ "Алеф – Україна", 2003. – 85 с.

325. *Организация осенних платежей деревни: Материалы Всесоюзного* финансового совещания 1931 года. – М.: Госфиниздат, 1931. – 78 с.

326. Організація і методика податкових перевірок: Навч. посіб. / О. П. Чернявський, В. П. Хомутенко, В. В. Демченко. – К.: Центр навч. літ-ри, 2004. – 288 с.

327. Орлова В. О. Єдиний податок на торгівельну діяльність і шляхи підвищення його ефективності // Торгівля і ринок України: Тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громадського харчування. Випуск 15 / Голов. ред. О. О. Шубін. – *Донецьк: Дон Дует*, 2003. – Т. 1. – С.293-298.

328. Основы налогового права: Учеб. пособ. / Г. В. Бех, О. А. Дмитрик, Д. А. Кобыльник и др.; Н. П. Кучерявенко (ред.). – Х.: Легас, 2003. – 384 с.

329. Основы налогового права: Учебно-метод. пособ. / С. Г. Пепеляев, С. В. Жестков, Е. В. Тимофеев и др.; С. Г. Пепеляев (ред.). – М.: Инвест Фонд, 1995. – 496 с.

330. Очерки истории коллективизации сельского хозяйства в союзных республиках. Сборник статей / Под ред. В. П. Данилова. – М.: Госполитиздат, 1963. – 560 с.

331. *Очерки экономических реформ* / Ю. В. Воробьёв, Р. А. Белоусов, С. Н. Петишкина и др.; отв. Ред. Ю. В. Воробьёв; РАН. Ин-т экономики. Акад. экон. наук и предприним. деятельности России. – М.: Наука, 1993. – 272 с.

332. Павловський М. А. Макроекономіка перехідного періоду: Український контекст. – К.: Техніка, 1999. – 336 с.

333. Павлюченко Н. Оподаткування сільгосппідприємств. Складання податкової звітності // Економіка. Фінанси. Право. – 2001. – № 7. – С. 27-31.

334. *Панасюк Б. Державне регулювання економіки* // Економіка України. – 1994. – №1. – С. 19-30.

335. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бобрівець С. В. Податковий облік: Навч. посіб. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.

336. Панскоў В. Г. Налоговое бремя в Российской налоговой системе // Финансы. – 1998. – №11. – С. 18-23.

337. Панскоў В. Г. Налоговые аспекты стимулирования товаропроизводителей // Финансы. – 1993. – №12. – С. 19-28.

338. Папава В. Лафферов эффект с последствием // Мировая экономика и международные отношения. – 2001. – №7. – С. 34-39.

339. Пепеляев С. Г. Налоги: реформы и практика. – М.: Статут, 2005. – 287 с.

340. Петти В., Смит А., Рикардо Д., Кейнс Дж., Фридмен М. Класика экономической мысли: Сочинения. – М.: Изд-во ЭКСМО-Пресс, 2000. – 896 с.

341. Пивнева И. П. Налогообложение как один из методов государственного регулирования в сфере деятельности агропромышленного сектора. // Налоги и сборы: проблемы и перспективы: Материалы конф. УМНС РФ по Алтайскому краю. – Барнаул: Изд-во Алтайского университета, 2001. – С. 100-104.

342. Подати и повинности на Древнем Востоке. Сборник статей / М. А. Дандамаев (отв. ред.); РАН. Ин-т востоковедения. Санкт-Петербургский филиал. – СПб.: "Петербургское Востоковедение", 1999. – 154 с.

343. Податкова політика в Європейському Союзі / Пер. з англ. В. Мардак. – К.: Представництво Європейської Комісії, 2001. – 42 с.

344. Податкова система України: Підручник для студ. екон. вищ. навч. закладів і фак. / В. М. Федосов, В. М. Опарін, Г. О. П'ятаченко та ін.; за ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 463 с.

345. Податкова служба та вдосконалення її діяльності: Монографія / О. Д. Данілов, В. В. Грищенко, Т. О. Проценко та ін. – Ірпінь: Нац. Акад. ДПС України, 2005. – 150 с.

346. Податковий кодекс України. Проект Закону України від 10.06.2000 р. N 3266-1 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

347. Податковий кодекс України. Проект Податкового кодексу України. підтриманий на засіданні Кабінету Міністрів України 17 жовтня 2007 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/news.php3?13720.

348. Податковий кодекс України: Проект закону України від 28 березня 2007 року №3405, [Електронний ресурс] / М. Катеринчук. В. Лановий, С. Бичков // - Режим доступу: http:// www. liga.net.

349. Податковий кодекс України: Проект закону України від від 14.05.2002 р. N 935 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

350. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) / Ю. І. Ляшенко та ін.; В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник (заг. ред.); ДПС України, Національний ун-т держ. податкової служби України. – Ірпінь: Національний ун-т. ДПС України, 2006. – 210 с.

351. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету: [Монографія] / М. Я. Азаров, Ф. О. Ярошенко, Т. І. Єфименко та ін.; М. Я. Азаров (голов. ред.); Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. – К.: НДФІ, 2004. – 344 с.

352. Поддерёгин А. Н. Налоги и налогообложение: нормативные документы, комментарии: методические рекомендации №1. – К.: Учётинформ, 1995. – 64 с.

353. Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку // Фінанси України. – 2001. – С. 3-11.

354. Політична економія. Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Т. І. Біленко, В. Г. Бодров, В. В. Волинцев та ін.; В. О. Рибалкін, В. Г. Бодров (ред.). – К.: Академвидав. 2004. – 672 с.

355. Полтавський Ю. А. Ринковий механізм господарювання приватних агроформувань (структура, функціонування, ефективність) // Зб. наук. пр. Луганського національного аграрного університету: Матеріали міжнар. наук.-пр. конф.: У 3 т. / За ред. В. Г. Ткаченко. – Луганськ: Вид-во "Элтон – 2", 2002. – №14 (26). – С. 232-237.

356. Попова И. К. Закупочные цены на сельскохозяйственную продукцию. – М.: Финансы, 1976. – 37 с.

357. Попова О. 1923 – Советская система денежных налогов. – М.: Изд-во "Красная Новь", 1923. – 27 с.

358. Пономова Н. А. Контроль за уплатой налогов на предприятиях ФРГ // Финансы. – 1993. – №2. – С. 70-74.

359. Про випуск облігацій внутрішньої державної позики для погашення простроченої заборгованості з податку на додану вартість: Постанова Кабінету Міністрів України від 25 грудня 2003 р. № 2014 //Офіційний вісник України. – 2003. – №52. – Ст. 2791.

360. Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств: Закон України від 23.12.2004 р. №2287-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – N6. – Ст. 137.

361. Про внесення змін до деяких законів України щодо регулювання діяльності в аграрному секторі економіки: Закон України від 19 червня 2003 р. №974-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №46. – Ст. 365.

362. Про внесення змін до деяких законів України щодо реєстрації транспортних засобів: Закон України від 6 грудня 2006 р. №427-V // Урядовий кур'єр. – 2006. – №248. – 30 грудня.

363. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування: Закон України від 2 березня 2000 року №1523-III // Урядовий кур'єр. – 2000. – №59. – 31 березня.

364. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо захисту населення від впливу шуму: Закон України від 6 березня 2004 р. №1745-IV // Урядовий кур'єр. – 2004. – №119. – 26 червня.

365. Про внесення зміи до деяких законодавчих актів України: Закон України від 22 лютого 2006 року №3456-IV // Урядовий кур'єр. – 2006. –№59. – 29 березня.

366. Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2004 рік": Закон України від 17 червня 2004 року №1801-IV // Урядовий кур'єр. – 2004. – №121. – 1 липня.

367. Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 рік" та деяких інших законодавчих актів України: Закон України від 25 березня 2005 року №2505-IV // Урядовий кур'єр. – 2005. – №58-59. – 31 березня.

368. Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств": Закон України від 22 травня 1997 р. №283/97-ВР // Урядовий кур'єр. – 1997. – №105-106. – 12 червня.

369. Про внесення змін до Закону України "Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів": Закон України від 18 лютого 1997 р. №75/97-ВР // Голос України. – 1997. – №52(1552). – 25 березня.

370. Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість": Закон України від 23 грудня 1997 року №770/97-ВР // Урядовий кур'єр. – 1998. – №10-11. – 17 січня.

371. Про внесення змін до Закону України "Про систему оподаткування": Закон України від 22 грудня 1998 р. №333-XIV // Урядовий кур'єр. – 1999. – №28. – 13 січня.

372. Про внесення змін до Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 1 червня 2000 року №1777-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – №37. – Ст. 308.

373. Про внесення змін до Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок": Закон України від 3 квітня 2003 року №659-IV // Урядовий кур'єр. – 2003. – №79. – 26 квітня.

374. Про внесення змін до постанов Кабінету Міністрів України від 26 лютого 1999 р. №271 і від 12 травня 1999 р. №805: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 березня 2007 р. №596. – Урядовий кур'єр. – 2007. – №64. – 11 квітня.

375. Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. №658: Постанова Кабінету Міністрів України від 1 жовтня 1999 р. №1822 // Урядовий кур'єр. – 1999. – №192. – 13 жовтня.

376. Про внесення змін до статті 9 Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок": Закон України від 3 лютого 1999 року №414-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – N9-10. – Ст. 69.

377. Про внесення змін до Указу Президента України від 3 липня 1998 року №727/98 "Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб"єктів малого підприємництва": Указ Президента України від 28 червня 1999 року №746/99 // Урядовий кур'єр. – 1999. – №128. – 13 липня.

378. Про внесення змін і доповнень до деяких законодавчих актів України: Закон України від 1 липня 1993 року №3355-XII // Голос України. – 1993. – №126. – 7 липня.

379. Про внесення змін і доповнень до Закону України "Про плату за землю": Закон України від 19 вересня 1996 р. №378/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №45. – Ст. 238.

380. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР "Про систему оподаткування": Закон України від 2 лютого 1994 року № 3046/1997 // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 21. – Ст. 130.

381. Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про систему оподаткування" від 18 лютого 1997 року №77/97: Закон України // Голос України. – 1997. – №52. – 25 березня.

382. Про впорядкування відшкодування податку на додану вартість та розрахунків з бюджетом: Постанова Кабінету Міністрів України від 26 вересня 2001 року №1270 // Урядовий кур'єр. – 2001. – №180. – 10 квітня.

383. Про грошову реформу в Україні: Указ Президента України від 25 серпня 1996 року №762/96 // Урядовий кур'єр. – 1996. – №161-162. – 29 серпня.

384. Про державний бюджет на 2005 рік: Закон України від 23 грудня 2004 року №2285-IV // Урядовий кур'єр. – 2004. – №249. – 29 грудня.

385. Про Державний бюджет України на 1993 рік: Закон України від 9 квітня 1993 року №3091-XII // Голос України . – 1993. – №71 – 21 квітня.

386. Про державний бюджет України на 1994 рік: Закон України від 1 лютого 1994 року №3898-XII // Урядовий кур'єр. – 1994. – №29. – 19 лютого.

387. Про Державний бюджет України на 2001 рік: Закон України від 7 грудня 2000 року №2120-III // Урядовий кур'єр. – 2000. – №243. – 28 грудня.

388. Про Державний бюджет України на 2002 рік: Закон України від 20 грудня 2001 року №2905-III // Урядовий кур'єр. – 2002. – №4. – 9 січня.

389. Про Державний бюджет України на 2004 рік: Закон України від 27 листопада 2003 року №1344-IV // Урядовий кур'єр. – 2003. – №228. – 3 грудня.

390. Про Державний бюджет України на 2006 рік: Закон України від 20 грудня 2005 року № 3235-IV // Офіційний вісник України. – 2005. – №52. – Ст. 3251.

391. Про державний бюджет України на 2007 рік: Закон України від 19 грудня 2006 року №489-V // Урядовий кур'єр. – 2006. – №243. – 23 грудня.

392. Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 28 грудня 2007 року №107-VI // Офіційний вісник України. – 2008. – №1. – Ст. 1.

393. Про державну підтримку малого підприємництва: Закон України від 19 жовтня 2000 року №2063-III // Урядовий кур'єр. – 2000. – №217. – 22 листопада.

394. Про деякі зміни в оподаткуванні: Указ Президента України від 7 серпня 1998 року №857/98 // Урядовий кур'єр. – 1998. – №159-160. – 20 серпня.

395. Про деякі питання відшкодування сум податку на додану вартість та впорядкування розрахунків з бюджетом: Постанова Кабінету Міністрів України від 7 грудня 1999 року №2215 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 49. – Ст. 2409.

396. Про єдиний сільськогосподарський податок на 1924-25 рік: Положення про єдиний сільськогосподарський податок. – Харків: "Червоний шлях", 1924. – 69 с.

397. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 року №1629-IV // Урядовий кур'єр. – 2004. – №74. – 20 квітня.

398. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 9 липня 2003 року №1058-IV // Урядовий кур'єр. – 2003. – №150. – 14 серпня.

399. Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників: Закон України від 15 січня 1998 р. № 25/98-ВР // Урядовий кур'єр. – 1998. –№28-29. – 12 лютого.

400. Про застосування Методичних рекомендацій по адмініструванню єдиного податку: Лист ДПА України від 15 травня №6153/7/15-1317 // Вісник податкової служби України. – 2003. – №20. – С.24-26.

401. Про затвердження Методичних рекомендацій для визначення питомої ваги доходу від реалізації продукції сільського та рибного господарства власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік: Наказ Міністерства аграрної політики від 12 січня 2007 року №6 // Вісник податкової служби України. – 2007. – №4. – С. 23-25.

402.Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приведення проектів нормативно-правових актів з питань спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень ГАТТ-СОТ: Наказ ДПА України від 28 вересня 2004 року №561 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

403. Про затвердження переліку населених пунктів, віднесених до курортних: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 грудня 1996 року №1576 // Зібрання постанов Уряду України. – 1996. – №21. – Ст. 601.

404. Про затвердження Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. №658 // Урядовий кур'єр. – 1999. – №192. – 13 жовтня.

405. Про затвердження Порядку проведення одноразового перерахунку сум податкового кредиту і податкових зобов'язань по податку на додану вартість та Форм проведення одноразового перерахунку: Наказ Державної податкової адміністрації України від 18 листопада 1997 року №419 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www.liga.net.

406. Про заходи щодо забезпечення виконання Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок": Наказ Державної податкової адміністрації України від 27 квітня 1999 року №230 (із змінами) // Офіційний вісник України. – 1999. – №19. – Ст. 858.

407. Про колективне сільськогосподарське підприємство: Закон України від 14 лютого 1992 року №2114-XII // Голос України. – 1992. – №51. – 20 березня.

408. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 21 листопада 2002 року №228-IV // Урядовий кур'єр. – 2002. – №236. – 18 грудня.

409. Про місцеві податки і збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20 травня 1993 року №56-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №30. – Ст. 336.

410. Про нараховані та сплачені виробниками сільськогосподарської продукції податки, збори (обов'язкові платежі): Лист ДПА України від 11 січня 2008 року №7/4/15-0310. – К., 2008. – 6 с.

411. Про невідкладні заходи щодо погашення заборгованості з виплати заробітної плати, грошового забезпечення, пенсій, стипендій та інших соціальних виплат на 1998 рік: Постанова Кабінету Міністрів України від 21 квітня 1998 року №525 // Урядовий кур'єр. – 1998. – №85-86. – 7 травня.

412. Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки: Указ Президента України від 3 грудня 1999 року №1529/99 // Урядовий кур'єр. – 1999. – №230. – 8 грудня.

413. Про невідкладні заходи щодо стимулювання виробництва та розвитку ринку зерна: Указ Президента України від 29 червня 2000 року №832/2000 // Урядовий кур'єр. – 2000. – №117. – 1 липня.

414. Про окремі поточні рахунки для справляння податку на додану вартість та обороту коштів податку: Указ Президента України від 1 березня 2004 року №259/2004 // Урядовий кур'єр. –2004. – №42. – 4 березня.

415. Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21 лютого 1992 року №2146-XII // Правове регулювання податків. Збірник нормативних актів. – К.: Фірма "Торговий Дім". 1992. – С. 10 – 27.

416. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28 грудня 1994 року №334/94-ВР (із змінами) // Урядовий кур'єр. – 1995. – №21-22. – 9 лютого.

417. Про підсумки роботи органів державної податкової служби України у 2004 році, в т. ч. у грудні та завдання щодо забезпечення надходжень до бюджетів усіх рівнів у 2005 році та у 1 кварталі, зокрема: Матеріали до засідання колегії ДПА України. – К.: Державна податкова адміністрація України, 2005. – 73 с.

418. Про плату за землю: Закон України від 3 липня 1992 року №2535-XII // Урядовий кур'єр. – 1992. – №31. – 31 липня.

419. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Закон України від 11 грудня 1991 року №1963-XII // Правове регулювання податків. Збірник нормативних актів. – К.: Фірма "Торговий Дім", 1992. – С. 73-76.

420. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України від 22 травня 2003 року №389-IV (із змінами) // Вісник податкової служби України. – 2004. – №2. – С. 23-52.

421. Про податок на добавлену вартість: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року №26-92 // Урядовий кур'єр. – 1993. – №2-3. – 6 січня.

422. Про податок на добавлену вартість: Закон України від 20 грудня 1991 року №2007-XII // Правове регулювання податків. Збірник нормативних актів. – К.: Фірма "Торговий Дім", 1992. – С. 87-90.

423. Про податок на додану вартість: Закон України від 3 квітня 1997 року №168/97-ВР (із змінами) // Урядовий кур'єр. – 1997. – №80-81. – 8 травня.

424. Про податок на прибуток підприємств і організацій: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року №12-92 // Голос України. – 1993. – №3. – 11 січня.

425. Про подолання кризового стану в агропромисловому комплексі: Постанова Верховної Ради України від 17 червня 1994 року №59/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – №25. – Ст. 201.

426. Про порядок акумуляції та використання коштів, які нараховуються сільськогосподарськими товаровиробниками – платниками податку на додану вартість, щодо операцій з продажу товарів (робіт, послуг) власного виробництва, включаючи продукцію (крім підакцизних товарів), виготовлену на давальницьких умовах із власної сільськогосподарської сировини: Постанова Кабінету Міністрів України № 271 від 26 лютого 1999 року (із змінами) // Вісник податкової служби України. – 1999. – №12. – С. 3-4.

427. Про порядок дії на території Української РСР Закону СРСР "Про податки з підприємств, установ і організацій": Закон Української Радянської соціалістичної республіки від 7 травня 1991 року №1308-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – №43. – Ст. 1230-1233.

428. Про порядок нарахування, виплат і використання коштів, спрямованих для виплати дотацій сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко та м'ясо в живій вазі: Постанова Кабінету Міністрів України від 12 травня 1999 року №805 (із змінами) // Урядовий кур'єр. – 1999. - №92-93. – 20 травня.

429. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 року №2181-III // Вісник податкової служби України. – 2002. – №25-26. – С.5-35.

430. Про прибутковий податок з громадян: Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 року №13-92 // Урядовий кур'єр. – 1993. – №2-3. – 6 січня.

431. Про прибутковий податок з громадян: Інструкція затверджена наказом Головної державної податкової інспекції України від 21 квітня 1993 року №12 [Електронний ресурс] - Режим доступу: http:// www. liga.net.

432. Про реєстрацію виробників сільськогосподарської продукції: Лист ДПА України від 12 лютого 2008 року №54/4/15-0310. – К., 2008. – 2 с.

433. Про результати перевірки використання коштів у Фонді гарантування вкладів фізичних осіб / Підготовлено департаментом з питань державного боргу, міжнародної діяльності та фінансових установ і затверджено постановою Колегії Рахункової палати від 27.12.2004 №28-1. – Випуск 5. – К.: Рахункова палата України, 2005. – 36 с.

434. Про розмір внесків на деякі види загальнообов'язкового державного соціального страхування: Закон України від 11 січня 2001 року №2213-III (із змінами) // Урядовий кур'єр. – 2001. – №34. – 2 лютого.

435. Про селянське (фермерське) господарство: Закон України від 20 грудня 1990 року №2009-XII (із змінами) // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №14. – Ст. 186.

436. Про систему оподаткування: Закон Української РСР від 25 червня 1991 р. №1251-XII // Правове регулювання податків. Збірник нормативних актів. – К.: Фірма "Торговий дім", 1992. – С. 3-8.

437. Про списання заборгованості державного бюджету з відшкодування податку на додану вартість, що утворилася на 1 січня 2001 року: Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2002 року №244 // Офіційний вісник України. – 2002. – №10. – Ст. 478.

438. Про списання заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств: Закон України від 16 березня 2000 року №1565-III // Урядовий кур'єр. – 2000. – №64. – 7 квітня.

439. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків станом на 31 березня 1997 року: Закон України від 5 червня 1997 року №314/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – №34. – Ст. 209.

440. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків - цукрових заводів (комбінатів) за станом на 1 січня 1998 року та сільськогосподарських підприємств за станом на 1 січня 1999 року: Закон України від 5 лютого 1999 року №428-XIV // Урядовий кур'єр. – 1999. – №39. – 2 березня.

441. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – сільськогосподарських підприємств і цукрових заводів (комбінатів) станом на 1 січня 1998 року: Указ Президента України від 18 червня 1998 року №651/98 // Урядовий кур'єр. – 1998. – №116-117. – 20 червня.

442. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності: Указ Президента України від 3 липня 1998 року №727/98 (із змінами) // Урядовий кур'єр. – 1998. – №128. – 9 липня.

443. Про ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів: Декрет Кабінету Міністрів України від 9 квітня 1993 року № 34-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №23. – Ст. 2.

444. Про стан підготовки та створення сприятливих економічних умов для проведення весняно-польових робіт у 1995 році: Постанова Верховної Ради України від 14 лютого 1995 року №55/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – №7. – Ст. 50.

445. Про стимулювання розвитку сільського господарства на період 2001-2004 років: Закон України від 18 січня 2001 року №2238-III // Урядовий кур'єр. – 2001. – №32. – 20 лютого.

446. Про фермерське господарство: Закон України від 19 червня 2003 року №973-IV (із змінами) // Урядовий кур'єр. – 2003. – №159. – 28 серпня.

447. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17 грудня 1998 року №320-XIV // Урядовий кур'єр. – 1999. – №2-3. – 6 січня.

448. Про фіксований сільськогосподарський податок: Указ Президента України від 18 червня 1998 року №652/98. – Урядовий кур'єр. – 1998. – №116-117. – 20 червня.

449. Пушкарева В. М. Генезис
Финансы. – 1999. – №6. – С. 33-36.

450. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособ. – М.: ИНФРА- М, 1996. – 192 с.

451. Райт Глен. Економіка відходів чи відходи економіки // Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. За ред. Ю. Немеца. – К.: Основи, 1998. – С. 356-358.

452. Рейнгольд И. И. Финансовая политика НЭПа (от разверстки и монополии к обложению) // Финансовое оздоровление экономики: опыт НЭПа. – М.: «Московский рабочий», 1990. – С. 43-64.

453. Реуэль А. Л. Разложение меркантилизма и зарождение буржуазной классической политической экономии в Англии (Петти) и во Франции (Буагильбер): Учеб. пособ. – М., 1957. – 32 с.

454. Рикардо Д. Начало политической экономии и налогового обложения. Сочинение / Пер. с англ. под ред. М. Н. Смит. – М.: Госполитиздат, 1941. – Т. 1. – 288 с.

455. Риманов О. Ю. Функціонування спеціального режиму оподаткування в аграрному секторі // Фінанси України. – 2003. – №12. – С. 63-69.

456. Рогова О., Моисеева Л, Логвина А. Налоговая политика Швеции: целевая направленность и механизм // Вопросы экономики. – 1991. – №10. – С. 58-67.

457. Роговець А. М. Спрощена система оподаткування малого підприємництва // Фінанси України. – 2005. – №4. – С. 24-31.

458. Романенко О. Р. Фінанси: Підручник для студ. вищих навч. закладів / Видання 2-ге, стереотип. – К: Центр навчальної літератури, 2004. – 312 с.

459. Рыбак В. В., Моисеенков В. В. К вопросу о реформировании налоговой системы и иностранных инвестициях в Украину // Вісник Донецького університету. Серія В. Економіка і право. – 2002. – №2-2. – С. 312-316.

460. Рыманов А. Ю. Оценка налоговой политики в аграрном секторе // Финансы. – 2004. – №4. – С. 35-37.

461. Рыночная экономика: Словарь-справочник / Е. Ф. Герштейн, Ф. С. Герштейн, В. М. Конопелько и др./ Под общ. ред. А. В. Шевчука. – Мн.: Высшая школа, 1992. – 254 с.

462. Сабанти Б. М. Теория финансов: Учеб. пособ. – 2-е изд. – М.: Изд-во "Менеджер", 2000. – 192 с.

463. Савченко А., Москалюк Н. Податок на прибуток підприємств як інструмент інвестиційної політики держави // Економіка України. – 2003. – №3. – С. 22-28.

464. Савчук Н. О. Українська держава за гетьманування Ю. Хмельницького (1659-поч. 1663 рр.). – Кам'янець-Подільський: "Каліграф". – 2001. – 236 с.

465. Самуэльсон П. Экономикс / Пер. с англ. – М.: Прогресс. 1965. – 537 с.

466. Самуэльсон П., Нордхаус В. Экономикс / Пер. с англ. – М., 1991. – 101 с.

467. Селиверстова А. Е. Казна и народ // Финансы. – 1993. – №9. – С. 72-76.

468. Селигман Э. Очерки по теории обложения. (Финансовые проблемы военного и послевоенного периода). – Петроград: Изд. и тип. издательства Сев. Запад. Профбюро В.С.Н.Х., 1924. –128 с.

469. Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли. – М.: Прогресс, 1968. – 600 с.

470. Селигмен Б. Сильные мира сего: бизнес и бизнесмены в американской истории. – М.: Прогресс, 1976. – 454 с.

471. Селянин, що не здав продподатку – вбивця брата! – Харків: Всеукр. держ. вид-во, 1921. – 8 с.

472. Семюелсон П., Нордгауз В. Мікроекономіка / Пер. з англ. – К.: Основи, 1998. – 676 с.

473. Сенчуков В. І
1999. – №3. – С. 55-60.

474. Синельников-Мурылев С., Баткибеков С., Кадочников П., Некипелов Д. Оценка результатов реформы подоходного налога в Российской Федерации // Вопросы экономики. – 2003. – №6. – С. 61-77.

475. Синчак В. П. Формування бюджетів органів місцевого самоврядування в контексті фіксованого сільськогосподарського податку // Актуальні проблеми Державної регіональної політики в умовах проведення адміністративної реформи в Україні: Матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. – Хмельницький, 2003. – Спецвипуск №2. – С. 213-216.

476. Синчак В. П. Відшкодування ПДВ у податковій системі сільського господарства: стан та перспективи // Наукові записки Острозької академії. Серія "Економіка". Випуск 6. – 2004. – С. 83-91.

477. Синчак В. П. Гетерогенний зміст податків і зборів у системі оподаткування сільського господарства // Університетські наукові записки. Часопис Хмельницького університету управління та права. – 2007. – №1 (21). – С. 336-342.

478. Синчак В. П. Деякі аспекти становлення системи оподаткування в сільському господарстві // Наукові записки Острозької академії: Серія Економіка. Випуск 7. Частина 1. – 2005. – С. 198-205.

479. Синчак В. П. Деякі особливості непрямого оподаткування у селянських (фермерських) господарствах // Аграрна наука – селу: Науковий збірник. – Кам'янець-Подільський. – 1998. – Випуск 6. – С. 144-145.

480. Синчак В. П. Деякі проблеми застосування спрощеної системи оподаткування у сільському господарстві // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Випуск 15 – 2007. – Т. 3. – С. 322-328.

481. Синчак В. П. Дотування сільськогосподарських товаровиробників через податок на додану вартість // Економіка АПК. – 1998. – №5. – С. 21-25.

482. Синчак В. П. Еволюція наукової думки в оподаткуванні та її реалізація у податкових системах: [Монографія] / Академія аграрних наук України. Відділення фінансів, обліку та інвестицій та ін. – К.; Хмельницький: ХУУП, 2006. – 294 с.

483. Синчак В. П. Забезпечення соціальної справедливості при оподаткуванні доходів працівників сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 2002. - №11. – С. 53-59.

484. Синчак В. П. Критерії визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку // Фінанси України. – 2003. – №8. – С. 33-40.

485. Синчак В. П. Методика обчислення фіксованого сільськогосподарського податку в реформованих господарствах // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2003. – № 1 (5). – С. 209-215.

486. Синчак В. П. Методологічні аспекти реформування податкової служби України // Аграрна наука – селу: Наук. зб. – Кам'янець-Подільський, 1999. – Випуск 7. – С. 107-113.

487. Синчак В. П. Налоговое регулирование финансовой деятельности сельскохозяйственных производителей Украины // Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования: Сб. Науч. стат. 2-й Междунар. науч.-практ. конф. Минск 20-21 апр. 2006 г. – Мн.: Академия Управления при Президенте Республике Беларусь, 2006. – Ч. 1. – С. 231-233.

488. Синчак В. П. Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей Украины в условиях перехода к рынку // Налоги и налогообложение. Науч.-пр. журнал. – М.: Декабрь, 2005. – С. 67-71.

489. Синчак В. П. Натуральна сплата податків у сільському господарстві як одна з форм розрахунків з бюджетом // Вісник Хмельницького інституту регіонального

управління та права. – 2003.– № 3-4 (7-8).– С. 354-361.

490. Синчак В. П. Обгрунтування доцільності застосування альтернативних систем оподаткування у сільському господарстві // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: III Міжнар. наук.-пр. конф. Київ, 29-30 лист. 2007 р. – К.: "Юр-Агро-Веста", 2007. – С. 226-229.

491. Синчак В. П. Оподаткування доходів працівників сільськогосподарських підприємств // Ринкова трансформація економіки АПК: кол. монографія у чотирьох частинах / За ред. П. Т. Саблука, В. Я. Амбросова, Г. С. Мазнєва. Ч. 3. Фінансово-кредитна система. – К.: ІАЕ, 2002. – С. 174-178.

492. Синчак В. П. Оподаткування сільгоспвиробників: проблеми і вирішення // Вісник технологічного університету Поділля. Частина 1. – 2002. – №2. – С. 189-193.

493. Синчак В. П. Оподаткування сільськогосподарських підприємств – власників транспортних засобів // Економіка АПК. – 1997. – №9. – С. 50-55.

494. Синчак В. П. Особливості використання окремих рахунків для зарахування ПДВ у податковій системі сільського господарства // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №2 (4). – С. 26-32.

495. Синчак В. П. Особливості відшкодування з бюджету податку на додану вартість сільськогосподарським підприємствам // Економіка АПК. – 1998. – №2. – С. 36-40.

496. Синчак В. П. Платник податку як елемент податкової системи // Торгівля і ринок України: Тематичний збірник наукових праць з проблем торгівлі і громадського харчування. Випуск 15 / Голов. Ред. О. О. Шубін. – *Донецьк: Дон Дует, 2003.* – Т. 1. – С. 293-298.

497. Синчак В. П. Податкова звітність сільськогосподарських товаровиробників: проблеми та вдосконалення // Наукові записки Острозької академії. Серія "Економіка". Випуск 8. – 2006. – Ч. 1. – С. 270-278.

498. Синчак В. П. Податкова культура як фактор збільшення бази оподаткування // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. пр. Випуск 196: В 4 т. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – Т. III. – С. 685-693.

499. Синчак В. П. Податкова система в сільському господарстві: теоретичний аспект // Розвиток фінансової системи України в умовах ринкових трансформацій: Зб. матеріалів III Всеукр. міжвуз. наук.-практ. конф. вчених, викладачів та практичних працівників. 16 – 17 лют. 2006 р. – Вінниця: Книга-Вега, 2006. – Т. 1. – С. 330-332.

500. Синчак В. П. Податкове регулювання зовнішньоекономічної діяльності сільгоспвиробників // Проблеми розвитку зовнішньоекономічної діяльності і залучення іноземних інвестицій: регіональний аспект. Зб. наук. пр. – Донецьк: ДонНУ, 2003. – С.732-734.

501. Синчак В. П. Податкове регулювання у реформованих сільськогосподарських підприємствах як один із важелів розвитку аграрного виробництва // Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки. Частина 2. – 2003. – №5. – С. 19-24.

502. Синчак В. П. Податкові відносини сільгоспвиробників з місцевими бюджетами в аспекті фіксованого сільськогосподарського податку // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2003. – № 2 (6). – С. 251-258.

503. Синчак В. П. Податкові інструменти державного регулювання в сільському господарстві // Університетські наукові записки. Часопис Хмельницького університету управління та права. – 2006. – №1 (17). – С. 322-327.

504. Синчак В. П. Принцип рівнозначності та пропорційності в податковій системі // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Серія економічні науки. – 2002. – №22. – С. 381-386.

505. Синчак В. П. Систематизація основних положень класиків політичної економії та можливість їх реалізації у системі оподаткування України // Університетські

наукові записки. Часоп
№3 (23). – С. 268-274.

506. Синчак В. П. Спеціальний режим у непрямому оподаткуванні сільгоспвиробників // Економіка АПК. – 2003. – №7. – С. 102-109.

507. Синчак В. П. Справедливість в оподаткуванні доходів громадян як фактор стабільності в суспільстві // Формування ринкових відносин в Україні: Зб. наук. пр. Вип. 19 / Наук. ред. І. К. Боднар. – К., 2002. – С. 135-141.

508. Синчак В. П. Становлення системи оподаткування в сільському господарстві: вітчизняний досвід // Університетські наукові записки. Часопис Хмельницького університету управління та права. – 2005. – №1-2 (13-14). – С. 341-346.

509. Синчак В. П. Теоретичне обгрунтування поняття системи оподаткування у сільському господарстві // Наукові записки Острозької академії. Серія "Економіка". Випуск 9. – Частина 1. – 2007. – С. 317-327.

510. Синчак В. П. Трансформація податку на додану вартість у сільськогосподарських підприємствах // Економіка АПК. – 1998. – №3. – С. 37-42.

511. Синчак В. П. Удосконалення податкової звітності сільськогосподарських підприємств – платників податків // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №12(26). – С. 84-88.

512. Синчак В. П. Удосконалення спеціального режиму оподаткування сільгоспвиробників при справлянні податку на додану вартість // Вісник технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2003. – №2. – Т. 2. – С. 78-81.

513. Синчак В. П. Удосконалення фінансово-податкового контролю за використанням податку на додану вартість у сільськогосподарських підприємствах // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2002.– № 4. – С. 161-166.

514. Синчак В. П. Фіксований сільськогосподарський податок в умовах реформування: переваги та недоліки // Вісник Донецького університету. Серія В. Економіка і право. – 2003. – №1. – С. 198-205.

515. Синчак В. П. Фіксований сільськогосподарський податок з фермерських господарств: ілюзії і реальність // Науковий вісник Національного аграрного університету. – 1999. – №18. – С. 206-212.

516. Синчак В. П., Довгалюк В. І., Ярмоленко Ю. Ю. Особливості міжнародного оподаткування в Україні // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2004. – № 1-2 (9-10). – С. 366-371.

517. Синчак В. П., Сохатюк О. С. Удосконалення земельного оподаткування в Україні // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2004. – № 4 (12). – С. 365-374.

518. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Вітчизняна практика адміністрування податку на додану вартість: регіональний аспект // Стан і проблеми трансформації фінансів та економіки регіонів у перехідний період. II Міжнар. наук.-пр. конф. 22-23 квіт. 2004 р. – Хмельницький: ТОВ НВП "ЕВРІКА", 2004. – С. 248-252.

519. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Деякі проблеми запровадження електронної податкової звітності з податку на додану вартість // Становлення облікової політики в Україні. Всеукр. наук. конф. 18-19 трав. 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 311-313.

520. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Деякі проблеми оподаткування малого підприємництва у сільському господарстві // Сучасні проблеми фінансово-економічного управління підприємствами Хмельниччини: Матеріали наук.-пр. бізнес-семінару 1 груд. 2005 р. – Хмельницький: Голов. упр. економіки ХОДА, 2005. – С. 103-107.

521. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Оподаткування іноземних доходів: стан і перспективи // Вісник Хмельницького інституту регіонального управління та права. – 2004. – № 3 (11). – С. 319-325.

522. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Проблеми обчислення ПДВ при різних методах нарахування податкових зобов'язань // Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – 2006. – Вип. 4. – С. 96-99.

523. Синчак В. П., Ярмоленко Ю. Ю. Трансформаційні зміни в механізмі відшкодування податку на додану вартість // Збірник наукових праць Подільської державної аграрно-технічної академії. Випуск 12. (Економічний факультет). – Кам'янець-Подільський. 2004. – Т. 2. – С. 196-198.

524. Синчак В., Ярмоленко Ю. Особливості оподаткування суб'єктів малого підприємництва // Сучасні підходи до вирішення економічних проблем області. Матеріали регіонал. наук.-пр. конф. – Хмельницький. – 2004. – С. – 143-146.

525. Скворцов Н. Н. Всё о налогах в Украине. Как избежать финансовых санкций? Как воспользоваться льготами? Часть 1. – К.: Фирма "Конкорд", 1995. – 96 с.

526. Скворцов Н. Н. Налоговый менеджмент: стратегия и тактика: В 10 кн. / Центр переподготовки и повышения квалификации руководящих органов гос. Налоговой службы Украины. – Кн. 1: От стагнации к стабилизации: Практическое руководство. – К.: Вища школа, 2002. – 222 с.

527. Скрипник А., Серебрянський Д. Оцінка фіскальної ефективності пільгового оподаткування прибутку підприємств // Економіка України. – 2006. – №7. – С. 13-26.

528. Словник іншомовних слів / За ред. О. С. Мельничука. – К., 1974. – 776 с.

529. Словник синонімів української мови: У 2 т. / А. А. Бурячок, Г. М. Гнатюк, С. І. Головащук та ін.; НАН України. Ін-т мовознавства ім. О. О. Потебні, Ін-т української мови. – К.: Наукова думка, 2001. – Т. 1. (Словники України). – 1028 с.

530. Сльозко Т. Чи справді ми сплачуємо податок з доданої вартості? // Економіка України. – 2005. – №8. – С.57-61.

531. Сматракалев Г. Болгарські джерела доходів // Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. За ред. Ю. Немеца. – К.: Основи, 1998. – С. 350-355.

532. Сміт А. Добробут нації: Дослідження про природу та причини добробуту нації / Пер. О. Васильєва та ін. – К.: Port – Roual, 2001. – 593 с.

533. Смолій В. А., Степанков В. С. Богдан Хмельницький: Хроніка життя та діяльності. – К.: Наукова думка, 1994. – 262 с.

534. Собчак А.А. Хождение во власть. Рассказ о рождении парламента. – М.:Изд-во "Новости",1991. – 272 с.

535. Современные экономические теории Запада: Учеб. пособ. / Под ред. А. Н. Марковой. – 2-е изд. – М.: Финстатинформ, 1996. – 93 с.

536. Соединённые Штаты Америки / Отв. ред. В. Ф. Железнова. – М.: Международные отношения, 1991. – 168 с. – (Наши деловые партнёры).

537. Соколов А. А. Теория налогов. – М.: Финансовое изд-во НКФ СССР, 1928. – 258 с.

538. Соколов Н. Г. Налоговая политика советского государства в доколхозный период: Учеб. пособ. По спецкурсу. – Куйбышев, 1981. – 88 с.

539. Соколовська А. М. До питання про податкову реформу в Україні // Фінанси України. – 2006. – №4. – С. 55-61.

540. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки // Фінанси України. – 2006. – №9. – С. 65-81.

541. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення. – К.: Знання-Прес. 2004. – 454 с. – (Серія "Вища освіта XXI століття").

542. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія та практика становлення: Автореф. дис. ... доктора екон. наук / Київ. нац. унів. ім. Тараса Шевченка. –К., 2002. – 32 с.

543. Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення / Науково-дослідний фінансовий ін-т при Міністерстві фінансів України. – К.: НДФІ, 2001. – 371 с.

544. Соколовська А. М. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки // Економіка України. – 2006. – №7. – С.4-12.

545. Соколовська А. Проблеми реформування податку на додану вартість в Україні // Економіка України. – 2004. – №4. – С. 24-32.

546. Сокольников Г. Я. Новая финансовая политика на пути к твердой валюте. М.: «Наука», 1991. – 336 с.

547. Соловьев В. С. Стратегический менеджмент: Учебник. – Ростов-на-Дону: Феникс; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2002. – 448 с.

548. Статистичний збірник. Валова додана вартість Хмельницької області за 2005 рік / За ред. В. В. Скальського. – Хмельницький: Голов. упр. стат. у Хм. обл., 2007. – 27 с.

549. Статистичний щорічник України за 2000 рік / За ред. О. Г. Осауленка. – К.: Техніка, 2001. – 598 с.

550. Степаненко В. А. Механизм регулирования рынка США. – К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 56 с.

551. Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Пер. с англ. – М.: Изд-во МГУ: ИНФРА – М, 1997. – 720 с.

552. Стіглiц Джозеф Е. Економіка державного сектора / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998. – 854 с.

553. Сторожук О. В. Науково обгрунтована характеристика податків // Економіка АПК. – 2002. – №9. – С. 87-91.

554. Сторожук О. Облікова політика України та її вдосконалення // Становлення облікової політики в Україні. Всеукр. наук. конф. 18-19 трав. 2007 р. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 201-202.

555. Стюбен Н. Л. Фундаментальні аспекти ефективної податкової системи // Економіка. Фінанси. Право. – 2000. – Вип. 2. – С. 6-11.

556. Сутормина В. Н., Степаненко В. А. Критика буржуазных и реформистских теорий валютно-финансовых отношений капитализма / В. А. Степаненко, В. Н. Сутормина, В. М. Федосов. – К.: Наукова думка, 1979. – 331 с.

557. 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. – 328 с.

558. Сучасна аграрна політика України: проблеми становлення / За ред. академіків УААН П. Т. Саблука та В. В. Юрчишина. – К.: ІАЕ, 1996. – 664 с.

559. Тарангул Л. Л. До теоретичних засад формування регіональної податкової політики // Проблемы экономики переходного общества / Отв. ред.: В. М. Геец, Д. С. Львов. – Запорожье: ГУ «ЗИГМУ», 2004. – С. 344-358.

560. Тарасов И. Т. Очерк науки финансового права // Финансы и налоги: очерки теории и политики: В 4 т. – М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. – Т. 4 – С. 47-376.

561. Теліцина О. О. Розвиток оподаткування в Україні: ретроспективний аналіз // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – №2(20). – С. 43-48.

562. Темники бюджету – 2004, або що показав публічний звіт про витрачання коштів з державної скарбниці // Урядовий кур'єр. – 2005. – №46. – 15 березня.

563. Тимошенко И. И. Зарубежный опыт государственного регулирования экономики. – К.: "УКРНТИ", 1995. – 20 с.

564. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність: Навч.-метод. посіб. для студ. вищих навч. зал. / Н. М. Ткаченко, Т. М. Горова,

Н. О. Ільєнко. – К.: Алерта, 2004. – 554 с.

565. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. – 3-е изд. – М.: Соцэкгиз, 1937. – 176 с.

566. Українська Радянська енциклопедія: В 16 т. / Голов. редкол. Бажан М. П. – К.: Голов. ред. Укр. радянської енциклопедії. 1963. – Т. 12. – 576 с.

567. Українська Радянська енциклопедія: В 16 т. / Голов. редкол. Бажан М. П. – К.: Голов. ред. Укр. радянської енциклопедії. 1961. – Т. 6. – 576 с.

568. Українська Радянська енциклопедія: В 16 т. / Голов. редкол. Бажан М. П. – К.: Голов. ред. Укр. радянської енциклопедії. 1962. – Т. 9. – 568 с.

569. Українська Радянська енциклопедія: В 16 т. / Голов. редкол. Бажан М. П. – К.: Голов. ред. Укр. радянської енциклопедії. 1963. – Т. 13. – 563 с.

570. Українська Центральна Рада. Документи і матеріали: У 2 т. / П. П. Толочко та ін. (ред.); НАН України, Ін-т історії України. – К: Наукова думка, 1997. – Т. 2. – 422 с.

571. Фатхутдинов Р. А. Стратегический менеджмент: Учеб. для вузов. – 2-е изд., доп. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1998. – 416 с.

572. Федосов В. М. Налоги в экономике современного капитализма. (На примере ФРГ). – К.: Голов. изд-во издат. объед. "Вища школа", 1977. – 192 с.

573. Федосов В. М. Современный капитализм и налоги. (Вопросы методологии и теории). – К.: Вища школа Изд-во при КГУ. 1987. – 126 с.

574. Федосов В. М., Льовочкін С. В. Проблеми розбудови податкової системи України // Фінанси України. – 1999. – №6. – С. 40-48.

575. Финансово-кредитный словарь: В 2 т. / Гл. ред. В. П. Дьяченко. – М.: Финансы, 1964. – Т. 2. – 688 с.

576. Финансово-кредитный словарь: В 3 т. / Гл. ред. Гарбузов В. Ф. – М.: Финансы и статистика, 1984. – Т. 1. – 511 с.

577. Финансы и кредит: Учеб. пособ. для студ. экон. спец. / А. П. Ковалев, Е. Б. Колбачев, Т. А. Колбачев и др.; А. П. Ковалев (науч. ред.). – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. – 476 с. Серия «Высшее образование».

578. Финансы капитализма: Учебник для студ. вузов, обуч. по спец. "Финансы и кредит" / Б. Г. Болдырев, Л. П. Окунева, Л. П. Павлова и др.; Под. ред. Б. Г. Болдырева. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 384 с.

579. Финансы промышленности: Учебник / Б. Г. Болдырев, Л. П. Окунева, Л. П. Павлова и др.; Под ред. Д. С. Молякова. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 224 с.

580. Финансы: Учеб. пособ. / В. М. Родионова, Ю. Я. Вавилов, Л. И. Гончаренко и др.; Под ред. В. М. Родионовой. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 432 с.

581. Финансы: Учебник / Под ред. проф. М. В. Романовского, проф. О. В. Врублевской, проф. Б. М. Сабанти. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт-Издат, 2006. – 462 с.

582. Філософський словник / За ред. В. І. Шинкарука. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.: Голов. ред. УРЕ, 1986. – 800 с.

583. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / Алексійчук В. М., Борщ А. Г., Брязгун Н. П. та ін.; За ред. М. Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ УААН, 2002. – 645 с.

584. Фінанси сільськогосподарських підприємств (посібник з питань фінансових відносин у ринкових умовах) / За ред. М. Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2000. – 604 с.

585. Фінансовий і ціновий механізм АПК в умовах переходу до ринку / П. Т. Саблук, М. Я. Дем'яненко, О. М. Шпичак та ін.; За ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка. – К.: "Урожай". 1993. – 350 с.

586. Фінансово-кредитні відносини в АПК / П. Т. Саблук, В. П. Ситник, М. Я. Дем'яненко та ін.; За ред. П. Т. Саблука, М. Я. Дем'яненка. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 1996. – 284 с.

587. Фомин С. С., Новицкий В. Е. Проблемы формирования единого европейского рынка. К.: УкрИНТЭИ, 1992. – 56 с.

588. Фотиев Ф. А. Беседы о продналоге: опыт теоретического обоснования системы единого натурального налога на продукты сельского хозяйства на 1922-23 год. – Уфа, 1922. – 49 с.

589. Хансен Э. Денежная теория и финансовая политика / Пер. с англ. В. Е. Маневича – М.: Дело, 2006. – 312 с.

590. Ходжсон Дж. Экономическая теория и институты: Манифест современной институциональной экономической теории / Пер. с англ. М. Я. Каждана – М.: Дело, 2003. – 464 с.

591. Хорунжий М. Й. Аграрна політика: Навч. посіб. / Київський національний економічний ун-т. – К., 1998. – 240 с.

592. Цыпкин С. Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. – М.: Изд-во МГУ, 1983. – 79 с.

593. Чацкис Е. Д., Садеков А. А., Виногородская О. И. Оптимизация системы налогообложения и упрощение бухгалтерского учета // Финансы, учет, банки. Сб. науч. тр. / Под общ. ред. П. В. Егорова. – Донецк: ДонНУ, 2001. – С. 227-230.

594. Чаянов А. В. Крестьянское хозяйство: Избранные труды / Редкол. сер.: Л. И. Абалкин (пред). и др.; / Крат. биогр. очерк В. В. Кабанова; Вступ. ст. Н. К. Фигуровской, А. И. Глаголева, с. 26-51; Коммент. А. И. Глаголева, Л. А. Овчинцевой. – М.: Экономика, 1989. – 491 с.

595. Чепіжко В. Спецрахунком по "тіні" // Урядовий кур'єр. – 2004. – №57. – 26 березня.

596. Черник Д. Г. Косвенные налоги: исторический аспект // Российский налоговый курьер. – 1999. – №8. – С. 61-62.

597. Черник Д. Г. Налоги Германии // Финансы. – 1996. – №6. – С. 33-35.

598. Черник Д. Г., Починок А. П., Морозов В. П. Основы налоговой системы: Учеб. пособ. для вузов / Под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 422 с.

599. Черник Д. Г., Шмелев Ю. Д. Применение налоговых льгот по налогу на доходы физических лиц // Финансы. – 2007. –№1. – С.33-37.

600. Чмут Т. К. Культура спілкування: Навч. посіб. – Хмельницький, "ХІРУП", 1999. – 358 с.

601. Шевіч З. Неподаткові джерела доходів // Державні фінанси: Теорія і практика перехідного періоду в Центральній Європі / Пер. з англ. За ред. Ю. Немеца. – К.: Основи, 1998. – С. 297-349.

602. Шлях до служби європейського зразка / Прес - служба ДПА України // Вісник податкової служби України. – 2001. – №40. – С. 5-6.

603. Шмелев Ю. Д., Юрасова И. Н. Повышение роли государства в формировании системы налогового планирования // Финансы. – 2006. – №11. – С. 34-36.

604. Шпалов Н. М. Контроль финорганов за исчислением и взыманием подоходного налога с колхозов // Финансы СССР. – 1985. – №10. – С. 29-31.

605. Шрейдер А. Про податки / Пер. з рос. І. Косенко. – Петроград, 1917. – 14 с.

606. Шумпетер Й. А. История экономического анализа: В 3-х т. / Пер. с англ. под ред. В. С. Автономова. – СПб.: Экономическая школа, 2004. – Т. 1. – 496 с.

607. Шумпетер Й. А. История экономического анализа: В 3-х т. / Пер. с англ. под ред. В. С. Автономова. – СПб.: Экономическая школа, 2004. – Т. 3. – 678 с.

608. Шутов М. М. Выбор метода борьбы с неформальными платежами в здравохранении // Актуальні проблеми Державної регіональної політики в умовах проведення адміністративної реформи в Україні: Зб. наук. пр. Всеукр. наук.-практ. конф. Спецвипуск №2. – Хмельницький, 2003. – С. 285-287.

609. Щодо роз'яснення про зарахування зерна врожаю поточного року, переданого Пенсійному фонду України: Лист ДПА України від 10 грудня 1999 року №18589/7/18-0617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http:// www. liga.net.

610. Энгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства. В связи с исслед. Льюса Г. Моргана. – М.: Политиздат, 1985. – 238 с.

611. Энтов Р. У истоков "чистой экономической теории": Л. Вальрас // Вопросы экономики. – 1990. – №11. – С. 111-121.

612. Юрій С. І., Квасовський О. Р. Фіскальна і стимулююча ефективність спрощених режимів оподаткування для приватних підприємців // Фінанси України. – 2002. – №8. – С. 63-70.

613. Юрій С. І., Таранов І. М. Оцінка ефективності наданих пільг з оподаткування // Фінанси України. – 2002. - №12. – С. 55-62.

614. Юткина Т. Ф. Налоговедение: от реформы к реформе. – М.: Инфра-М, 1999. – 293 с.

615. Юхименко П. І. Монетаризм: теорія і практика: Монографія. – К.: Кондор, 2005. – 312 с.

616. Яворницький Д. І. Історія запорізьких козаків: У 3 т. / З рос. пер. Іван Сварник– Львів: Світ, 1990. – Т 1. – 319 с.

617. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. – М.: «Статут», 2002. – 555 с.

618. Янсон Ю. Опыт статистического исследования о крестьянских наделах и платежах. – С.-Петербург: Типография М. Стасюлевича, 1877. – 158 с.

619. Malcolm Gillis, Dwight H. Perkins, Michael Roemer, Donald R. Snodgrass. Economics of development Third Edition. – New York London: "W. W. Norton Company", 1992. – 635 p.

620. O docasnych opatrenich v exekucnim a konkursnim rizeni proti zemedelcum: Zakon Republiky Ceskoslovenske ze dne 24. unora 1934, c. 33 Sb. z. a n. // Financni zakon Republiky Ceskoslovenske pro rok 1934. – 4 s.

621. O docasnych opatrenich v exekucnim a konkursnim rizeni proti zemedelcum: Lyst Ministerstva Financi ze dne 12. dubna 1934, c. j. 20.551/34-III/9a. – 1 s.

622. Supply-Side Economics: Hearing before the Task Force on Tax Policy of the Committee of the Budget. House of Representatives, 97 th Congress, 1–st Session. – Wash., 1981. – 172 p.

623. Wolff Guntram B. Foreign direct investment in the enlarged EU: do taxes matter and to that extent? – Frankfurt-on-Main, 2006. – 47 p.

ДОДАТКИ

2/98.

Karta upominająca.

Upomina się Pan Mieczysław Podleski

pod N. D. w Sniat[illegible] zamieszkały, należytości następującą:

	Zaległość		Należytość za IV/II. kwartał 10	
	K	h	K	h
563				
Podatek gruntowy i domowo-klasowy z dodatkami	12	45	2	00

w przeciągu 14 dni licząc od dnia doręczenia tej karty upominającej zapłacić (a), gdyż w przeciwnym razie musiałaby ta kwota być ściągniętą przez sprzedaż ruchomego lub nieruchomego majątku reśtancyonaryusza.

Jako należytość egzekucyjną należy uiszczać w podpisanym urzędzie podatkowym od dnia doręczenia karty upominającej, do dnia rzeczywistej zapłaty (nie dłużej jednak jak przez dni 14) dziennie po (10) dziesięć halerzy od każdych 100 K. wykazanych powyżej wraz z dodatkami zaległości, a to i w tym razie, jeżeli zaległości całe 100 K. nie wynoszą.

C. k. (gł.) Urząd podatkowy w Brzeżanach

Doręczono dnia

1. Każda spłata do rąk egzekutora względnie posłańca egzekucyjnego jest nieważną.
2. Egzekutorowi ani posłańcowi egzekucyjnemu nie należy się żadne wynagrodzenie.
3. Kartę tę należy zachować i okazać w Urzędzie podatkowym przy spłacie, względnie egzekutorowi, gdy przybędzie do gminy celem przeprowadzenia zajęcia lub licytacyi ruchomości.
4. Łączna należytość wraz z wszelkiemi dodatkami za r. wynosi w podatku gruntowym i domowo-klasowym K. h.

l. 5084/9
72 – 74

Dla p. Podskalna Mineodora i Michał

w Skale

Edykt.

C. k. Starostwo w Borszczowie zezwoliło rezolucyą z dnia 5 grudnia 19 09 l. 56391 celem ściągnięcia zaległości stojących na przypisie w podpisanym urzędzie podatkowym a mianowicie:

	za rok, lata	w kwocie	K	h
podatku gruntowego 563 104 1236 104	09		2	88
„ domowo-klasowego	1		14	32
„ „ czynszowego i 5% z domu	1		7	01
„ zarobkowego, powszechnego				
„ „ od przedsiębiorstw obowiązanych do publicznego składania rachunków				
„ rentowego				
„ osobisto-dochodowego wraz z odsetkami zwłoki i kosztami egzekucyjnymi				
należytości stemplowych i bezpośrednich do poz. A. / B. i 5% odsetek od				
taksy wojskowej				
należytości funduszu propinacyjnego				
*)				
należytości egzekucyjnej za ten edykt				90
Razem			25	11

na publiczną sprzedaż ruchomości zajętych u p. pr.
w Skale a mianowicie: 2 poduszki

wartości 39 K — h.

Do przedsięwzięcia tej publicznej sprzedaży ustanawia się dzień 11 - 15 kwietnia 1910. z tą uwagą, że te przedmioty mogą być sprzedane za cenę oznaczoną w § 277 sąd. ord. egz. z 27. maja 1896 Nr. 79 Dz. p. p.

Dłużnikowi wolno wykupić zajęte ruchomości przed terminem licytacyjnym przez uiszczenie całej zaległej należytości i ustalonych kosztów egzekucyjnych.

Chęć kupna mający zechce się przeto na wyznaczonym dniu o 9. godzinie zrana zjawić w Urzędzie gminnym w Skale ( ).

C. k. Urząd podatkowy

w Borszczowie

dnia 8 MARZ 1910 19

Affig. dnia 19

*) inne zaległości i rekwizycye obce, należy je dokładnie oznaczyć.

L. skl. **428** b) druk urz. Edykt licytacyjny. (Pr. ks. Dyr. sk. l. 751 ex 1882 i l. 1626/pr. i l. 1844/pr. ex 1909.) Mały koncept. — (1909.)

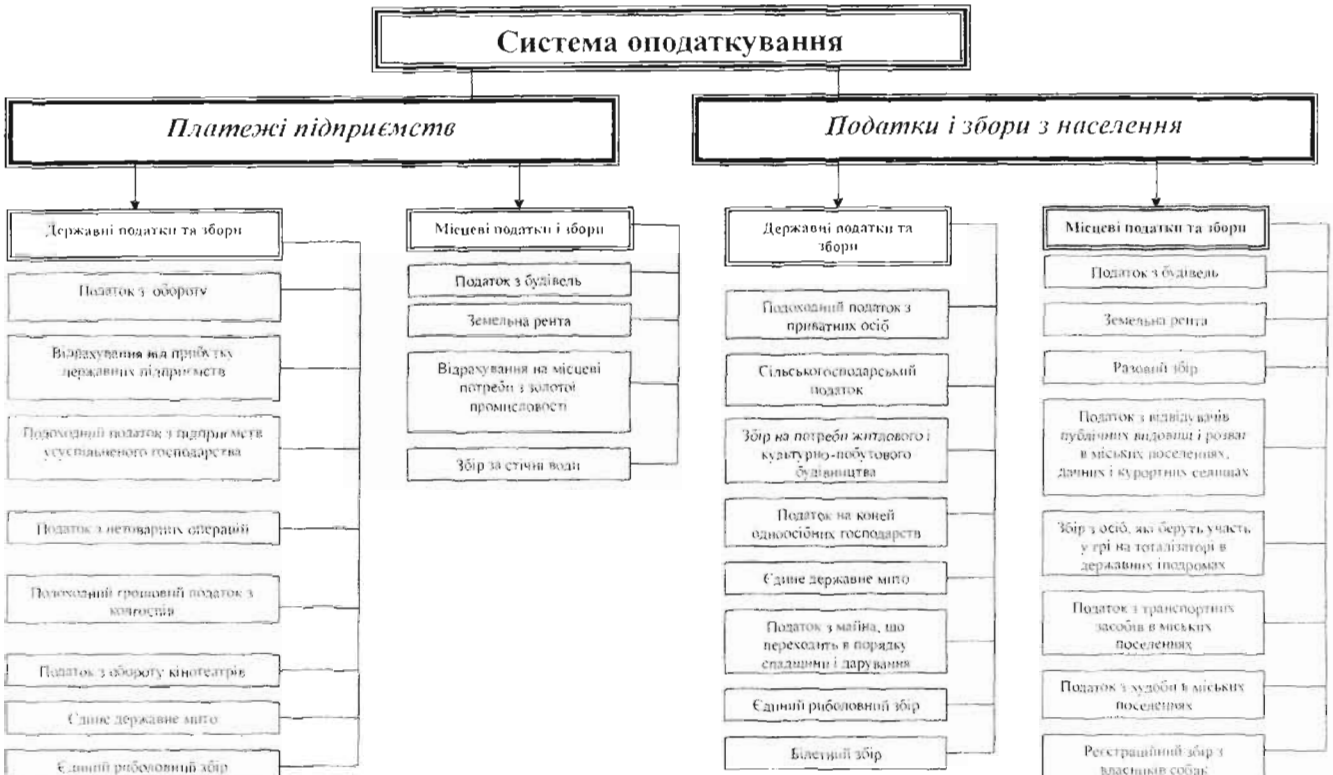


Рис. Структурно-логічна схема системи оподаткування країни після реформи (1930 р.).

Примітка. Побудовано за даними [34, с.41].

Таблиця Д.1

Підвищувальні коефіцієнти для населених пунктів курортної місцевості

Курортні місцевості України	Коефіцієнти
1	2
Південне узбережжя Автономної Республіки Крим *Алуштинська міська рада* с-ще Бондаренкове; с-ще Виноградне; с-ще Лаванда; с-ще Лазурне; с-ще Розове; с-ще Утьос; с-ще Чайка; с. Верхня Кутузовка; с. Ізобільне; с. Кипарисне; с. Лаврове; с. Лучисте; с. Нижня Кутузовка; с. нижнє Запрудне; с. Пушкіне; м. Алушта; с-ще Партеніт; с-ще Семидвір'я; с-ще Карабах; с. Запрудне; с. Малий Маяк. *Ялтинська міська рада* м. Ялта; м. Міскор; м. Алупка; с-ще Виноградне; с-ще Восход; с-ще Відрадне; с-ще Кацівелі; с-ще Курпати; с-ще Паркове; с-ще Форос; с-ще Гаспра; с-ще Гурзуф; с-ще Краснокам'янка; с-ще Масандра; с-ще Мелласт; с-ще Берегове; с-ще Сімеїз; с-ще Ботанічне; с-ще Голуба Затока; с-ще Корсіз; с-ще Ліваділя; с-ще Санаторне; с-ще Олива; с-ще Ореанда; с-ще Понизівка; с-ще Совєтське; с. Високогірне; с. Гірне; с. Данилівка; с. Куйбишеве; с. Оползневе; с. Охотниче; с. Партизанське.	3,0
Південно-східне узбережжя Автономної Республіки Крим *Алуштинська міська рада* с. Генеральське; с. Малоріченське; с. Привітне; с. Зеленогір'я; с. Рибаче; с. Сонячногірське. *Кіровський район* м. Старий Крим. *Керченська міська рада* с-ще Ельтиген; с-ще Коса Тузла; с-ще Підмаячне. *Ленінський район* с. Завітне; с. Набережне; с. Челядінове; с. Южне; с. Яковенкове. *Судацький район* м. Судак; с-ще Новий Світ; с. Морське; с. Весле; с. Сонячна Долина. ***Феодосійська міська рада*** м. Феодосія; с-ще Коктебель; с-ще Курортне; с-ще Орджонікідзе; с-ще Приморський; с-ще Щебетовка; с. Берегове.	2,5
Західне узбережжя Автономної Республіки Крим м. Євпаторія, м. Саки. *Бахчисарайський район* с-ще Углове; с. Берегове; с. Піщане. *Євпаторійська міська рада* с-ще Заозерне. *Роздольненський район* с. Аврора; с. Портове; с. Стерегуще. *Сакський район* с. Володимирівка; с. Михайлівка; с. Попівка; с. Уютне; с. Вітине; с. Лиманне; с. Оріхове; с. Прибережне; с. Штормове; с. Лісівка; с. Молочне. *Сімферопольський район* с. Миколаївка. *Чорноморський район* с-ще Чорноморське; с-ще Озерівка; с. Володимирівка; с. Знам'янське; с. Міжводне; с. Новосільське; с. Оленівка; с. Сєверне; с. Окунівка; с. Водопійне; с. Громове; с. Мар'їне; с. Новоульяновка; с. Сніжне.	2,2

1	2
Ленінський район м. Щолкіне; с. Заводське; с. Золоте; с. Калинівка; с. Кам'янське; с. Курортне; с. Мисове; с. Нижньозаморське; с. Нововідрадне; с. Осовини; с. Пісочне; с. Семенівка; с. Соляне; с. Юркине.	2,2
Чорноморське узбережжя Миколаївської, Одеської, та Херсонської областей **Миколаївська область** *Березанський район* с. Вікторівка; с. Морське; с. Коблеве; с. Рибаківка. *Очаківський район* м. Очаків; с. Покровка; с. Покровське; с. Василівка; с. Чорноморка. **Одеська область** м. Одеса *Білгород-Дністровський район* с-ще Затока; с-ще Сергіївка; с. Косівка; с. Курортне; с. Миколаївка; с. Приморське; с. Попаздра. *Комінтернівський район* с-ще Гвардійське; с-ще Лієки; с. Ваннярка; с. Нова Дофінівка; с. Крижанівка; с. Сичавка. *Овідіопольський район* с. Грибівка; с. Кароліно-Бугаз; с. Іллічівка; с. Дальник; с. Санжійка. *Татарбунарський район* с. Лебедівка; с. Приморське; с. Тузли. **Херсонська область** *Голопристанський район* м. Гола Пристань; с. Залізний Порт; с. Більшовик. *Каланчацький район* с. Хорли; с. Приморське. *Скадовський район* м. Скадовськ; с-ще Лазурне; с. Красне.	2,0
Гірські та передгірні райони Закарпатської, Львівської, Івано-Франківської та Чернівецької областей **Закарпатська область** *Міжгірський район* с. Сойми. *Мукачівський район* с-ще Чинадієве. *Рахівський район* с. Кваси. *Свалявський район* с-ще Поляна; с. Голубине. *Хустський район* с. Шаян. **Івано-Франківська область** *Яремчанська міська рада* м. Яремча; с-ще Ворохта; с. Микуличин; с. Татарів; с. Яблуниця. *Долинський район* с. Новий Мізунь; с. Мислівка. *Косівський район* с. Шешори. *Рогатинський район* с. Черче.	2,3

1	2
Львівська область	
м. Трускавець.	
Бориславська міська рада	
с-ще Східниця.	
Городоцький район	
с-ще Великий Любінь	
Дрогобицький район	
с. Модричі; с. Опака.	
Львівська міська рада	
с-ще Брюховичі.	
Сколівський район	2,3
м. Сколе; с-ще Славське; с-ще Верхнє Синьовидне; с. Гребенів; с. Корчин.	
Стрийська район	
с-ще Моршин; с. Лисовичі.	
Старосамбірський район	
с. Смерічка.	
Турківський район	
с. Розлуч.	
Яворівський район	
с-ще Івано-Франкове; с-ще Немирів; с-ще Шкло.	
Узбережжя Азовського моря та в інших курортних місцевостях	
Вінницька область	
м. Хмільник.	
Донецька область	
Слов'янський район	
м. Слов'янськ; м. Слов'яногірськ.	
Новоазовський район	
м. Новоазовськ; с-ще Сєдове.	
Першотравневий район	
с-ще Ялта; с. Мелекине; с. Урзуф.	
Дніпропетровська область	
Новомосковський район	
с. Новотроїцьке; с. Орлівщина.	
Запорізька область	
м. Бердянськ.	1,5
Приазовський район	
с. Новокостянтинівка; с. Строганівка.	
Приморський район	
м. Приморськ.	
Якимівський район	
с-ще Кирилівка.	
Житомирська область	
с. Денищі.	
Київська міська рада	
с-ще Конча Заспа; с-ще Пуща Водиця.	
Київська область	
Ірпінська міська рада	
м. Ірпінь; с-ще Буча; с-ще Ворзель.	
Полтавська область	
м. Миргород.	

1	2
Рівненська область	
Сарненський район	
с-ще Степань.	
Тернопільська область	
Борщівський район	
с-ще Скала-Подільська	
Бучацький район	
с. Скоморохи.	
Гусятинський район	
с-ще Гусятин.	
Теребовлянський район	
с-ще Микулинці; с. Конопківка.	
Харківська область	1,5
Дергачівський район	
с-ще Березівське.	
Харківський район	
с-ще Пісочин; с. Рай-Оленівка.	
Херсонська область	
Генічевський район	
м. Генічевськ; с. Генічевська Гірка; с. Стрілкове; с. Щасливцеве.	
Хмельницька область	
Городоцький район	
с-ще Сатанів; с. Слобідка Сатанівська.	
Дунаєвецький район	
с. Маків.	

Примітка. Сформовано за даними: [403].

Додаток Е

Таблиця Е. 1

Дані зведеної звітності сільгоспвиробників Хмельницької області за 2001-2006 рр.

Роки	Середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки	Частка середньомісячної сплати у нарахованому податку, %	Припадає недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн.
символ	x_1	x_2	y
2001	586,2	18,22	0,82
2002	2156	85,84	0,14
2003	2560,1	71,83	0,28
2004	1848,9	70,9	0,29
2005	3599	92,4	0,08
2006	1979,3	82,5	0,17

Таблиця Е. 2

Вихідні дані для розрахунку параметрів рівняння тренду прямої залежності

Рік	Співвідношення недоїмки на 1 грн., y	Символ року, t	$\frac{1}{t_{max}} - \frac{1}{t_i}$	$1 - \frac{y_i}{y_{max}}$	$b \cdot d_i$	Теоретичні значення співвідношення недоїмки на 1 грн., Y_t
2001	0,82	1	0,000000	0,000000	0,000000	0,820000
2002	0,14	2	0,500000	0,829268	0,539334	0,377746
2003	0,28	3	0,666667	0,658537	0,719111	0,230329
2004	0,29	4	0,750000	0,646341	0,809000	0,156620
2005	0,08	5	0,800000	0,902439	0,862934	0,112394
2006	0,17	6	0,833333	0,792683	0,898889	0,082911
Разом	1,78	–	3,550000	3,829268	-	1,780000

Таблиця Е.3

Вихідні дані для розрахунку коефіцієнта стійкості тренду

Рік	d_i	$b \cdot d_i$	$\lvert d_i - bd_i \rvert$
2001	0,000000	0,000000	0,000000
2002	0,829268	0,539334	0,289935
2003	0,658537	0,719111	0,060575
2004	0,646341	0,809000	0,162659
2005	0,902439	0,862934	0,039505
2006	0,792683	0,898889	0,106206
Разом	*3,829268*	-	*0,658880*

Таблиця Е.4

Прогнозні значення співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн. на 2007 та 2008 роки

Рік	Символ року, t	d_t	$b\,d_t$	Прогнозні значення співвідношення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн.
2007	7	0,85714	0,924568739	0,061851
2008	8	0,875	0,943833734	0,046056

Таблиця Е.5

Параметри одночинникового тренду та коефіцієнти його стійкості

Чинник	Параметри одночинникового тренду	Коефіцієнт стійкості тренду
середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки (x_1)	$Y_t = 586{,}2 \times (1 + 4{,}426841 \times d_t)$	0,68
частка середньомісячної сплати у нарахованому податку (x_2)	$Y_t = 66{,}3 \times \left(1 - 0{,}892911 \times d_{t-1}\right)$	0,8

Таблиця Е.6

Прогнозні рівні чинників на 2007 та 2008 роки

Чинник, млрд. грн.	Рік	Символ року, t	(d_t)	$b\,d_t$	Прогнозні рівні чинників, тис грн.
середньомісячна сплата ПДВ на окремі рахунки (x_1)	2007	7	0,85714	3,794422334	2810,50
	2008	8	0,875	3,873485711	2856,84
частка середньомісячної сплати у нарахованому податку (x_2)	2007	7	0,85714	4,139466332	93,64
	2008	8	0,875	4,225719299	95,21

Таблиця Е.7

Вихідні дані для встановлення параметрів рівняння лінійного взаємозв'язку

№ чинника	Частка середньомісячної сплати ПДВ, %	Припадає недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, грн.	d_x	d_y	bdx	Теоретичні значення недоїмки на 1 грн. нарахованого податку, Ух	$\lvert d_y - bd_x \rvert$
1	18,2	0,8	0,000000	0,000000	0,000000	0,820000	0,000000
2	85,8	0,1	3,711306	0,829268	0,828937	0,140271	0,000331
3	71,8	0,3	2,942371	0,658537	0,657192	0,281103	0,001345
4	70,9	0,3	2,891328	0,646341	0,645791	0,290451	0,000550
5	92,4	0,08	4,071350	0,902439	0,909355	0,074329	0,006916
6	82,5	0,17	3,527991	0,792683	0,787993	0,173846	0,004690
Разом	421,69	1,78	17,144147	3,829268	-	1,780000	0,013831

Таблиця К.1

Нарахування земельного податку з 1 м² у населених пунктах Кам'янець-Подільського району Хмельницької області у 2001 р.

Населені пункти	Чисельність населення, осіб	Середні ставки, коп. за 1 м², (Ас)	Коефіцієнт, (К3)	Коефіцієнт, (Кі)	Податок із земель населених пунктів, коп.	Податок із земель житлового фонду, коп.
1	2	3	4	5	6	7
с. Голосків	1 687	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Гуменці	2 009	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Нефедівці	645	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Устя	562	2,1	2,0	2,62	11,004	0330,12
с. Жванець	1 513	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Ластівці	646	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Пудлівці	789	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Ульянівка	319	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Абрикосівка	552	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Корчівка	66	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Велике Залісся	543	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Кисилівка	284	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Мале Залісся	126	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Врублівці	929	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Станіславівка	123	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Яруга	197	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Гринчук	271	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Бабшин	218	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Малинівці	160	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Слобідка Малинівецька	50	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Грушка	612	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Каштанівка	275	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Рункошів	679	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Вербка	1 425	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Колубаївці	669	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Лисогірка	374	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Привороття-2	126	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Слобідка Гуминецька	717	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Дерев'яни	434	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Бровари	230	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Гелетина	22	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Привітне	165	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Довжок	4 286	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Нагоряни	808	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Думанів	863	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Брага	169	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358

1	2	3	4	5	6	7
с. Завалля	606	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Вітківці	215	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Кудринці	353	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Червона Діброва	89	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Залісся-1	1 205	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Параївка	167	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Залісся-2	750	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Дубинка	199	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Зіньківці	856	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Кадиївці	1 717	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Суржа	221	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Калачківці	412	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Демшин	722	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Патринці	61	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Рогізна	784	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Субіч	304	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Китайгород	505	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Вихватнівці	580	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Ленівка	73	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Княжпіль	756	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Колодіївка	1 066	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Колибаївка	1 787	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Смотрич	1 273	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Вільховець	278	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Червона Чагарівка	158	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Крушанівка	782	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Кульчиєвці	1 083	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Калиня	399	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Суржинці	54	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Фурманівка	324	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Збруч	381	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Ісаківці	75	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Нігин	1 321	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Сахкамінь	1 012	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Лучки	236	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Оринін	3 016	3,0	2,0	2,62	15,72	0,4716
с. Ріпенці	648	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Теклівка	50	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Панівці	1 058	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Зубрівка	63	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Цибулівка	646	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Підпилип'я	444	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Подоляни	261	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Подільське	833	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Привороття	844	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Адамівка	114	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Доброволля	272	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012

Закінчення таблиці К.1

1	2	3	4	5	6	7
с. Кізя	343	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Руда	800	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Гаврилівці	810	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Цвіклівці-1	488	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Рихта	887	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Лісківці	499	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Слобідка Кульчиєвецька	1 679	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Боришківці	541	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Жовтневе	1 637	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Оленівка	462	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Слобідка Рихтівська	1 679	2,7	2,0	2,62	14,148	0,42444
с. Вільне	185	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Кізя Кудринецьке	183	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Мілівці	426	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Сокіл	741	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Каветчина	136	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Межигір	105	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Супрунківці	519	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Тернавка	86	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Баговиця	736	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Велика Слобода	888	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Мала Слобідка	130	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Тарасівка	535	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Цвіклівці-2	9	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Шутнівці	418	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Ходоровці	916	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Княгинин	737	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Островчани	698	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Чабанівка	683	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Гута Чугорська	349	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Липи	198	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Лисківці	296	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Шустівці	576	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Ніверка	268	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012
с. Ново-володимирівка	38	1,5	2,0	2,62	7,86	0,2358
с. Чорнокозинці	446	2,1	2,0	2,62	11,004	0,33012

Примітка. Складено та розраховано автором.

Таблиця Л.1

Нарахування земельного податку з 1 га сільгоспугідь сільгоспвиробників Кам'янець-Подільського району Хмельницької області у 2001 р.

Населені пункти	*Грошова оцінка 1 га**				*Податок з 1 га*			
	ріллі	б. насаджень	сіножатей	пасовищ	ріллі	б. насаджень	сіножатей	пасовищ
1	2	3	4	5	6	7	8	9
с. Голосків	10 621,38	11 889,46	2 190,10	1 906,96	10,62	3,57	2,19	1,91
с. Гуменці	12 086,69	14 074,72	2 366,76	2 787,84	12,09	4,22	2,36	2,79
с. Нсфедівці	6 040,32	8 145,72	2 194,97	2 165,90	6,04	2,44	2,19	2,17
с. Устя	11 848,32	11 519,20	4 711,74	1 156,14	11,85	3,45	4,71	1,15
с. Жванець	11 279,62	17 668,42	2 312,07	2 446,62	11,28	5,30	2,31	2,45
с. Ластівці	5 590,20	–	2 116,29	2 056,52	5,59	–	2,12	2,06
с. Гринчук	14 106,18	11 729,74	3 104,86	2 216,72	14,11	3,52	3,10	2,22
с. Руда	12 917,48	13 266,68	–	1 876,71	12,92	3,98	–	1,88
с. Сл. Рихтівська	9 672,74	11 790,24	2 216.72	2 255,14	9,67	3,54	2,22	2,25
с. Сокіл	10 081,72	–	2 255,44	1 856,14	10,08	–	2,25	1,86
с. Ходоровці	12 100,00	–	–	2 165,90	12,10	–	–	2,16
с. Врублівці	10 122,86	12 876,82	3 922,82	2 165,90	10,12	3,86	3,92	2,16
с. Кульчиївці	8 335,45	11 569.78	2 285,93	2 605.37	8,33	3,47	2,28	2,60
с. Супрунківці	7 855,32	6 417,84	–	2 127,18	7,85	1,92	–	2,13
с. В. Залісся	13 467,30	13 218,04	3 104,86	2 156,22	13,47	3,96	3,10	2,16
с. Залісся-1	9 452,52	10 502,80	2 057,00	2 076,32	9,45	3,15	2,06	2,08
с. Грушка	8 126,36	81 713,70	2 226,40	2 066,68	8,13	24,51	2,23	2,07
с. Крушанівка	5 200,82	8 195,57	1 976.65	1 856,62	5.20	2,46	1,98	1,86
с. Чабанівка	5 720,88	8 784,60	1 945,68	1 977.14	5,72	2,64	1,94	1,98
с. Нігин	11 439,34	12 896,18	1 996,50	2 296,58	11,44	3,87	2,00	2,30
с. Привороття	10 362,44	12 029,82	2 185,26	2 090.88	10,36	3,61	2,18	2,09
с. Оринін	10 321,30	18 757,42	2 115,08	2 523,52	10,32	5,63	2,11	2,52
с. Завалля	7 627,84	14 684,56	2 335,30	2 064,06	7,63	4,40	2,33	2,06
с. Шустівці	8 136,04	6 746,96	2 465,98	1 926,32	8,14	2,02	2,46	1,93
с. Підпилип'я	10 260,80	13 164,80	2 226.40	2 202,20	10,26	3,95	2,23	2,20
с. Колибаївка	9 113,72	8 186,86	2 465,98	1 986,82	9,11	2,46	2,46	1,99
с. Подільське	5 480,38	8 814,56	3 264,29	2 056,40	5,48	2,64	3,26	2,06
с. Княжпіль	6 359,76	13 097,04	2 136,86	2 335,30	6,36	3,93	2,14	2,33
с. Думанів	11 340,12	12 976,04	2 405.48	1 916,64	11,34	3,89	2,40	1,92
с. Абрикосівка	9 404,12	–	3 344,44	2 226,40	9,40	–	3,34	2,23
с. Чорнокозинці	9 043,54	11 499,84	–	–	9,04	3,45	–	–
с. Вихватнівці	7 775,46	–	2 964,50	–	7,77	–	2,96	–
с. Ріпинці	9 423,48	12 508,98	2 315,94	2 265,12	9,42	3,75	2,31	2,26
с. Рункошів	6 478,34	9 914,01	2 355,87	1 986,82	6,48	2,97	2,35	1,99
с. Гаврилівці	11 449,02	14 674,88	1 960,20	997,04	11,45	4,40	1,96	1,00
с. Збруч	9 423,48	14 674,88	2 335,30	2 296,58	9,42	4,40	2,33	2,30
с. Княгинин	9 292,80	8 874,14	3 922,82	2 296,58	9,29	2,66	3,92	2,30
с. Калачківці	8 055,94	13 755,76	2 266,09	2 026,51	8,05	4,13	2,27	2,03
с. Лісківці	7 317,11	14 664,23	2 026,51	2 046,35	7,32	4,40	2,03	2,05

1	2	3	4	5	6	7	8	9
с. Рихта	7 836,20	1 110,46	2 339,90	2 053.61	7,84	2,57	2,34	2,05
с. Дерев'яни	4 931,96	8 576,48	1 977,14	1 986,82	4,93	2,57	1,98	1,99
с. Сл. Кульчиєвецька	11 040,81	–	3 154,18	2 296,08	11,04	–	3,15	2,30
с. Китайгород	5 402,41	6 753,74	1 976,41	2 046,35	5,40	2,03	1,98	2,05
с. Боришківці	10 830,37	12 947,58	2 325,30	1 836,63	10,83	3,88	2,32	1,84
с. Кам'янка	10 168,43	–	2 285,98	1 896,25	10,17	–	2,28	1,90
с. Нагоряни	11 290,27	14 483,70	2 171,26	1 856,62	11,29	4,34	2,17	1,86
с. Кадиївці	9 014,79	12 378,24	4 711,40	2 435,20	9,01	3,71	4,71	2,43
с. Залісся-2	11 909,43	14 674,32	2 265,68	2 296,07	11,91	4,40	2,26	2,30
с. Мілівці	8 854,30	14 124,85	2 355,70	1 004,24	8,85	4,24	2,35	1,00
с. Вітківці	7 627,84	14 684,56	2 335,30	2 064,26	7,63	4,40	2,33	2,06
с. Липи	4 601,50	8 714,34	1 976,92	2 116,04	4,60	2,61	1,98	2,12
с-ше Стара Ушиця	11 909,44	13 146,33	2 086,81	2 206,06	11,91	3,94	2,09	2,21
с. Колодіївка	7 696,078	88 146,33	2 375,57	2 085.64	7,70	26,44	2,37	2,08
с. Цвіклівці	12 917,48	13 266,66	–	1 846,71	12,92	3,98	–	1,85
с. Параївка	9 452,52	10 502,80	2 057,00	2 076,32	9,45	3,15	2,06	2,08
с. В. Слобідка	11 848,32	11 519,20	4 711,74	1 856,14	11,85	3,45	4,71	1,86

Примітка. Складено та розраховано автором.
*Грошову оцінку збільшено на коефіцієнт 2,42 відповідно до ПКМУ№ 783 від 12.05.2000 р.

УДК 336.221.4
ББК 65.26
С 38

ISBN 978-966-8823-17-6

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

СИНЧАК ВІКТОР ПЕТРОВИЧ

Монографія

Відповідальний редактор – *Дем'яненко М. Я.*
Коректор – *Дригула М. С.*
Комп'ютерна верстка – *Стрихар А. М.*

Видавництво Хмельницького університету управління та права.
Свідоцтво Державного комітету інформаційної політики, телебачення та радіомовлення України про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія ДК № 2105 від 21.02.2005 р.

Виготовлено на поліграфічній базі
Хмельницького університету управління та права.
29000, м. Хмельницький, вул. Театральна, 8. Тел. (0382) 717-591

Здано у видавництво 01.03.2008. Підписано до друку 23.03.2008.
Формат 60x90 1/32. Папір офсетний. Друк різографічний.
Умовн. друк. арк. 27. Обл. вид. арк. 18.
Наклад 300 прим. Зам. № 144.

СИНЧАК
Віктор Петрович

Народився 1 листопада 1955 року в селі Пиківська Слобідка Літинського району Вінницької області у селянській сім'ї. Трудову діяльність розпочав у м. Кам'янці-Подільському на електромеханічному заводі та продовжив її в Кам'янець-Подільському сільськогосподарському інституті майстром з виробничого навчання студентів, а згодом — на викладацькій роботі.

Після закінчення Кам'янець-Подільського сільськогосподарського інституту за спеціальністю "Економіка і організація сільськогосподарського виробництва" з 1990 р. по 2001 р. працював на посадах державного податкового інспектора, начальника відділу, заступником начальника Кам'янець-Подільської об'єднаної державної податкової інспекції. З 2001 року працює на посаді завідуючого кафедрою менеджменту, фінансів та кредиту в Хмельницькому університеті управління та права.

З 1993 р. по 1997 р. навчався в аспірантурі при Інституті аграрної економіки УААН. У 1997 році захистив дисертацію на тему: "Податковий механізм в сільському господарстві" та здобув науковий ступень кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01-фінанси підприємств. У 2001 році рішенням Атестаційної колегії Міністерства освіти і науки України присвоєно вчене звання доцента. В 2007 році рішенням Вченої ради Хмельницького університету управління та права присвоєно вчене звання професора Хмельницького університету управління та права.

Автор понад 80 наукових праць, з яких 3 монографії, у тому числі 2 одноособові, більше 50 статей опублікованих у періодичних фахових виданнях України, Російської Федерації та Білорусі. Постійний учасник Міжнародних та Всеукраїнських наукових конференцій, семінарів, Всеукраїнських конгресів вчених економістів-аграрників, Всеукраїнських з'їздів Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

Нагороджений Почесною грамотою Державної податкової адміністрації України (2003 р.), нагрудним знаком Міністерства освіти і науки України "Відмінник освіти України" (2006 р.), Почесними грамотами Хмельницького міського голови (2003 р. та 2007 р.).

Коло наукових інтересів — проблеми теорії та практики системи оподаткування у сільському господарстві України.