

УДК 336.226:631

Малініна Н.М.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

У статті викладено концептуальні засади побудови системи прямого оподаткування товаровиробників галузі сільського господарства з застосуванням диференційованого підходу. Відповідно до визначених критеріїв, суб'єктний склад платників податків розділено на п'ять категорій, для кожної з яких сформовано відповідний механізм прямого оподаткування.

Ключові слова: *прямі податки, сільськогосподарські товаровиробники, критерії диференціації, спрощена система оподаткування, комплексний сільськогосподарський податок.*

Постановка проблеми. В умовах трансформаційних перетворень в галузі АПК, серед питань, що потребують наукового обґрунтування, особливого значення набувають питання формування механізму прямого оподаткування. Діючий спеціальний податковий режим – фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) не враховує тенденцій розвитку економічних процесів в галузі та не виконує основних функцій податків – фіскальної та регулюючої, тому на сучасному етапі реструктуризації податкових відносин постає необхідність у формуванні оптимальної за структурою та змістом системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вивченню проблем та визначенню напрямів удосконалення системи прямого оподаткування в галузі сільського господарства присвячено праці П.М. Боровика, Б.С. Гузара, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Т.О. Осташко, Н.С. Прокопенко, Н.В. Сеперович, В.П. Синчака, Л.В. Синявської, Л.Д. Тулуша та інших провідних вітчизняних науковців. Однак єдиної позиції, щодо визначення концепції реформування системи прямого, і в першу чергу, прибуткового оподаткування не сформовано. Окремі вчені наполягають на необхідності продовження дії ФСП, аргументуючи свою позицію невисокими показниками рентабельності окремих галузей сільського господарства, низьким рівнем забезпеченості основними засобами, високою ризикованістю виробництва. Але більшість науковців та членів Уряду відзначають недоцільність використання ФСП на сучасному етапі розвитку економіки галузі, внаслідок відсутності адекватного відображення у податковому механізмі зростаючого податкового потенціалу та значної диференціації доходів суб'єктів господарювання, а також наявності численних методологічних недоліків у механізмах формування ФСП. Поряд з цим, залишається дискусійним питання, щодо кількості каналів вилучення доходу, тобто складу та видів податків, що сформуують систему прямого оподаткування після скасування ФСП. Таким чином, визнання необхідності скасування ФСП та відсутність визначеної концепції реформування системи прямого

оподаткування сільськогосподарських товаровиробників зумовлює важливість та актуальність даного дослідження.

Мета статті. Метою статті є обґрунтування теоретико–методологічних засад формування системи прямого, і в першу чергу, прибуткового оподаткування товаровиробників галузі сільського господарства з застосуванням диференційованого підходу, що передбачає виділення із загальної сукупності товаровиробників окремих категорій, за встановленими критеріями, та визначення для кожної категорії засад побудови, інструментарію та механізмів прямого оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Необхідність продовження трансформаційних процесів в аграрному секторі економіки України вимагає вирішення питань оптимізації системи прямого оподаткування. Принциповою вихідною умовою побудови ефективної системи прямого оподаткування є два положення: перше – вона повинна максимально враховувати специфіку та тенденції розвитку аграрного виробництва; друге – бути складовою загальнодержавної системи оподаткування і відповідати її принципам.

Діючий спеціальний режим прямого оподаткування – ФСП – порушує принципи соціальної справедливості (встановлення податків і зборів відповідно до платоспроможності платників податків) та нейтральності в оподаткуванні, відповідно до якого встановлення податків і зборів не повинно впливати на конкурентоздатність платника податків [1].

Це відбувається внаслідок застосування уніфікованого підходу в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників. Поряд з цим, суб'єктний склад товаровиробників неоднорідний щодо ефективності діяльності, рівня диверсифікації виробництва, площ сільськогосподарських угідь у користуванні, напряду спеціалізації, рівня товарності, організаційно-правової форми та форми власності, фінансового стану, тощо.

З позиції побудови оптимальної системи прибуткового оподаткування, найбільш важливими є показники ефективності діяльності, до яких відносяться обсяг валової продукції сільського господарства, прибуток, рівень рентабельності.

За результатами аналізу діяльності сільськогосподарських товаровиробників у Вінницькій області з'ясовано, що в розрізі суб'єктного складу означені показники суттєво диференційовані. Так, у 2010 році обсяг валової продукції середньостатистичного сільгосппідприємства становив близько 2 млн. грн, що у розрахунку на 1 га сільгоспугідь складало 2,44 тис. грн. Показники ефективності діяльності ФГ є набагато нижчими – на 1 га сільгоспугідь у 2010 році фермери виробили продукції на 1,72 тис. грн., що в 1,5 разів менше, ніж аналогічний показник по сільгосппідприємствам. Обсяг валової продукції середньостатистичного ФГ становив 250 тис. грн, що у 8 разів менше, ніж по підприємствах. На одне ФГ прибуток від реалізації сільгосппродукції дорівнює 170 тис. грн. при рівні рентабельності сільськогосподарської діяльності – 18,7 %. Найефективнішою, у розрахунку на 1 га угідь виявилась діяльність господарств населення (5,75 тис. грн.).

Науковцями ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААНУ доведено, що одним із визначальних чинників, що впливає на розмір прибутку та рівень рентабельності є площа сільськогосподарських угідь. Ситуацію по Вінницькій області відображено в табл. 1.

Таблиця 1

Залежність розміру прибутку та рівня рентабельності від площі сільськогосподарських угідь за 2010 рік*

Групування за площею сільськогосподарських угідь, га	К-ість с/г підприємств, од.	Припадає с/г угідь на 1 підприємство, га	К-ість ФГ, од	Припадає с/г угідь на 1 ФГ, га	Прибуток від с/г діяльності на 1 га угідь, тис. грн.	Рівень рентабельності, %
-	221	-	38	-	-	15,5
До 50	318	27	889	15	39,86	10,3
50,01–100,00	65	86	178	72	57,37	41,6
100,01–250,00	128	191	114	230	2,46	14,8
250,01–500,00	79	368	96	370	0,41	10,0
500,01–1000,00	125	730	41	722	0,5	20,2
1000,01–1500,00	83	1235	23	1190	0,62	25,9
1500,01–2000,00	121	1746	9	1730	1,1	38,2
2000,01–3000,00	84	2357	6	2765	0,58	21,1
Більше 3000,00	65	3629 та >	5	3280	0,56	20,7

Джерело: складено за даними Головного управління статистики у Вінницькій області та [2].

З таблиці видно, що 64% ФГ Вінницької області мають площі менше 50 га. Рентабельність сільськогосподарської діяльності у них є однією з найнижчих, і становить 10,3%. В складі сільськогосподарських підприємств лише 25% мають аналогічну рентабельність, а у 52% підприємств рентабельність перевищує 20%. За результатами досліджень академіка В.Я. Месель-Веселяка найвища ефективність діяльності багатогалузевих господарств досягається при наявності 1500–2000 га землі в обробітку та невеликих (від 50 – 100 га) господарств тваринницького спрямування [2, с. 20].

Таким чином, суттєва диференціація показників ефективності діяльності в розрізі суб'єктного складу вимагає застосування диференційованого підходу до побудови механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Проводити диференціацію суб'єктів податкових відносин галузі АПК

пропонуємо за критеріями, обґрунтування яких наведено у попередніх дослідженнях: правова форма; виробнича спеціалізація; площа сільськогосподарських угідь в користуванні; обсяг валового доходу; рівень товарності; частка від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки у загальній сумі валового доходу; кількість працюючих; обсяг доходу на 1 члена господарства (визначається через коефіцієнт ресурсозброєності) [3, с. 127].

Відповідно до критеріїв диференціації, в межах суб'єктного складу товаровиробників галузі сільського господарства пропонуємо виділити п'ять категорій (груп) платників податків, для кожної з яких буде визначено податковий інструментарій.

За першим критерієм – правовою формою – всі сільськогосподарські товаровиробники поділяються на юридичних (з 1–3 групи) та фізичних (4–5 групи) осіб. Поглиблення диференціації для юридичних та фізичних осіб здійснюється за визначеними критеріями (рис. 1, 3).

До першої групи відносяться сільськогосподарські товаровиробники – юридичні особи, діяльність яких базується на отриманні доходу від реалізації продукції тваринництва, птахівництва та підприємства галузі рослинництва – тепличні комбінати, оскільки їх діяльність характеризується високими показниками оборотності, що дозволяє отримувати високий рівень доходів, внаслідок відсутності залежності від сезонності виробництва та якості угідь. До цієї групи також відносяться «класичні» сільськогосподарські підприємства та підприємства змішаного типу, у яких частка від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки у загальній сумі валового доходу складає менше 50 % та площа угідь, що залучена до товарного виробництва (у тому числі на умовах оренди) перевищує 500 га.

Для товаровиробників, що підпадають під критерії віднесення до першої групи пропонуємо застосовувати багатоканальну систему оподаткування – сплату податку на прибуток, земельного податку та інших податків, що передбачені Податковим Кодексом України.

Проведений аналіз результатів діяльності сільськогосподарських підприємств та їх інтегрованих структур (агрохолдингів), виявив, що більше 85 % підприємств є прибутковими, що свідчить про можливість залучення до оподаткування прибутку. Однак механізм побудови податку на прибуток повинен враховувати специфіку галузі сільського господарства.

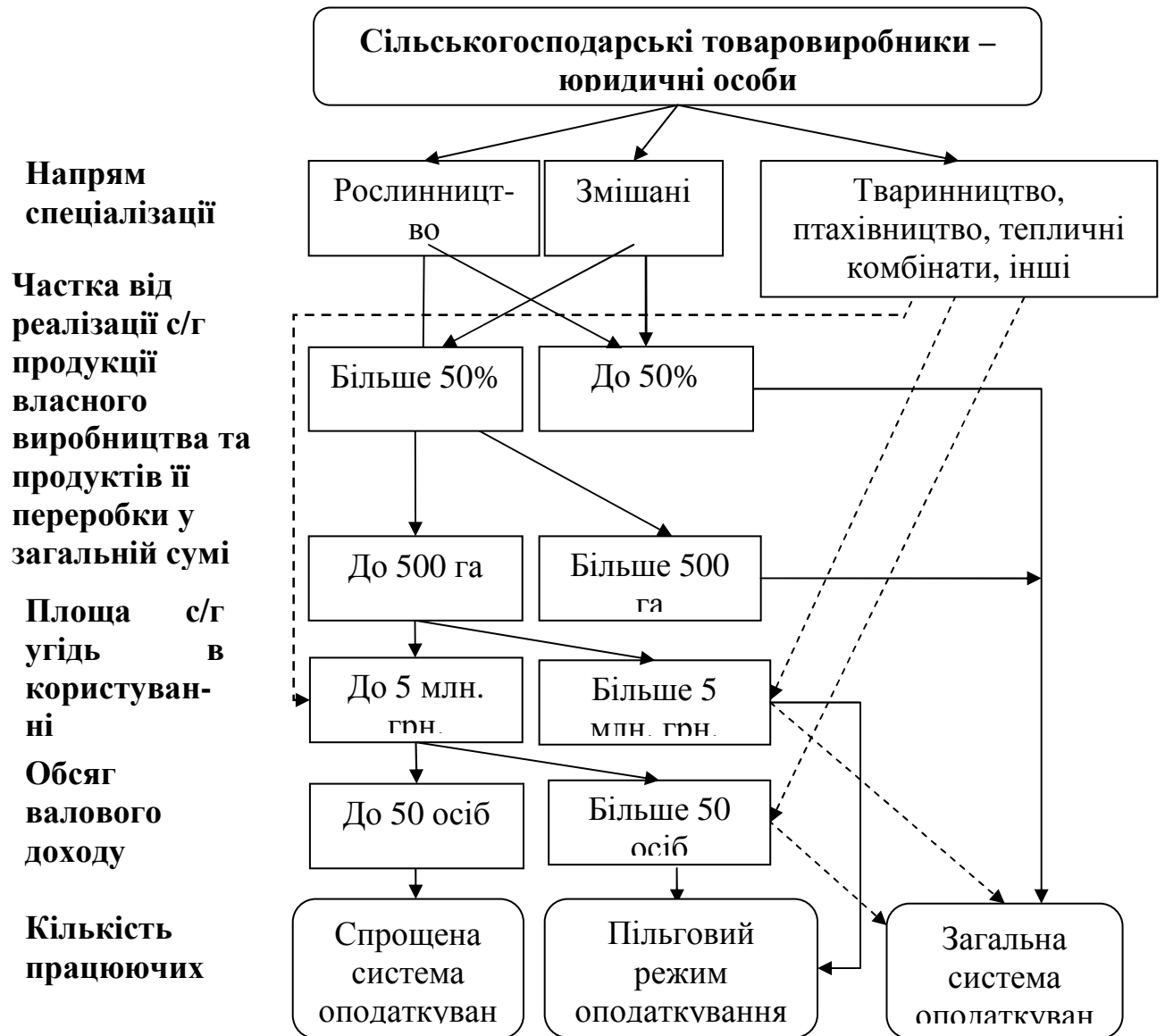


Рис. 1. Диференціація сільськогосподарських товаровиробників – юридичних осіб для цілей оподаткування

Джерело: побудовано автором.

В аграрному секторі основною функцією податку на прибуток повинна бути регулююча, а не фіскальна. Тому механізм означеного податку повинен бути побудований таким чином, щоб врівноважити інтереси як платників, так і держави.

Високий рівень податкового навантаження впливає на зацікавленість виробників у збільшенні обсягів доходів і ефективність роботи. Тому сьогодні постає питання мотивації виробників за допомогою податкових механізмів, яка може бути здійснена шляхом застосування прогресивності в оподаткуванні.

Серед дослідників питань побудови механізму прямого оподаткування в аграрному секторі, існують пропозиції застосування регресивної шкали оподаткування прибутку та оподаткування прибутку за пониженими ставками [4, с. 55]. Ми підтримуємо цю позицію, і вважаємо, що регресивність в оподаткуванні прибутку сприятиме поживленню підприємницької активності, більш ефективному використанню наявних ресурсів, активізації інвестиційної

діяльності, застосуванню інноваційних технологій та зменшенню приховування доходів, що безперечно призведе до економічного зміцнення і стабілізації фінансових показників діяльності сільськогосподарських підприємств.

Продовжуючи напрацювання сучасних науковців, пропонуємо побудувати механізм податку на прибуток наступним чином:

1. Передбачити неоподаткований мінімум у розмірі 10% отриманого прибутку. Ці кошти будуть акумулюватись на спецрахунку підприємств і можуть бути спрямовані на купівлю земель. За умови запровадження ринку земель, це дозволить вирішити питання знаходження грошових коштів, які на сьогодні відсутні у більшості підприємств та фермерів.

2. Податок на прибуток сплачується за підсумками року, але необхідно запровадити індексацію валових витрат, понесених впродовж звітного року відповідно до індексів інфляції.

3. Взаємоузгодити прибуткове і земельне оподаткування, шляхом зменшення нарахованої суми податку на прибуток на суму податку на землю, що використовується у сільськогосподарському виробничому обороті. При цьому необхідно передбачити різноспрямованість сум означених податків: податок на прибуток залишається загальнодержавним, а податок на землю повинен спрямовуватись до бюджетів місцевих муніципалітетів.

4. Застосовувати регресивну шкалу оподаткування податком на прибуток. (табл. 2).

Реалізація наданих пропозицій стимулюватиме сільськогосподарських товаровиробників до застосування ефективних методів ведення діяльності, внаслідок зменшення податкового навантаження зі збільшенням показників прибутковості та сприятиме легалізації доходів, що в цілому покращить результативні економічні та фінансові показники діяльності галузі сільського господарства. Поряд з цим, підприємства галузі збережуть свій особливий статус внаслідок запровадження неоподаткованого мінімуму та регресивної шкали оподаткування податком на прибуток.

Таблиця 2

Регресивна модель оподаткування прибутку агроформувань

Сума оподаткованого прибутку, тис. грн.	Неоподаткований мінімум (10%), тис. грн.	Податкова ставка, %	Розмір податку на прибуток, тис. грн.	Податкове навантаження, %
0 – 200	0 – 20	16	0 – 28,8	14,4
200 – 400	20 – 40	15,8	28,5 – 56,9	14,2
400 – 600	40 – 60	15,6	56,2 – 84,2	14,0
600 – 800	60 – 80	15,4	83,2 – 110,9	13,9
800 – 1000	80 – 100	15,2	109,5 – 136,8	13,7
1000 – 1200	100 – 120	15,0	135,0 – 162,0	13,5
1200 – 1400	120 – 140	14,8	159,8 – 186,5	13,3
1400 – 1600	140 – 160	14,6	184,0 – 210,2	13,1
1600 – 1800	160 – 180	14,4	207,4 – 233,3	13,0

1800 – 2000	180 – 200	14,2	230,0 – 255,6	12,8
Більше 2000	200 – ...	14,0	252 – ...	12,6
...

Джерело: складено автором.

До другої групи відносяться підприємства рослинницького та змішаного напрямів спеціалізації, які відповідають критерію 50% та площа сільськогосподарських угідь у яких складає до 500 га. Для означеної групи товаровиробників можливі кілька варіантів побудови системи прямого оподаткування (рис.2).

1. Одноканальна система прямого оподаткування, що передбачає сплату земельного податку. При цьому оподаткування прибутку не здійснюється.

2. Двоканальна система оподаткування, що передбачає сплату земельного податку та податку на прибуток. При цьому, для прибуткового оподаткування необхідно передбачити пільгові умови – ведення спрощеної системи бухгалтерського та податкового обліку та понижену ставку (0,5 від загальноприйнятої, що становитиме 8%).

3. Запровадження спрощеного режиму оподаткування доходів – комплексного сільськогосподарського податку.

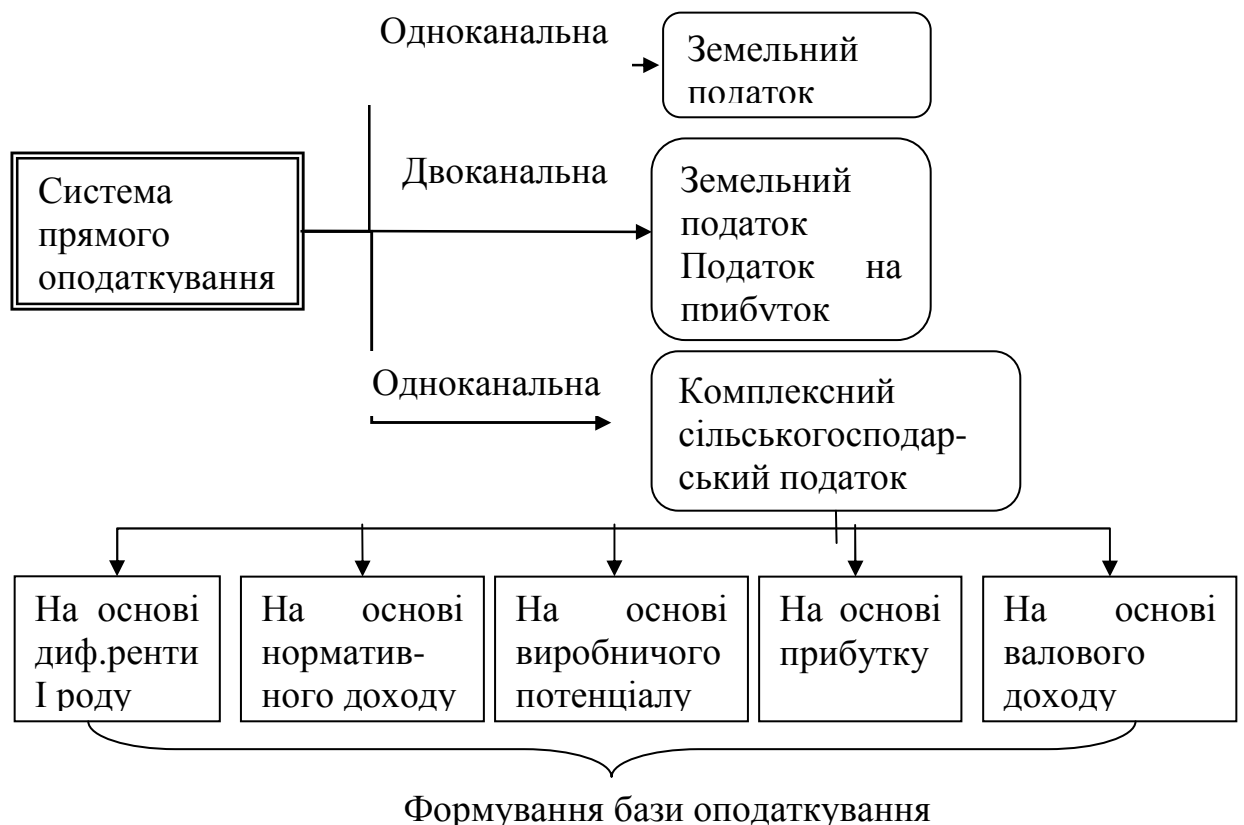


Рис. 2. Варіанти побудови системи прямого оподаткування для другої категорії сільгосптоваровиробників

Джерело: побудовано автором.

Проведене дослідження досвіду зарубіжних країн та вивчення пропозицій вітчизняних науковців щодо визначення бази комплексного сільськогосподарського податку, дозволяє виділити наступні підходи:

а) формування бази оподаткування на основі диференціальної ренти I роду (С.В. Балко, П.А. Хриєнко, С.В. Климчук та ін.). Означений підхід побудований на розмежуванні диференціальної ренти I роду на чотири складові, які утворюються: 1 А – за рахунок кращої родючості, 1 Б – за рахунок логістичних характеристик земельної ділянки, 1 В – за рахунок географічного розташування і рельєфу території, 1 Г – в залежності від виду сільськогосподарської культури. Податок побудований на засадах земельного оподаткування;

б) формування бази оподаткування на основі нормативного доходу (Л.Д. Тулуш, П.М. Боровик, О.О. Марусік та ін.), який складається з суми рентного доходу та нормативного прибутку. Таким чином, комплексний податок будується на прибутково-майнових засадах;

в) формування бази оподаткування на основі площ угідь, співставних за виробничим потенціалом (В. Кузьменко, І. Кожевнікова, Є. Семенець, Є. Опря).

Модель розрахунку виробничого потенціалу на 100 га сільськогосподарських угідь має форму кореляційної залежності виробничого потенціалу господарства від сукупності чинників, до складу яких віднесено вартість основних виробничих фондів та матеріальних оборотних засобів, середньорічна чисельність працюючих, кадастрова вартість сільгоспугідь по господарству. В подальшому розраховується індекс співставної площі господарства до середньорайонного значення, потім – до середньообласного значення. Отримане значення індекса множиться на фактичну площу господарства, в результаті чого отримуємо фактичну площу сільськогосподарських угідь, співставну за виробничим потенціалом. Дана величина може слугувати базою оподаткування при застосуванні спеціального режиму прямого оподаткування;

г) формування бази оподаткування на основі прибутку, який визначається як різниця між валовими доходами і витратами. Означена методика використовується в Росії при визначенні бази оподаткування ЄСП, що застосовується для вилучення доходів селянських (фермерських) господарств. Ставка податку становить 6% від бази оподаткування;

д) формування бази оподаткування на основі валового доходу (виручки) застосовується в більшості Західних країн. Так в Канаді дрібні товаровиробники (СПД і фермери) сплачують 5–17% річного доходу; в Польщі дрібні товаровиробники, діяльність яких характеризується високою доходністю, сплачують 19–40% річного доходу; в Білорусі об'єктом оподаткування є валовий дохід, ставка – 2%.

На нашу думку, застосування комплексного податку є тимчасовим заходом надання пільг товаровиробникам галузі, незалежно від того, на яких засадах він побудований. І оскільки ФСП функціонує вже тринадцять років і повністю виконав покладені на нього функції, вважаємо що настав час для переходу до оподаткування не тільки земельного, а і прибуткового.

Дослідження ретроспективних аспектів розвитку системи прямого оподаткування та досвід зарубіжних країн, переконливо свідчать, що на зміну реальному оподаткуванню завжди приходять прибуткове [5, с. 61–65]. Окрім того, кожний з видів податків (земельний, прибутковий) виконує відповідні функції, дія яких в результаті застосування комплексного податку частково нівелюється в залежності від засад його побудови. Тому вважаємо, що найбільш оптимальним варіантом формування системи прямого оподаткування є двоканальна система, в межах якої вилучення доходів здійснюється через механізми земельного податку та податку на прибуток.

Внаслідок того, що до другої групи, відповідно до критеріїв диференціації, відносяться середні та дрібні типи «класичних» сільгоспдприємств та значна частина фермерських господарств (по Вінницькій області – 93%), вважаємо, що оподаткування прибутку повинно здійснюватись за пільговою ставкою, яка встановлюється на рівні 8%, що складає половину від загальноприйнятої по галузі. При цьому оподаткований прибуток зменшується на суму земельного податку, який сплачується на загальних засадах.

Виділення третьої групи обумовлюється наявністю у складі юридичних осіб значної кількості дрібних товаровиробників, основною діяльністю яких є надання послуг в галузі сільського господарства чи товарне виробництво сільськогосподарської продукції. Як правило, площа сільгоспугідь у користуванні означеної групи товаровиробників є незначною чи взагалі відсутньою. При цьому означене коло суб'єктів діяльності виконує соціальну функцію – забезпечує зайнятість сільського населення, що безумовно зменшує рівень безробіття у сільській місцевості та підвищує рівень доходів селян.

До цієї групи пропонуємо відносити СПД незалежно від напряму спеціалізації при дотриманні критерію обсягу валового доходу (до 5 млн. грн.) та обмеження кількості працюючих (до 50 осіб). Означену групу вважаємо за доцільне оподатковувати в межах існуючого спрощеного режиму оподаткування – єдиного податку, механізм якого передбачений ПКУ (з 01.01.2012 р.). Додатково зазначимо, що цей розділ є «наймолодшим» розділом Кодексу, і багато практичних питань функціонування спрощеної системи оподаткування потребують уточнення і роз'яснень, проте одним з позитивних моментів є зняття обмежень щодо роботи з платниками єдиного податку для платників податку на прибуток.

Виділення четвертої та п'ятої груп платників податків у складі сільськогосподарських товаровиробників обумовлене здійсненням діяльності і отриманням доходу великою кількістю дрібних товаровиробників – фізичних осіб, зайнятих у сільськогосподарському виробництві (рис. 3). За даними Держкомстату, більша частина валової продукції сільського господарства, а по окремим видам – до 90%, виробляється саме фізичними особами. Проте, означене коло суб'єктів «випадає» з податкового поля внаслідок відсутності у ПКУ механізмів оподаткування доходів – сільськогосподарським товаровиробником вважається виключно юридична особа [1, п. 14.1.235]. Тому визначення суб'єктного складу фізичних осіб, зайнятих у

сільськогосподарському виробництві та розробка механізмів їх оподаткування є вкрай важливою та актуальною задачею. Найбільш поширеною формою господарювання фізичних осіб в галузі є особисті селянські господарства (ОСГ). Вони були і залишаються особливим суб'єктом податкових відносин внаслідок застосування специфічних механізмів оподаткування доходів – ПДФО (за умови перевищення площі сільгоспугідь 2 га) та плати за землю. Водночас, розміри земельних ділянок окремих ОСГ дорівнюють, а в окремих випадках перевищують площі фермерських господарств, що свідчить про товарне спрямування їх діяльності. Виробництво сільськогосподарської продукції у таких господарствах здійснюється переважно для отримання прибутку, а не для задоволення власних потреб, що вимагає диференціації всієї сукупності ОСГ для цілей оподаткування, розробки механізму оподаткування доходів та встановлення граничних показників, по досягненню яких ОСГ повинно перейти до статусу фермерського.

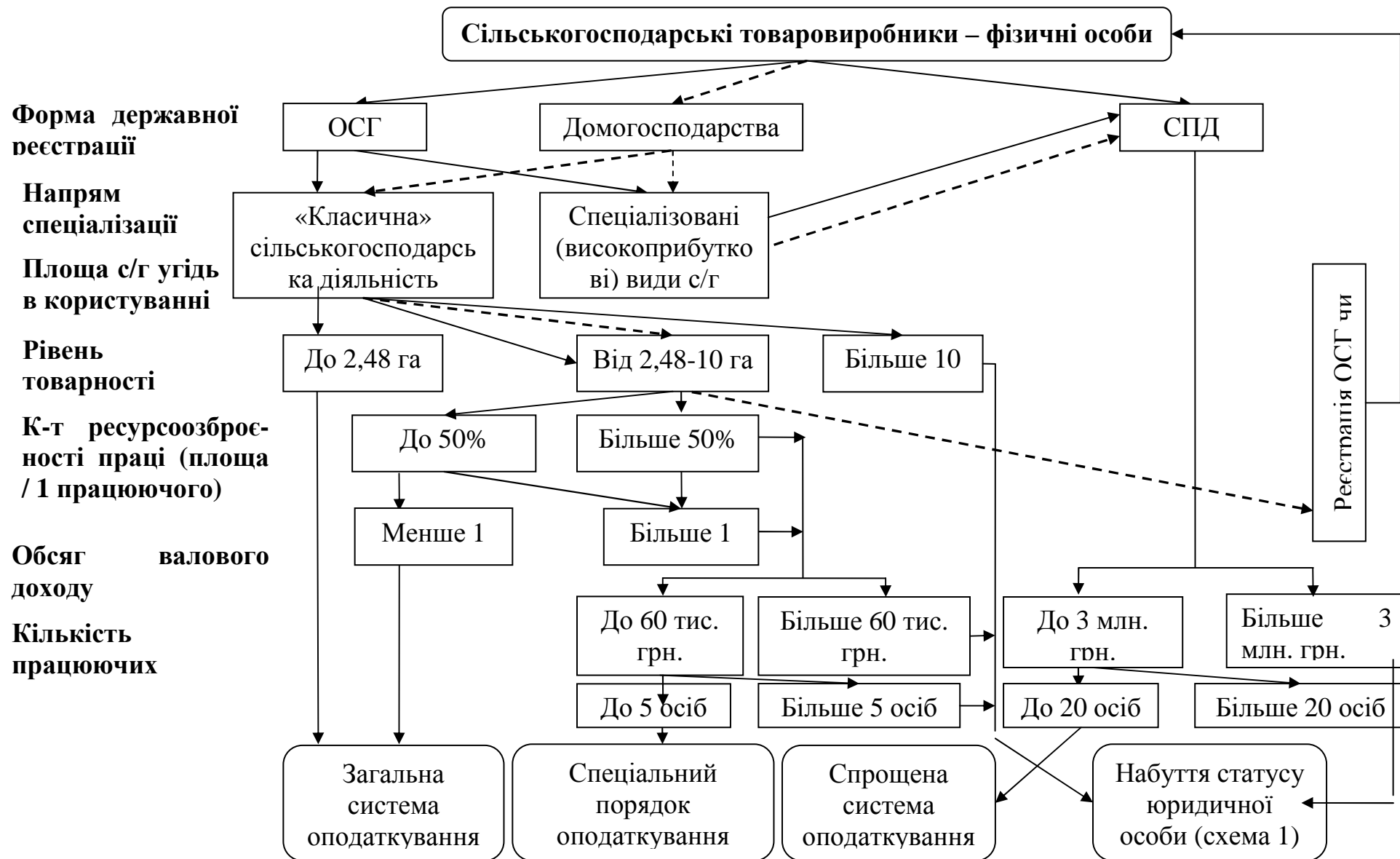


Рис. 3. Диференціація сільськогосподарських товаровиробників – фізичних осіб для цілей оподаткування
Джерело: побудовано автором.

Наступною формою господарювання є фізичні особи, що зареєстровані суб'єктами підприємницької діяльності (СПД), видами господарської діяльності яких визначено діяльність у галузі сільського господарства (секція А, код 01) [6]. Для них ПКУ передбачена спрощена система оподаткування - єдиний податок. При цьому сільгосптоваровиробники – фізичні особи можуть обрати для себе механізм оподаткування, визначившись з групою платників податків. Відповідно до критеріїв вибору групи (їх існує 3) сільгосптоваровиробники – фізичні особи можуть обрати другу або третю групу, в результаті чого сплачувати чи фіксований щомісячний платіж (2–20 % від мінімальної зарплати) чи визначати обсяг валового доходу і сплачувати єдиний податок за ставкою 3 % (за умови сплати ПДВ) чи 5 %.

Також складі фізичних осіб, що отримують доходи від сільськогосподарської діяльності є фізичні особи, що не мають статусу ні ОСГ ні СПД (домогосподарства). На сьогодні, вони самостійно зазначають суму отриманого доходу у податковій декларації, відповідно до чого і відбувається нарахування та сплата ПДФО. Принагідно зазначимо, що перевірити достовірність даних, вказаних у декларації неможливо (за виключенням ПДФО що вираховується у джерела), тому цифри є досить умовними.

На нашу думку, для означеної категорії фізичних осіб необхідно визначити критерії, по досягненню яких передбачити реєстрацію чи ОСГ чи СПД, якщо доходи, отримані від сільськогосподарської діяльності є основним чи єдиним джерелом доходів. Такими критеріями можуть бути напрям спеціалізації та площа сільгоспугідь у користуванні. Якщо фізична особа має у користуванні площу сільськогосподарських угідь, що перевищує 2,48 га чи отримує доходи від високоприбуткових видів сільськогосподарської діяльності вона повинна обов'язково змінити форму реєстрації.

Таким чином, у складі фізичних осіб, що отримують доходи від здійснення сільськогосподарської діяльності нами виділено три категорії – ОСГ, СПД та домогосподарства. При цьому у ПКУ чітко розроблений механізм оподаткування доходів тільки для СПД – єдиний податок. Механізм оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності домогосподарств є досить умовним, оскільки перевірити достовірність податкових декларацій неможливо, а для ОСГ, більша частина яких поступово перейшла до товарного виробництва сільськогосподарської продукції – взагалі відсутній.

На нашу думку, фізичних осіб, які займаються товарним виробництвом сільськогосподарської продукції, високоприбутковими видами сільськогосподарської діяльності та наданням послуг доцільно залучити до оподаткування доходів, чим і обумовлено виділення четвертої групи платників податків. До цієї групи пропонуємо відносити ОСГ і СПД, діяльність яких відповідає встановленим критеріям диференціації (рис. 3).

На державному рівні не одноразово піднімалось питання залучення ОСГ до оподаткування доходів. У результаті був розроблений законопроект «Про єдиний податок для членів особистого селянського господарства» [7]. Проте подальшого розвитку означений законопроект не отримав внаслідок невідпрацьованості податкового механізму. Наприклад, включення соціальних

внесків до складу єдиного податку унеможливорює персоніфікацію розмірів пенсійного внеску окремої особи, що в подальшому впливає на складності у розрахунку суми пенсійних виплат; визначення бази оподаткування на основі встановлення твердої суми (від 500–1500 грн./рік) нівелює залежність обсягів доходу від основних чинників, що на нього впливають – площі сільгоспугідь у користуванні, кількості членів ОСГ, наряду спеціалізації і т.д.

Запропонований податок за своєю економічною природою є прибутковим, оскільки об'єктом оподаткування визначено доходи членів ОСГ. Плата за землю не включена до складу комплексного податку, в результаті чого він є заміником ПДФО, а не єдиним податком, і не сприяє спрощенню взаємовідносин членів ОСГ з податковими органами. Тому вважаємо, що ніяких позитивних наслідків, окрім визначення статусу члену ОСГ, як платника податку, не варто очікувати від запровадження означеного законопроекту.

Окремі вчені дотримуються позиції, що селян-товаровиробників, які приєднали земельні частки (паї) до присадибних ділянок і господарюють без створення юридичної особи, господарська діяльність яких націлена на одержання прибутку, треба відносити до підприємців, що обумовлює їх оподаткування в межах єдиного податку [8].

Інша група дослідників пропонує залучити до оподаткування ОСГ, площі яких перевищують 2 га, шляхом запровадження податку за ведення індивідуального селянського господарства, розмір якого дорівнює розміру земельного податку, тобто ОСГ повинні сплачувати земельний податок у подвійному розмірі [9, с. 233].

Ми не погоджуємось із цією пропозицією, оскільки суттєве збільшення податкового навантаження сприятиме зміні товарного спрямування діяльності ОСГ на внутрішнє споживання, що, з огляду на обсяги виробництва продукції господарствами населення, загрожуватиме продовольчій безпеці країни.

На нашу думку, механізм сплати податку на доходи для ОСГ повинен враховувати особливості ведення сільськогосподарської діяльності саме цією категорією виробників, ефективність якої визначають наступні чинники: низький рівень матеріально-технічного забезпечення; висока ризикованість діяльності; низький рівень зайнятості та доходів сільського населення; структура вікового складу членів ОСГ; структура посівних площ та основних видів продукції, що виробляються; відсутність (вибірковість) державної підтримки та соціального захисту і т.д. Тому, побудова механізму оподаткування повинна мати пільгові засади, порівняно з іншими видами діяльності та категоріями платників податків, що визначатиме вибір бази оподаткування, податкових ставок та податкового періоду.

Ключовим питанням побудови механізму оподаткування доходів членів ОСГ є визначення бази оподаткування – розміру доходу. Постановою КМУ від 26 грудня 2003 р. N 2031 регламентований Порядок визначення розрахункового місячного доходу на одного члена ОСГ [10]. Розрахунковий місячний дохід на одного члена господарства ($P_{мдч}$) визначається за наступною формулою:

$$P_{мдч} = \frac{B_{п} * I_{сц} * B_{д}}{12 B_{п}} * \frac{П_{сг}}{Ч_{осг}}, (1)$$

де V_d – валовий дохід, який визначається як різниця між вартістю валової сільськогосподарської продукції у порівнянних цінах і матеріальними витратами на її виробництво; V_n – вартість валової сільськогосподарської продукції у порівнянних цінах; K_d – коефіцієнт доходності; I_{cc} – індекс споживчих цін до рівня року розрахунків порівнянних цін по Україні; P_{ocf} – площа сільськогосподарських угідь конкретного ОСГ; $Ч_{ocf}$ – о кількість членів конкретного ОСГ.

Означений Порядок використовувався для віднесення членів особистих селянських господарств до категорії зайнятого населення, за умови, що робота у господарстві є для них основною, і розрахунковий місячний дохід на одного члена дорівнює або перевищує розмір мінімальної заробітної плати (Постанова № 2031 від 26.12.2003 р. втратила чинність на підставі Постанови КМУ № 276 від 25.03.2009 р.).

На нашу думку, складність застосування означеного Порядку для цілей оподаткування полягає у визначенні саме валового доходу, внаслідок неможливості документального підтвердження матеріальних витрат на виробництво продукції. Тому вважаємо, що побудова механізму повинна відбуватись на основі розрахунку гіпотетичного (нормативного) доходу, розрахованого на 1 га сільгоспугідь для даної територіальної одиниці, виходячи з типової структури посівних площ по регіону (області), середніх цін реалізації продукції та нормативу доходності, при визначенні якого варто використовувати показники доходності, отримані фермерськими господарствами на аналогічних за розмірами площах сільгоспугідь.

Пропонуємо для розрахунку нормативного доходу на 1 га сільгоспугідь ($НД_{1га}$) використовувати наступну формулу:

$$НД_{1га} = \frac{\sum_1^n P_{тов i} * Y_i * C_i * K_d}{P_{тов}}, \quad (2)$$

де $P_{тов i}$ – площа угідь ОСГ, що використовується для товарного виробництва i -ої сільгоспкультури; Y_i – урожайність i -ої сільгоспкультури; C_i – середня регіональна ціна реалізації i -ої сільгоспкультури; K_d – коефіцієнт нормативної доходності вирощування i -ої сільгоспкультури.

При цьому, загальна площа ОСГ складається з :

$$P_{заг} = P_{тов} + P_{неопод} \quad (3)$$

$$P_{неопод} = P_{ocf} + P_c + P_b + P_d + P_r \quad (4)$$

де P_{ocf} - площа для ведення ОСГ (не більше 2 га); P_c - площа для ведення садівництва (не більше 0,12 га); P_b - площа для будівництва і обслуговування житлового будинку (у селах – не більше 0,25 га, в селищах – не більше 0,15 га, в містах – не більше 0,1 га); P_d - площа для індивідуального дачного будівництва (не більше 0,1 га); P_r - площа для будівництва індивідуальних гаражів.

Таким чином, загальний розмір земельної ділянки, який не оподатковується, не може перевищувати 2,33–2,48 га. Тоді, розмір площі господарства, доходи від виробництва на якій доцільно залучити до оподаткування становить:

$$П_{\text{тов}} = П_{\text{заг}} - П_{\text{неопод}} \quad (5)$$

Встановлення неоподаткованого мінімуму площі угідь, продукція від виробництва на якій спрямовується здебільшого на внутрішнє споживання, дозволить більш коректно сформувати базу прибуткового оподаткування, тобто залучити до оподаткування доходи, отримані від товарного виробництва сільгосппродукції.

Нормативний річний дохід ОСГ складається з доходів від основної діяльності та доходів, отриманих від інших видів діяльності (переробка сільгосппродукції, надання послуг, здача в оренду землі та техніки, зелений туризм) і розраховується за формулою:

$$НД_{\text{осг}} = НД_{\text{1 га}} * П_{\text{тов}} + НД_{\text{ін.}} \quad (6)$$

де $НД_{\text{ін}}$ – доходи від інших видів діяльності, що обчислюються як різниця між виручкою від реалізації та матеріальними витратами.

Нормативний місячний дохід на одного члена господарства визначається за формулою:

$$НД_{\text{міс}} = \frac{НД_{\text{осг}}}{12 * Ч_{\text{осг}}}, \quad (7)$$

де $Ч_{\text{осг}}$ – кількість членів ОСГ.

Визначений за формулою (7) дохід може виступати базою оподаткування прибутковим податком (ПДФО) за загальноприйнятою ставкою 15%.

За умови залучення ОСГ до оподаткування доходів від здійснення діяльності в галузі сільського господарства, буде визнано факт отримання доходу безпосередньо від означеного виду діяльності, що відповідно до ст. 11 п. 4 Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» визначить обов'язковість сплати членами ОСГ внесків до Пенсійного фонду [11].

За умови запровадження обов'язковості сплати єдиного соціального внеску, рівень фіскального навантаження буде непомірно високим, внаслідок необхідності сплати окрім безпосередньо податку на доходи ще й соціальних платежів. Якщо для членів ОСГ передбачити розмір єдиного соціального внеску на рівні платників єдиного податку (за ставкою 34,7 %), то сума зобов'язання у 2012 році на одну застраховану особу становитиме 4572,42 грн./рік. Грунтуючись на проведених у попередніх дослідженнях розрахунках та об'єктивно оцінюючи рівень доходів членів ОСГ, зазначимо, що сплачувати означену суму більшість селян не зможуть, оскільки вона становить близько 50% суми отриманого доходу.

Одним із варіантів вирішення цього питання може бути визначення для ОСГ особливого порядку сплати єдиного соціального внеску (за пониженими ставками) з подальшим механізмом компенсації втрат Пенсійного фонду у межах відповідної бюджетної програми. Використання подібного механізму виплати компенсації для платників ФСП дозволило вирішити питання пенсійного забезпечення працівників сільгосппідприємств при одночасному зниженні фіскального навантаження. Тому вважаємо, що запропонований механізм сплати єдиного соціального внеску може бути застосований з достатнім ефектом і для ОСГ.

Ішим шляхом є зменшення бази оподаткування ПДФО на суму єдиного соціального внеску чи встановлення пониженої ставки ПДФО на рівні 10 %, що дозволить врівноважити фіскальне навантаження членів ОСГ, порівняно з іншими категоріями працівників, та залучити їх до системи соціального забезпечення.

Додатково зазначимо, що необхідно передбачити реєстрацію ОСГ як суб'єкта економічної діяльності шляхом надання свідоцтва про державну реєстрацію, що дозволить впорядкувати систему обліку діяльності ОСГ органами статистики та залучити їх до державних цільових програм фінансування та кредитування.

Ще одним з найбільш актуальних питань є встановлення граничних показників, по досягненню яких ОСГ повинно набути статусу фермерського господарства. Трансформація ОСГ товарного спрямування у фермерські господарства сприятиме легалізації доходів від здійснення діяльності і підвищить об'єктивність даних щодо обсягів виробництва валової продукції сільськогосподарства. Проте сподіватись, що такий перехід буде здійснено на добровільних засадах не варто, оскільки податкове навантаження на гривню виручки фермерських господарств нині в 2,5 рази вище, ніж в ОСГ [9].

Тому цей процес повинен бути врегульований на законодавчому рівні, шляхом внесення змін до закону «Про особисте селянське господарство», сутність яких полягає у встановленні граничних значень показників, за якими визначатиметься необхідність перетворення ОСГ у ФГ. На нашу думку, такими показниками можуть бути площа сільськогосподарських угідь, що використовується для товарного виробництва продукції, обсяг валового доходу господарства та кількість членів ОСГ.

Граничне значення показника площі сільськогосподарських угідь пропонуємо встановити на рівні 10 га. За західними стандартами, господарства з такою площею вважаються фермерськими (Чехія – 2–10 га, Угорщина 2–11 га, Польща – 7 га, Румунія – 4 га) із застосуванням відповідних механізмів оподаткування [12, с. 80].

За результатами проведеного аналізу ефективності діяльності ОСГ по Вінницькій області встановлено, що за 2005–2010 рр. обсяг валового доходу у користуванні господарств населення становив від 5,1 – 6,0 на 1 га сільгоспугідь, що визначає розмір граничного показника на рівні 60 тис. грн., з подальшою індексацією його розміру на індекс споживчих цін (аналогічно до індексації нормативної грошової оцінки при визначенні розміру земельного податку).

Чисельність працюючих у фермерських господарствах за даними статистичних спостережень за останні п'ять років знизилась на 25%, і у 2010 році середня кількість працівників в одному ФГ становить 4 особи [13, с. 101].

Аналогічні показники отримано за результатами досліджень обраної сукупності ОСГ Вінницького району Вінницької області – 4,1 особи. При цьому кількість постійно працюючих осіб ні в одному ОСГ не перевищила 5. Тому встановлення розміру граничного показника кількості працюючих на рівні 5 осіб вважаємо доцільним і економічно обґрунтованим.

Запропоновані розміри граничних показників не є остаточними і потребують проведення додаткових досліджень на загальнонаціональному рівні, проте можуть слугувати базою для здійснення подальших розрахунків.

Додатково зазначимо, що у більшості розвинутих країн встановлено граничні показники, по досягненню яких домогосподарство трансформується у фермерське: в Греції – 0,1 га сільгоспугідь, у Данії – 5 га або 300 євро річного прибутку, в Німеччині – 1 га ріллі або 3 корови або 5 свиней, в США - 1000\$ річного доходу і т.д. [14].

До п'ятої групи товаровиробників відносяться ОСГ діяльність яких має невисоке товарне спрямування, площа угідь у користуванні яких не перевищує встановлених Земельним кодексом України площ, наданих для ведення особистого селянського господарства, та коефіцієнт ресурсозброєності менше одиниці. Вважаємо, що отримані доходи в означеній групі товаровиробників спрямовуються переважно на внутрішнє споживання (що математично підтверджує конструкція формули 2), тому пропонуємо залишити для них діючий порядок оподаткування доходів без змін.

Висновки. Реформування діючої системи прямого оподаткування в аграрному секторі передбачає застосування диференційованого підходу, сутність якого полягає у виділенні зі складу сільськогосподарських товаровиробників окремих категорій, за встановленими критеріями, та визначенні для кожної категорії механізмів прямого оподаткування.

Застосування означеного підходу дозволить врахувати податковий потенціал товаровиробників галузі; вирівняти податкове навантаження в межах суб'єктного складу платників податків; виключити можливість оподатковуватись на рентних засадах товаровиробників тваринницького напрямку; залучити до оподаткування ОСГ, діяльність яких набула товарного спрямування та товаровиробників, які займаються високоприбутковими видами сільськогосподарської діяльності; суттєво покращити доходи місцевих бюджетів за рахунок збільшення надходжень від ПДФО та ЄП, що дасть можливість здійснювати належну підтримку селянських господарств шляхом надання дотацій, субсидій та матеріальної допомоги.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755 – VI // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
2. Месель–Веселяк В.Я. Форми господарювання в сільському господарстві України /результати, проблеми, вирішення/ В.Я Месель–Веселяк // Економіка АПК. – 2012. – № 1. – С. 13–23.
3. Малініна Н.М. Диференціація суб'єктів податкових відносин в аграрному секторі економіки / Н.М. Малініна // Економіка АПК. – 2011. – № 5. – С. 121–129.
4. Тулуш Л.Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства України в СОТ / Л.Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 46–60.

5. Тулуш Л.Д., Малініна Н.М. Оподаткування доходів сільськогосподарських товаровиробників: закономірності розвитку та сучасні тенденції / Л.Д. Тулуш, Н.М. Малініна // Економіка та управління АПК: Зб. наук. праць / Білоцерків. нац. аграр. ун-т. – Біла Церква, 2011. – Вип. 6 (89). – С. 60–67.
6. Класифікація видів економічної діяльності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kved.ukrstat.gov.ua/KVED2010/SECT/KVED10_A.html
7. Про єдиний податок для членів особистого селянського господарства: Проект закону від 15.04.2009 р. №4369 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/JF3DD00A.html).
8. Макаренко Ю.П. Особливості функціонування сільських домогосподарств в сучасних умовах / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_3/34.pdf
9. Непочатенко О.О., Ярошевич О.Я. Вдосконалення податкового регулювання діяльності рослинницьких домогосподарств / О.О. Непочатенко, О.Я. Ярошевич // Інноваційна економіка // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2011_1/231.pdf
10. Про затвердження Порядку визначення розрахункового місячного доходу на одного члена особистого селянського господарства: Постанова КМУ від 26.12.2003р. № 2031 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2031-2003-%D0%BF>
11. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України від 09.07.2003 р. № 1058-IV в редакції від 01.01.2012р. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
12. Власов В.І. Система державних програм підтримки фермерів США / В.І. Власов // Економіка АПК. – 1995. – № 2. – С. 79–81.
13. Сільське господарство Вінниччини: Стат. збірник за 2010 рік / за ред. В.І Погорельської. – Вінниця: Головне управління статистики, 2011. – 285 с.
14. Свиноус І.В. Теоретико-методологічні проблеми ототожнювання понять «особисте селянське господарство» та «суб'єкт підприємницької діяльності» / І.В Свиноус // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/aprer/2009_5_2/29.pdf

Подано до редакції 13 квітня 2012 року

Малініна Н.Н.

Концептуальные основы построения системы прямого налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей

В статье представлены концептуальные основы построения системы прямого налогообложения товаропроизводителей отрасли сельского хозяйства с применением дифференцированного подхода. В соответствии с определёнными критериями, субъектный состав налогоплательщиков разделён

на пять категорий, для каждой из которых сформирован соответствующий механизм прямого налогообложения.

Ключевые слова: *прямые налоги, сельскохозяйственные товаропроизводители, критерии дифференциации, упрощённая система налогообложения, комплексный сельскохозяйственный налог.*

Malinina N.N.

The conceptual foundations of construction the system of direct taxation of agricultural commodity producers

In article presents the conceptual foundations of construction the system of direct taxation of producers of branch of agriculture with application of a differentiated approach. In accordance with certain criteria, the subject composition of taxpayers is divided into five categories, for each of which formed an appropriate mechanism of direct taxation.

Keywords: *direct taxes, agricultural commodity producers, the criteria of differentiation, the simplified system of taxation, complex agricultural tax.*

Малініна Наталія Миколаївна – здобувач ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААНУ; асистент кафедри економіки промисловості та організації виробництва Вінницького національного технічного університету.