

ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ
УКРАЇНСЬКОЇ АКАДЕМІЇ АГРАНИХ НАУК

ПАНАСЕЙКО ІРИНА МИКОЛАЇВНА

Удк.631.16:657.92

**Механізм непрямого оподаткування
сільськогосподарських підприємств**

02
Спеціальність 08.04.02 - ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ І КРЕДИТ

Автореферат

**дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Київ - 1997



00751347 (R)

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Інституті аграрної економіки УААН.

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор,
член-кореспондент УААН
Дем'яненко Микола Якович,
Інститут аграрної економіки УААН, заві-
дуючий відділенням фінансів і фінансової
інфраструктури

Офіційні опоненти: доктор економічних наук
Грушко Віктор Іванович,
Київський університет імені Тараса Шев-
ченка, професор кафедри фінансів, грошо-
вого обігу та кредиту

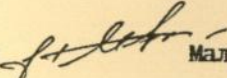
кандидат економічних наук, доцент
Фесина Анатолій Антонович,
Інститут аграрної економіки УААН,
завідуючий відділом зовнішньоекономічних
зв'язків

Провідна установа: Інститут економіки НАН України,
відділ економічних відносин АПК, м.Київ

Захист відбудеться 23 грудня 1997 року о 12 годині на засі-
данні спеціалізованої вченої ради Д.26.350.01. в Інституті аг-
рарної економіки УААН за адресою: 252127, Київ-127, вул.Героїв
Оборони, 10, конференц-зал, 3-й поверх.

З дисертацією можна ознайомитись в бібліотеці Інституту аг-
рарної економіки УААН.

Автореферат розісланий 21 листопада 1997 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради  Малік М.Й.

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Вступ. Перехід України до ринкової економіки, в основі якого лежить глибока трансформація відносин власності, зумовив якісну зміну методів управління економічними процесами. Одним з головних важелів, регулюючих взаємовідносини правової держави з суб'єктами господарювання, стала податкова система, яка замінила методи адміністративного втручання у фінансово-господарську діяльність підприємств.

Актуальність теми. Ступінь наукової обгрунтованості податкової системи і відповідність її сучасній ситуації значною мірою визначають розвиток економіки, а також соціальні, політичні і правові відносини в суспільстві. Проблема вдосконалення податкових відносин між державою та юридичними і фізичними особами - одна з найскладніших при проведенні економічних перетворень. Тому вона є предметом дискусій та всебічного наукового аналізу.

Стан вивчення проблеми. Дослідженню проблем оподаткування присвячені наукові праці багатьох вчених-економістів: С.Алексащенко, О.Василюк, М.Дем'яненко, Є.Жовтяк, С.Лушина, Л.Лях, В.Панасова, В.Суторміної, О.Турчинова, В.Федосова, Д.Черника та ін.

На сучасному етапі, коли основи податкової системи України вже закладені, можна виявити як принципові вади в її побудові, так і прорахунки в механізмі функціонування окремих податків. Досвід оподаткування, набутий протягом всього періоду дії податкової системи, свідчить, що однією з її складових частин, яка потребує вдосконалення, є система непрямого оподаткування в аграрному секторі економіки.

Практична значимість і недостатня теоретична вивченість різних аспектів системи непрямого оподаткування в сільському господарстві зумовили вибір теми дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертація є складовою частиною програми досліджень Інституту аграрної економіки УААН "Фінансова політика та фінансово-кредитний механізм АПК в ринкових умовах" (номер державної реєстрації 05 N 0194 017599).

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційної роботи є наукова оцінка механізму непрямого оподаткування, який функціонує в сільському господарстві, обгрунтування і розробка реко-

мендації по його вдосконаленню з урахуванням специфіки галузі.

Відповідно до мети дослідження були визначені наступні завдання:

- узагальнити основні теоретичні принципи побудови системи оподаткування;
- дослідити функції непрямих податків у податковій системі, їх вплив на соціально-економічні процеси в країнах з рівним рівнем розвитку економіки;
- проаналізувати механізм непрямого оподаткування в аграрному секторі України, визначити причини, які перешкоджають його ефективному функціонуванню;
- визначити основні напрями і розробити пропозиції щодо удосконалення механізму непрямого оподаткування в сільському господарстві.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дисертаційного дослідження є фінансові відносини, які складаються між державою та сільськогосподарськими підприємствами з приводу внесення ними в обумовленому законом порядку обов'язкових платежів у бюджет. В дослідженні дається характеристика двох видів непрямих податків - податку на додану вартість (ПДВ) та акцизного збору.

Об'єктами дослідження є сільськогосподарські підприємства України і Хмельницької області зокрема.

Методологія і методика дослідження. Методологічною основою дисертаційного дослідження є діалектичний метод пізнання, який передбачає вивчення явищ у розвитку і взаємозв'язку, законодавчі і нормативні документи з питань оподаткування, праці вітчизняних та зарубіжних науковців.

У процесі дослідження використовувалися наступні методи його проведення: економіко-статистичний, абстрактно-логічний, системного аналізу, монографічний, графічний та інші.

Інформаційною базою дослідження були дані державних органів статистики України, матеріали Державної податкової адміністрації Хмельницької області та районних податкових адміністрацій, бухгалтерська і податкова звітність сільськогосподарських підприємств Дунавецького району Хмельницької області.

Наукова новизна дисертаційної роботи. Основні положення, що складають наукову новизну дослідження, полягають у наступному:

- розроблено пропозиції для введення в практику оподаткування в Україні обчислення ПДВ за методом рахунків-фактур (податкового кредиту) і створення механізму відшкодування ПДВ, забезпеченого реальними коштами;

- обгрунтовано і сформульовано основні напрямки вдосконалення механізму справляння непрямих податків з урахуванням особливостей економіки сільськогосподарських підприємств;

- розроблено і запропоновано нову форму податкової звітності по ПДВ;

- обгрунтовано доцільність запровадження для селянських (фермерських) господарств України нормативного методу обчислення ПДВ, який використовується в розвинутих країнах світу.

Практичне значення дослідження. Пропозиції, що містяться в дисертації, спрямовані на удосконалення механізму оподаткування ПДВ і акцизним збором. Вони дозволяють найбільш повно відобразити специфіку сільського господарства в законодавчих документах, що регламентують обчислення і сплату цих податків, а також удосконалити систему фінансових санкцій, які застосовуються до підприємств за порушення податкового законодавства.

Використання рекомендацій щодо практичного застосування податкового законодавства дозволяє покращити процедурні відносини між платниками і податковою адміністрацією.

Особистий внесок здобувача. На основі наукової оцінки механізму непрямого оподаткування здобувачем запропоновано:

- об'єктом оподаткування ПДВ визначити в законодавстві додану вартість;

- сплату акцизного збору по продукції, виготовленій з давальницької сировини сільськогосподарських підприємств, проводити за фактом отримання виручки від реалізації продукції;

- впровадити нову форму декларації по податку на додану вартість;

- обчислення ПДВ в селянських (фермерських) господарствах проводити за нормативним методом, який передбачає обчислення суми ПДВ, належної до сплати або відшкодування з бюджету за визначеними нормативами.

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження доповідалися і були схвалені на науковій конференції, присвяченій 75-річчю з дня заснування Кам'янець-Подільського сільськогосподарського інституту (м. Кам'янець-Подільський, 1995 р.).

Публікації. Результати дисертаційного дослідження викладені в чотирьох опублікованих працях загальним обсягом 1.0 у.д.а.

Обсяг і структура роботи. Робота викладена на 168 сторінках машинописного тексту, має 12 таблиць, 4 рисунки, 9 формул, 11 додатків. Список використаних джерел містить 163 найменування.

Структура роботи:

Вступ.

Розділ 1. Теоретичні основи оподаткування. 1.1. Об'єктивна обумовленість податків і принципи їх формування; 1.2. Непрямі податки в системі оподаткування.

Розділ 2. Організація непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств. 2.1. Об'єкти оподаткування; 2.2. Особливості функціонування ПДВ в аграрному секторі; 2.3. Ставки і пільги по непрямим податках; 2.4. Аналіз практики застосування механізму непрямого оподаткування.

Розділ 3. Вдосконалення податкового механізму. 3.1. Вдосконалення механізму обчислення непрямих податків; 3.2. Вдосконалення звітності та податкового контролю.

Висновки. Список використаних джерел. Додатки.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У першому розділі "Теоретичні основи оподаткування" вивчено суть, функції, класифікацію податків, розкриваються принципи побудови податкової системи. Розглядається роль непрямих податків у податкових системах країн з розвинутою ринковою економікою та України, їх види та форми.

Зокрема, в дослідженні відзначається, що існування будь-якої цивілізованої держави і виконання нею своїх функцій неможливо без централізації в її розпорядженні частини валового внутрішнього продукту (ВВП), створеного в суспільстві. Головним знаряддям акумуляції державою цих коштів є податки.

Податки використовуються не тільки для формування державних доходів, але й для реалізації економічного впливу держави на структуру і динаміку виробництва, заохочення інвестиційної і ділової активності, регулювання попиту й пропозиції на продукцію, мотивацію до праці, забезпечення соціальних гарантій.

Кожен з податків, який входить в податкову систему, має

свої особливості, в той же час на основі певних загальних рис вони можуть бути об'єднані в групи. В дисертації розглядається ряд ознак, згідно з якими здійснюється класифікація податків. Основну увагу в дослідженні приділено ознакам, за якими податки поділяються на прями і непрямі.

Прямі податки характеризуються тим, що їх розмір безпосередньо залежить від величини доходу, майна, якими володіє та чи інша юридична чи фізична особа. Непрямими податками оподатковується споживання, а не доходи. Ці податки впливають на доходи споживача через його витрати, оскільки вони встановлюються в цінах товарів. Якщо прямі податки більше сплачує той, хто має вищі доходи, то непрямі - хто більше споживає.

Порівняльний аналіз якостей прямих і непрямих податків свідчить, що переваги останніх полягають в стабільності бази оподаткування, більш рівномірному територіальному розподілі надходжень. Непрямі податки не скорочують стимули до праці і менше пристосовані до ухилення від оплати. Основним недоліком непрямих податків є їх регресивний характер.

В роботі розглядаються види та форми непрямих податків, представлені на рис. 1. Дається порівняльний аналіз розвитку непрямого оподаткування в нашій країні і за кордоном. Найбільшу увагу зосереджено на розгляді акцизів.

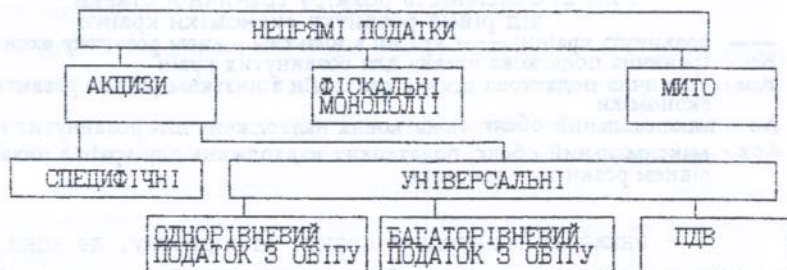


Рис.1. Види та форми непрямих податків

Відповідно до завдань, визначених метою дисертації, в дослідженні вивчається низка питань, які стосуються принципів побудови системи оподаткування і розглядаються фактори, які впливають на рівень вилучень з валового внутрішнього продукту (ВВП). Зокрема, відзначається, що з одного боку рівень податкового тиску регламентується розміром необхідних державних видатків, ефективністю використання коштів, які перерозподіля-

ються через державні фонди, а також податковою політикою, яку проводять представники певних напрямів державних фінансів. Так, у країнах з монетаристською орієнтацією питома вага податків у валовому доході підприємств складає 25-35%, а в тих державах, де домінує кейнсіанська доктрина, - 34-45%.

З другого боку, рівень податкового тиску обмежується можливостями суб'єктів господарювання і фізичних осіб сплачувати податки, не порушуючи свого фінансового становища.

На основі розгляду кривої Лафера, а також аналізу залежності обсягу податкових надходжень і величини податкової бази від ставки податку, проведеного українськими науковцями (рис. 2), зроблено наступні висновки:

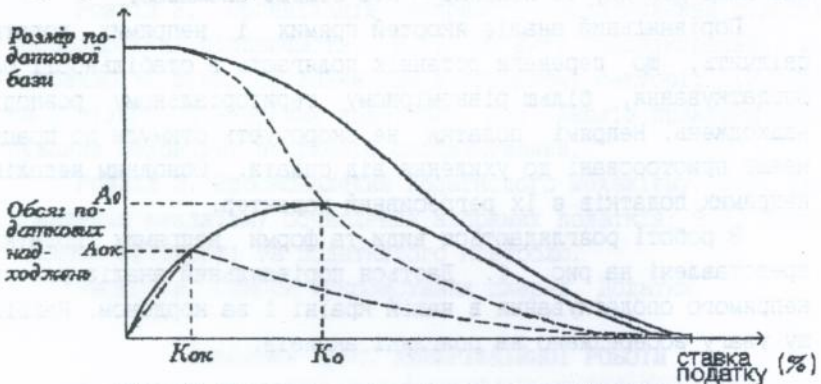


Рис. 2. Залежність розміру граничної ставки від рівня розвитку економіки країни

- розвинуті країни; --- країни з низьким рівнем розвитку економіки;
- K_0 - гранична податкова ставка для розвинутих країн
- $K_{ок}$ - гранична податкова ставка для країн з низьким рівнем розвитку економіки
- A_0 - максимальний обсяг податкових надходжень для розвинутих країн;
- $A_{ок}$ - максимальний обсяг податкових надходжень для країн з низьким рівнем розвитку економіки

- зниження податкових ставок на відрізку, де вони перевищують критичну точку, забезпечує навіть більш значний обсяг податкових надходжень, оскільки знижені податкові ставки створюють стимул для економічної активності;

- чим менший економічний потенціал країни, тим швидше відбувається падіння величини податкової бази при збільшенні ставки податку, і, відповідно зменшується розмір граничної податкової ставки, яка забезпечує максимальні надходження;

- рівень вилучень з ВВП, який прийнятний для країн з роз-

винитою ринковою економікою, може бути агубним для країн, які переживають економічну кризу.

В країнах, де показник ВВП на душу населення відповідає українському, вилучається в доход держави не більше 30% ВВП. В Україні до 1996 року показник загальних вилучень з ВВП планувався на рівні близько 50 %. Спроби держави встановити максимально можливий податковий тиск спричинювали ухилення підприємств від сплати податків, тому на практиці в державні ресурси мобілізувалось не більше 34 - 39 % ВВП. Позитивним фактом є заплановане в 1997 році зниження вилучень з ВВП до 38%.

В дисертаційній роботі проаналізовано можливість впровадження в аграрному секторі єдиного земельного податку і доведено, що ігнорування загальноприйнятих принципів побудови податкової системи не призведе до спрощення податкового механізму і не захистить аграрний сектор від надмірного оподаткування.

Едосконалення податкової системи аграрного сектора повинно проходити не в напрямі її фіктивного спрощення, а шляхом розробки, з урахуванням специфіки галузі, механізму функціонування всіх податків, які входять в податкову систему, і, зокрема, механізму непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств. Він включає такі основні елементи, як об'єкти оподаткування, ставки податків і пільги, порядок обчислення і стягнення податків, заходи контролю за повнотою і своєчасністю сплати податків.

У другому розділі "Організація непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств" проводиться послідовний розгляд вищевикладених елементів механізму непрямого оподаткування в розрізі двох видів нерямих податків - ПДВ і акцизного збору. Сільськогосподарські підприємства юридично визначені платниками цих податків, а тому є відповідальними за сплату їх до бюджету.

ПДВ є основним непрямим податком для сільськогосподарських товаровиробників. Об'єктом оподаткування цим податком в Декреті Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість" від 26.12.1992 р. були продекларовані обороти з реалізації.

Механізм стягнення ПДВ відображено в табл.1. З неї видно, що методика обчислення ПДВ така, що податкову ставку доцільно застосовувати до суми обороту з реалізації, а податок, який

Таблиця 1

Порядок обчислення податку на додану вартість, який підлягає сплаті до бюджету

1	Придбання матеріальних ресурсів			Д о д а н а в а р т і с т ь	Реалізація			ПДВ, який підлягає сплаті до бюджету
	Вартість матеріальних ресурсів без ПДВ	ПДВ, сплачений постачальникам 20%	Вартість матеріальних ресурсів з ПДВ		Вартість реалізованої продукції, без ПДВ	ПДВ в ціні реалізації 20%	Вартість продукції, яка виставляється в рахунок споживачу	
2	3	4	5	6-2+5	7	8-6+7	9-7-3-5x20%	
ВИРОБНИКИ	-	-	-	100	100	20	120	20
А	100	20	120	60	160	32	192	120
Б	160	32	192	90	250	50	300	160
Г	250	50	300	100	350	70	420	200
Всього				350				70
Кінцевий споживач	350	70	420					

підприємство повинно оплатити до бюджету, визначати шляхом зменшення суми ПДВ, яка надійшла в окладі виручки від реалізації, на суму податку, сплаченого постачальникам.

Дані табл.1 свідчать, що хоча при вищевикладеному методі додана вартість безпосередньо не визначається, завдяки компенсації підприємствам авансового податку на кожній стадії руху товару, ПДВ оподатковується тільки та частина вартості, яка раніше не оподатковувалась.

Таким чином, вивчення механізму обчислення ПДВ дозволяє зробити висновок, що реально об'єктом оподаткування є додана вартість. Законодавче закріплення цього положення дозволить відобразити зв'язок об'єкта оподаткування з платниками податку (підприємствами), діяльність яких створює реальну основу для існування об'єкта оподаткування, і стягувати ПДВ тільки в тих випадках, коли додана вартість дійсно виникає, а також відобразити суть ПДВ та принципову відмінність його від інших непрямих податків.

Обороти з реалізації можна визначити в законодавстві як оподатковувані обороти. Це дозволить, з одного боку, включати ПДВ в ціну товару за ставкою у відсотках до оподатковуваного

обороту, а з другого - чітко вказати об'єкт оподаткування і погодити його з механізмом стягнення ПДВ.

Додана вартість являє собою вартість, яка додана підприємством в процесі виробництва (обігу) до вартості використаної проміжної продукції, створеної на попередніх етапах руху товару.

Оскільки ПДВ є класичним податком на споживання, об'єкт оподаткування ПДВ повинен складати різницю між виручкою від реалізації і вартістю всіх закупок підприємства, які оподатковуються ПДВ і можуть бути віднесені на витрати виробництва (обігу). Але в законодавстві України, на відміну від західних країн, цей принцип не дотримувався.

Основними недоліками механізму оподаткування ПДВ протягом дії Декрету Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість" були:

- відсутність негайного відшкодування ПДВ, сплаченого при придбанні товарно-матеріальних цінностей, внаслідок чого відбувалося відволікання обігових коштів господарюючих суб'єктів.

Термін "відшкодування ПДВ" в даному випадку розглядається не тільки як повернення з бюджету від'ємного сальдо по ПДВ, або зарахування його в рахунок майбутніх платежів, але і як можливість віднесення на зменшення розрахунків з бюджетом податку не тільки по матеріальних ресурсах для виробництва, але й товарах, призначених для продажу;

- неможливість віднесення на розрахунки з бюджетом ПДВ по основних виробничих засобах у тому звітному періоді, в якому вони були придбані, а тільки при введенні їх в експлуатацію;

- знецінення в період інфляції ПДВ, який був зарахований в рахунок майбутніх платежів, "зв'язаний" в товарних запасах і сплачений авансовими внесками.

Відсутність дійового механізму відшкодування ПДВ особливо вплинула на підприємства з тривалим виробничим циклом і сезонним характером виробництва, до яких відносяться, зокрема, сільськогосподарські.

В сільському господарстві (особливо в рослинництві) в I півріччі опостерігається перевищення ПДВ, сплаченого за придбані матеріальні ресурси над ПДВ, отриманим в складі виручки від реалізації сільськогосподарської продукції власного вироб-

ництва, що обумовлено його специфікою (табл.2).

Таблиця 2
Надходження та оплата ПДВ в сільськогосподарських підприємствах Дунаєвського району Хмельницької області (1993-1995рр.-млн.крб.;1996р.-грн.)

М і с я ц ь	Рівниця між ПДВ, отриманим в складі виручки від реалізації і сплаченим постачальникам за матеріальні ресурси							
	1993 рік	1994 рік	1995 рік			1996 рік		
			С.-г. продукція	Інша продукція	Всього	С.-г. продукція	Інша продукція	Всього
1	7	510	416	-	416	-	-	-
2	33	787	1494	-	1494	-	-	-
3	-3	-563	-2208	1387	-821	-11682	107277	95595
4	-56	-616	-202	914	712	-	-	-
5	-32	-912	-250	823	573	-	-	-
6	-28	781	2234	1422	3656	-58963	192747	133784
7	114	9169	4247	1513	5760	-	-	-
8	2381	10000	3101	2967	6068	-	-	-
9	1718	6257	-1187	890	-307	-214666	155717	-58949
10	-85	1298	-1781	4602	2821	-	-	-
11	54	-1456	-782	4399	3617	-	-	-
12	-4	3304	5458	2458	7916	-58949	51342	-7607

В останні роки збільшується кількість господарств, які мають від'ємне сальдо ПДВ і по підсумках року. Це є наслідком поглиблення платіжної кризи і диспаритету цін на сільськогосподарську і промислову продукцію. Якщо питома вага таких господарств в загальній кількості підприємств Дунаєвського району Хмельницької області в 1994 році складала лише 8 %, то в 1995, 1996 роках вона зросла відповідно до 40 %, та 60 %.

Розгляд законодавчих та нормативних актів, які стосуються питання здійснення відшкодування ПДВ сільськогосподарським підприємствам свідчить, що з початку 1993 року до II півріччя 1994 року воно не передбачалося. Відповідно зростала дебіторська заборгованість сільськогосподарських товаровиробників по розрахунках з бюджетом. У Хмельницькій області дебіторська заборгованість сільськогосподарських товаровиробників складала в 1993 році 32 млрд. крб., а в I півріччі 1994 року - 59 млрд.крб.

З червня 1994 року для сільськогосподарських підприємств неодноразово розроблялися положення щодо порядку відшкодування ПДВ. Зазначимо, що вони стосувалися відшкодування від'ємного

сальдо ПДВ лише по виробництву сільськогосподарської продукції. В дисертаційному дослідженні докладно проаналізовано механізм дії вищезгаданих положень та висвітлені причини їх неефективності.

Регулююча функція ПДВ в Україні реалізується через звільнення від оподаткування товарів, робіт, послуг. Існування широкого кола об'єктів, звільнених від оподаткування, зумовлено досить високою єдиною ставкою ПДВ. Ставка ПДВ в розмірі 20% утруднює реалізацію сільськогосподарської продукції і робить її неконкурентосдатною з імпортною, а нестабільність в переділку пільг перешкоджає їх ефективному застосуванню. Дані про питому вагу оборотів неоподатковуваних ПДВ в загальному обсязі виручки від реалізації в сільськогосподарських підприємствах України свідчать, що найбільшою вона була в 1992 році і складала 47%. В 1993 - 1996 роках питома вага пільгових оборотів була приблизно однаковою і складала відповідно 25%, 12%, 27%, 23%.

Кількість сільськогосподарських підприємств, які є платниками акцизного збору нині досить незначна. Якщо в 1993 році операції з подакцизними товарами проводило 56% господарств Дунавецького району Хмельницької області, то в 1994 році - 28%, в 1995 - 25%, а в 1996 - 11%.

Тенденція зменшення кількості підприємств-платників зумовлена, по-перше, скороченням видів товарів, по яких сільськогосподарські підприємства в основному сплачували акцизний збір. Так, у вересні 1995 року від цього податку були звільнені обороти по реалізації цукру, а з серпня 1996 року заборонено виготовлення спирту та алкогольних напоїв на давальницьких умовах всім підприємствам, в тому числі і сільськогосподарським. По-друге, внаслідок того, що розмір ставок акцизного збору в окремих випадках (наприклад, по цукру і спирту) був неоприлюднено завищеним, в доход бюджету часто вилучався не надприбуток, а весь прибуток сільськогосподарських товаровиробників від реалізації подакцизних товарів, іноді такі операції були збитковими, а тому невигідними для господарств.

У третьому розділі "Вдосконалення податкового механізму" викладено пропозиції щодо вдосконалення порядку стягнення непрямих податків з урахуванням особливостей сільського господарства. Також висвітлюються питання доцільності посилення регулюючої функції непрямих податків, вдосконалення податкової

звітності та податкового контролю.

В дисертації відзначається, що перетворення ПДВ, який існував з 1992 року до жовтня 1997 року в Україні, в класичний податок на споживання можливе тільки при переході на метод рахунків-фактур (податкового кредиту). Цей метод дозволяє господарючим суб'єктам, незалежно від видів діяльності, зменшувати суму податку, отриманого в складі виручки від реалізації на всю суму "вхідного" ПДВ, а у випадку виникнення негативного сальдо по ПДВ повертати його з бюджету.

Розрахунок ПДВ по методу рахунків-фактур можна представити в вигляді формули

$$C \times B - C \times Z - \text{ПДВ},$$

де С - ставка податку;

В - виручка від реалізації;

З - вартість закупок матеріальних ресурсів, робіт, послуг для процесу виробництва (обігу), товарів для продажу і основних виробничих фондів.

Механізм відшкодування ПДВ сільськогосподарським підприємствам повинен мати свої особливості. Зокрема, для них доцільно передбачити подекадне відшкодування ПДВ в I півріччі, оскільки в цей період підприємства зазнають найбільшого дефіциту обігових коштів.

Для створення механізму відшкодування ПДВ, забезпеченого реальними коштами, необхідно зосередити надходження від цього податку в державному бюджеті.

Запровадження єдиного механізму визначення і відшкодування ПДВ для всіх видів діяльності дозволить зменшити кількість форм податкової звітності по ПДВ. Якщо раніше сільськогосподарські підприємства заповнювали чотири декларації по ПДВ, то при новому механізмі всі показники, необхідні для обчислення податку, можна відобразити в одній декларації.

Дослідженням встановлено, що в умовах поглиблення платіжної кризи зобов'язання по оплаті ПДВ в бюджет повинні виникати в момент отримання підприємством виручки за відгружену продукцію, а право на відшкодування ПДВ - в момент проведення розрахунків з постачальниками за оприбутковані матеріальні ресурси, отримані роботи, послуги. Використання методу нарахувань, який застосовується в розвинутих країнах, можливо тільки при зупиненні кризи платежів.

Аналіз пільг, які існували в конкретні періоди в законодавстві по ПДВ, дозволяє зробити висновок, що пільги щодо продукції (робіт, послуг) власного виробництва сільськогосподарських підприємств, які реалізуються ними фізичним особам, повинні надаватися лише найбільш соціально незахищеним верствам населення. Це дозволить запобігти суттєвому скороченню доходів бюджету. Разом з тим, такі пільги рівнозначні цільовій адресній допомозі малозабезпеченим громадянам.

Пропонується також зберегти звільнення від ПДВ сільськогосподарської продукції, яка реалізується в державні ресурси і пільги щодо продукції власного виробництва сільськогосподарських підприємств і продукції її переробки, яка видається в рахунок оплати праці.

При розгляді питання вдосконалення регулюючої функції ПДВ вивчалася можливість впровадження в Україні диференційованих ставок ПДВ. На основі аналізу їх переваг і недоліків було зроблено висновок, що застосування диференційованих ставок в Україні є досить проблематичним.

Доцільніше було б зберегти єдину позитивну ставку ПДВ і доповнити її нульовою. Дещо знизити рівень ставки ПДВ можливо за допомогою зменшення пільг, а нестачу регулюючої функції ПДВ компенсувати субсидіями малозабезпеченим.

Вивчення розміру ставок акцизного збору дозволяє відзначити, що ставки цього податку потрібно встановлювати таким чином, щоб прибуток, який залишається в ціні підакцизного товару, забезпечував сільськогосподарським підприємствам таку рентабельність, яка була б достатньою для нормального їх функціонування.

Адвалорні ставки (ставки у відсотках до вартості товару) повинні ґрунтуватися не на адміністративно встановленій собівартості з фіксованою нормою рентабельності, а на поточній середній ринковій ціні на підакцизну продукцію. Оскільки еластичність попиту по ціні на підакцизні товари є досить високою, такий метод визначення ставок акцизного збору дозволить оперативно реагувати на зміни на ринку. В період припинення інфляції для товарів, які можна стандартизувати за якісними та ціновими ознаками, доцільно ширше використовувати специфічні ставки (в твердих сумах з одиниці товару).

Аналіз строків оплати акцизного збору по продукції, яка

виготовлена з давальницької сировини сільськогосподарських підприємств, свідчить, що оплата акцизного збору при отриманні готової продукції є обтяжливою для сільськогосподарських товаровиробників, оскільки вони не мають коштів для оплати цього податку авансом. Тому було б доцільно відновити для них попередній порядок стягнення цього податку по факту надходження виручки від реалізації.

Непрямі податки в сфері зовнішньоекономічної діяльності повинні справлятися за принципом звільнення від ПДВ і акцизного збору експорту товарів, незалежно від форми розрахунку за них і оподаткування імпорту.

Пільги по ПДВ при експорті повинні надаватися у формі нульової ставки, а для вилучення надприбутків, які отримують підприємства при експорті підакцизних товарів, використовувати мито.

Пільги по імпорту доцільно поширити тільки на продукцію і

Таблиця 3
Розмір і рівень фінансових санкцій по непрямим податках
в сільськогосподарських підприємствах
Дунаєвецького району Хмельницької області
(1993-1995рр.-тис.крб.; 1996р.-грн.)

ПОКАЗНИКИ	Р О К И			
	1993	1994	1995	1996
ПДВ: сума податку	3072	36207	445095	6154
2 кратний штраф	6144	72414	890190	12308
50% штраф	303	*	*	*
пеня	1933	152045	3239877	30195
індексація	*	171079	948628	*
ПДВ донараховано-всього	11452	431745	5521790	48657
в тому числі фінансові санкції	8380	395538	5076695	42503
Акцизний збір:				
сума податку	32	-	78327	24950
2 кратний штраф	64	-	156654	49900
50% штраф	16	*	*	*
пеня	11	-	409729	22670
індексація	*	-	843561	*
Акцизний збір донараховано-всього	123	-	1488271	97520
в тому числі фінансові санкції	91	-	1409944	72570
Балансовий прибуток (збиток) перевірених підприємств - всього	47335000	152748000	61200000	-1820000
Питома вага фінансових санкцій в балансовому прибутку-всього	0.0179	0.26	10	-
в тому числі: по ПДВ,%	0.0177	0.26	8	-
по акцизному збору,%	0.0002	-	2	-

сировину критичного імпорту при умові придбання їх для виробничих потреб товаровиробниками, а також посередниками (прямими постачальниками). Для сільськогосподарських товаровиробників особливо важливим є встановлення пільг на імпорт нафтопродуктів.

Одним з проявів фіскальної спрямованості податкової системи є високий розмір фінансових санкцій, які застосовуються до підприємств за порушення податкового законодавства (табл.3). З метою удосконалення податкового контролю необхідно передбачити різні заходи покарання за навмисні і ненавмисні порушення, а також диференціювати санкції залежно від сум несплаченого в бюджет податку.

Заходи попередження ненавмисних порушень податкового законодавства повинні включати встановлення чітких правил по скасуванню і введенню положень, що регламентують сплату податків, а також забезпечення угодовності в змісті законодавчих, нормативних документів і положень бухгалтерського обліку.

ВИСНОВКИ

1. Система непрямого оподаткування, яка діяла в Україні протягом майже шести років, не в повній мірі враховувала специфіку сільськогосподарського виробництва. Крім того, їй був притаманний і ряд недоліків загального характеру, які справили негативний вплив на економіку всіх підприємств, в тому числі і сільськогосподарських. Тому викладені в дисертації напрями вдосконалення механізму непрямого оподаткування включають як вирішення проблем функціонування цього механізму в цілому, так і розробку в його рамках окремих рекомендацій, які враховують особливості підприємств аграрної сфери.

2. Механізм справляння ПДВ, який був викладений в Декреті Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість", призводив до відволікання обігових коштів господарюючих суб'єктів, особливо підприємств з тривалим виробничим циклом, до яких відносяться і сільськогосподарські. Перетворення українського варіанта цього податку в класичний податок на споживання можливо лише при переході на метод рахунків-фактур, який використовують усі розвинуті країни.

3. Застосування диференційованих ставок ПДВ в Україні є досить проблематичним. Доцільним було б збереження єдиної по-

зитивної ставки цього податку і доповнення її нульовою.

Що знизити рівень ставки ПДВ можливо за допомогою зменшення пільг, а нестачу регулюючої функції ПДВ компенсувати субсидіями малогабезпеченим.

Потрібно зберегти пільги на сільськогосподарську продукцію власного виробництва сільськогосподарських підприємств і продукцію її переробки, яка видається ними в рахунок оплати праці, а також на продукцію, що реалізується в державні ресурси. Звільнення від оподаткування продукції, яку сільськогосподарські підприємства реалізують фізичним особам, повинно розповсюджуватись лише на найбільш соціально незахищені верстви населення.

4. Акцизний збір по продукції, яка виготовлена з давальницької сировини сільськогосподарських товаровиробників, повинен справлятися не в день отримання підприємствами готової продукції, а по факту надходження виручки від реалізації.

5. Непрямі податки в сфері зовнішньоекономічної діяльності повинні справлятися за принципом встановлення нульової ставки по ПДВ і звільнення від акцизного збору експорту товарів та оподаткування імпорту.

Пільги по імпорту доцільно розповсюджувати тільки на продукцію і сировину критичного імпорту при умові придбання їх для виробничих потреб безпосередньо товаровиробниками і посередниками (прямими постачальниками).

6. Основними напрямками вдосконалення податкового контролю є перегляд системи фінансових санкцій та запровадження заходів попередження ненавмисних порушень податкового законодавства.

СПИСОК РОБІТ, ОПУБЛІКОВАНИХ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Слободян В.Д., Синчак В.П., Чикивчук І.М. Обчислення і оплата податку на добавлену вартість у сільськогосподарських підприємствах// Економіка АПК. - 1995.- №2. - С.43-46. - в т.ч. автора - С.43-44.

2. Синчак В.П., Чикивчук І.М. Оподаткування селянських (фермерських) господарств// Економіка АПК.- 1996.-№5.-С.27-32. - в т.ч. автора - С.30-32.

3. Чикивчук І.М. Реформування податку на добавлену вартість// Економіка АПК.- 1996.- №9.-С.55-58.

4. Чикивчук І.М. Механізм непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств// Збір. наук. праць співробітників ін-ту// К-ПСХІ-Чернівці.: Прут, 1996. -С.305-306.

Панасейко І.М. Механізм непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.04.01 - фінанси, грошовий обіг і кредит. - Інститут аграрної економіки УААН, Київ, 1997.

Дисертаційна робота присвячена питанням наукової оцінки механізму непрямого оподаткування в аграрному секторі економіки, обґрунтуванню і розробці рекомендацій щодо його вдосконалення. В роботі дається характеристика податку на додану вартість і акцизного збору. Розглядаються об'єкти оподаткування, податкові ставки і пільги, порядок стягнення податків, питання податкового контролю.

Реалізація пропозицій, які містяться в дисертації, сприятиме залобіганню вилучення обігових коштів господарюючих суб'єктів, підвищенню конкурентоздатності сільськогосподарської продукції на внутрішньому та зовнішньому ринку, покращенню соціального захисту населення, яке в кінцевому підсумку несе тягар непрямих податків як податків на споживання.

Ключові слова: механізм оподаткування, непрямі податки, об'єкт оподаткування, податкові ставки, пільги, податковий контроль.

Панасейко І.Н. Механизм косвенного налогообложения сельскохозяйственных предприятий. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.04.01. - финансы, денежное обращение и кредит. - Институт аграрной экономики УААН, Киев, 1997.

Диссертационная работа посвящена вопросам научной оценки механизма косвенного налогообложения в аграрном секторе экономики, обоснованию и разработке рекомендаций по его совершенствованию. В диссертации дается характеристика налога на добавленную стоимость и акцизного сбора. Рассматриваются объекты налогообложения, налоговые ставки и льготы, порядок взимания налогов, вопросы налогового контроля.

Реализация предложений, содержащихся в диссертации, будет способствовать предотвращению изъятия оборотных средств хозяйствующих субъектов, повышению конкурентоспособности сельскохозяйственной продукции на внутреннем и внешнем рынке, улучшению социальной защиты населения, которое в конечном итоге несет бремя косвенных налогов как налогов на потребление.

Ключевые слова: механизм налогообложения, косвенные налоги, объект налогообложения, налоговые ставки, льготы, налоговый контроль.

Fanaseyko I.M. - Mechanism of indirect taxation of farm enterprises. - Manuscript.

The thesis for competition a candidate's degree in economics on speciality 08.04.01 - finance, money circulation and credit. - The Institute of Agrarian Economics, the Ukrainian Academy of Agricultural Sciences, Kyiv, 1997.

The given thesis is dedicated to the problems of research estimate of indirect taxation mechanism in agrarian sector of economics, basis and elaboration of some recommendations and its improvement. In the research the characteristics of value - added tax and excise is given.

The objects of taxation, tax rates and privileges, the order of collection taxes and the problems in tax control are considered here.

Realization of suggestions containing in the thesis promotes averting the redemption of means in turnover of economic units, raising the competitiveness of farm produce in inland and foreign markets, improving the social protection of population that in the end carries the burden of indirect taxes as consumption taxes.

Key words: taxation mechanism, indirect taxes, objekt of taxation, tax rates, privileges, tax control.

Підписано до друку 29.10.97р. Формат 60х90/16.
Ум. друк. арк.1.0, Обл.-вид. арк. 0,8.
Наклад 100. Зам. 289.

Відділ оперативної поліграфії
Центру Міжнародної освіти
227-12-75, 227-37-86

435761

AB 38901