

УДК 336.2:631.162

*Л.Д. ТУЛУШ, кандидат економічних наук, старший науковий співробітник,
завідувач відділу податково-бюджетної політики
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Реформування механізму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств

Постановка проблеми. Фіскальна політика є ключовою компонентою системи державного регулювання економіки, значущість якої проявляється при формуванні сприятливих умов функціонування суб'єктів господарювання, створенні належного інвестиційного клімату, стимулюванні інноваційних процесів. Ефективне використання цієї складової фінансової політики передбачає належне наукове обґрунтування методологічних засад формування та практичних аспектів функціонування податково-бюджетного механізму.

Невід'ємною складовою системи податково-бюджетного регулювання є пряме оподаткування, яке суттєво впливає на економічну мотивацію суб'єктів господарювання й особливості їх фінансового забезпечення. На жаль, ефективність механізму прямого оподаткування у сфері агропромислового виробництва останніми роками знижується. Сучасна фіскальна політика щодо аграрної галузі характеризується безсистемним використанням стимулюючих властивостей податкового механізму, що призводить до порушення конкурентних умов господарювання у галузі та, як наслідок, до певної деформації структури аграрного виробництва.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремим аспектам функціонування механізму прямого оподаткування присвячена значна кількість наукових праць різної тематичної спрямованості. Реформування податкового механізму є однією з ключових тем сучасних фахових дискусій, що точаться на

всіх рівнях влади [8] та в професійних колах. Проте варто констатувати, що якість наукових досліджень по цьому напрямку фінансової науки останніми роками суттєво знизилася. Причиною цього є як специфічність даної проблеми, яка вимагає досконалого знання предмета дослідження й відповідного практичного досвіду, так і певне «відсторонення» спеціалістів фінансового профілю, які фахово володіють питаннями оподаткування, від проблеми розробки наукових засад функціонування податкової системи у сфері АПВ.

Вітчизняні експерти, які спеціалізуються на проблемах функціонування податкової системи, такі як В. Андрущенко, В. Вишневецький, Т. Єфименко [3], Ю. Іванов [7], А. Крисоватий [9], І. Луніна, В. Мельник, В. Опарін, А. Поддєрьогін [20], А. Соколовська [24], Л. Тарангул та інші фахівці з питань державних фінансів, не приділяють у своїх дослідженнях належної уваги специфіці галузі сільського господарства.

Натомість практики, що відстоюють інтереси сільгоспідприємств (зокрема, представники громадських організацій) [13; 18], які добре розуміються на специфіці функціонування аграрного сектору, у своїх оцінках і пропозиціях не враховують наукових засад формування податкової системи.

За останні роки важко відмітити досить ґрунтовне дослідження по даній науковій проблемі, проте слід віддати належне науковим зусиллям М.Дем'яненка, Д.Деми [2], В.Жука, Н.Малініної [15], О.Непочатенко [17], Н.Прокопенко, В. Синчака [23], С.Юшка [29] й інших дослідників [4; 12; 25].

© Л.Д. Тулуш, 2014

У своїх працях частина авторів більше уваги приділяють правовим, а не економічним питанням функціонування механізму прямого оподаткування [4; 28], інші – лише відзначають його роль у системі державної фінансової підтримки розвитку галузі [11; 16], ще інші – переймаються лише проблемами неналежного наповнення місцевих бюджетів внаслідок надання значних податкових преференцій сільгосп підприємствам [17]; деякі – лише аналізують альтернативність прямого оподаткування з погляду корпоративного податкового менеджменту [1; 14].

Проте питанням вирівнювання умов господарювання в галузі, формування у ній конкурентного середовища й недопущення податкової дискримінації стосовно окремих груп товаровиробників належна увага сучасними дослідниками проблем оподаткування, за рідкісними винятками, не приділяється і дослідження в даному напрямі не проводяться.

Мета статті – узагальнення існуючих проблем функціонування механізму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств та обґрунтування напрямів його розвитку в умовах структурних змін, що відбуваються в аграрному секторі економіки, й актуальних завдань, які ставляться перед системою фінансового регулювання розвитку галузі.

Виклад основних результатів дослідження. Ключовою особливістю функціонування податкового механізму щодо вітчизняного аграрного сектора економіки є його спрямованість на виконання нетипового, специфічного завдання – в умовах дефіциту бюджетних ресурсів та низької ефективності бюджетної підтримки (субсидування) потреб розвитку галузі, його дія спрямовується на виконання стимулюючих завдань.

Забезпечується це, передусім, за рахунок застосування спеціальних режимів оподаткування, які в останні п'ятнадцять років стали невід'ємним елементом механізму державної фінансової підтримки розвитку сільськогосподарських підприємств.

Одним із різновидів спеціальних податкових режимів для сільськогосподарських підприємств є фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), який передбачає особливий порядок оподаткування їхніх дохо-

дів і вже тривалий час застосовується у галузі. Його було запроваджено на заміну низки податків та зборів на всій території України з 1 січня 1999 року – після річного експерименту на базі трьох адміністративних районів трьох різних природно-кліматичних зон. До складу ФСП увійшло дванадцять обов'язкових платежів державі, в тому числі й соціальні внески, об'єкт нарахування яких практично не корелює з площею угідь.

Спочатку планувалося, що ФСП буде тимчасовим режимом – із п'ятирічним строком функціонування (до 1 січня 2004 р.), проте потім строк його дії було пролонговано ще на шість років – до 1 січня 2010 року [6].

Нині, відповідно до норм ПКУ, він є безстроковим – на відміну, наприклад, від спецрежимів справляння податку на додану вартість (ПДВ) у сфері сільськогосподарського виробництва [19].

Із 1 січня 2005 року зі складу ФСП було виключено соціальні внески – фактично ключову його складову, інших суттєвих змін у механізмі його справляння практично не було.

Ідеологія ФСП за час його функціонування суттєво змінилася:

запроваджували його фактично як єдиний обов'язковий платіж державі сільгосп підприємств (за винятком податків, при сплаті яких вони виступають податковими агентами, зокрема ПДВ, ПДФО тощо);

нині з дванадцяти обов'язкових платежів, що входили до складу ФСП при його запровадженні, лишилося фактично лише два – податок на прибуток і земельний податок, тоді як інші два з номінальних чотирьох складових – плата за воду й за торговий патент – практично не відіграють помітної ролі для сільгосп підприємств (не всі вони є їх платниками).

Ключовими завданнями запровадження ФСП були:

спрощення податкових відносин – з урахуванням постійної «нав'язливої» ідеї аграрників щодо застосування єдиного прямого податку (справляння одного комплексного податку з гектара використовуваних угідь);

зниження податкового навантаження в умовах низького рівня сплати податків сільгосп підприємствами (у 1997-1998 рр. сплата податків, що увійшли до складу ФСП, була

на рівні 39-43 %, а в частині соціальних внесків – 23-41 %);

стимулювання розвитку нових господарських структур, що з'явилися на базі колишніх КСП, на етапі їх реформування [26] та в перші роки господарювання за рахунок усунення зв'язку між результатами діяльності й податковими зобов'язаннями.

Передумовами (мотивами) запровадження ФСП стали (табл. 1):

хронічна збитковість сільськогосподарського виробництва в Україні – вперше збитки зафіксовано у 1996 році, а у 1997-1998 роках

вони зростали: частка збиткових сільгоспдприємств у 1997 році становила майже 90%, у 1998-му – 93% від загальної їх кількості; рівень збитковості сільськогосподарської діяльності за ці роки становив відповідно понад 24 % і майже 30 %.

критично низька сплата податків та зборів - особливо у 1997 році, коли рівень спрямування коштів до цільових і позабюджетних фондів (розділ 3 форми № 3 «Звіт про фінансово-майновий стан» бухгалтерського звіту) ледве перевищив позначку 23 %.

1. Фінансові передумови запровадження ФСП

Показник	1996	1997	1998
Рентабельність с.-г. виробництва, %	-11,7	-24,1	-29,5
Частка збиткових підприємств, %	67,2	89,7	92,8
Частка податків і зборів у виручці ¹ , %	17,3	21,6	20,8
Рівень сплати податків і зборів:			
усього ¹ , %	46,8	39,5	43,2
внесків до цільових та позабюджетних фондів	42,5	23,2	41,7

Джерело: розраховано за даними зведених річних бухгалтерських звітів с.-г. підприємств України.

¹ Без урахування непрямих податків (ПДВ та акцизного збору).

Зрозуміло, що за таких економічних умов життя радикальних заходів у сфері оподаткування було економічно виправданим. Справляння податку на прибуток стало зайвим, і, відповідно, звільнення сільгоспдприємств від сплати даного податку виглядало цілком логічним. Причому пільга поширилася практично на всі без винятку сільгоспдприємства - незалежно від організаційно-правової форми та виду діяльності (тваринницького чи рослинницького спрямування).

При запровадженні ФСП податкове навантаження на сільгоспдприємства знизилось в середньому майже втричі. При визначенні ФСП на етапі його запровадження застосовували підвищувальні коефіцієнти (1,5 і 2) – по кожному сільгоспдприємству залежно від розмірів зниження податкового навантаження проти рівня 1997 року, який використовували базу для порівняння.

При цьому суми ФСП на 1 га угідь коливались у 1999-2000 роках у межах 25,3-33,1 грн/га, або 7,2-9,5 дол., або 1,4-1,8 ц зерна пшениці з 1 га.

З урахуванням частки соціальних внесків у структурі обов'язкових платежів державі, що увійшли до складу ФСП (у 1997-1998 рр.), сімдесят відсотків надходжень від справляння податку спрямовувалось до від-

повідних соціальних фондів. Від сплати тридцяти відсотків ФСП його платники у перші два роки функціонування звільнялись.

Рівень сплати соціальних внесків сільгоспдприємствами до запровадження ФСП був критично низьким – у 1997 році у межах 25,7 – 29,3 %, у 1998-му – 36,2-43,6 % (по досліджуваних районах). Після запровадження нового порядку оподаткування, навіть незважаючи на те, що нараховані суми 70 % ФСП були вищими за фактично сплачені у 1997-1998 роках суми соціальних внесків, рівень їх сплати у 1999-2000 роках значно зріс (у 1999 р. – середнє значення було 84,1 %, у 2000-му – 88,5 %).

Після запровадження ФСП вже у 2000 р. сільське господарство характеризувалося практично нульовою рентабельністю, а з 2001 року сільськогосподарська діяльність стала в Україні рентабельною.

Отже, запровадження спецрежиму прямого оподаткування було доцільним, а завдання, які перед ним ставилися, були досягнуті – забезпечено рентабельну діяльність сільгоспдприємств (що відбулось, зокрема, й за рахунок зниження податкового навантаження) та значно поліпшився рівень сплати податків (у результаті значно зменшився рівень податкового боргу).

Проте з моменту запровадження ФСП пройшло більше 15-ти років (три п'ятирічки) і, відповідно, перед системою прямого оподаткування нині ставляться вже зовсім інші завдання, які визначають необхідність реформування механізму оподаткування доходів сільгосппідприємств.

Це зумовлено такими причинами:

за період функціонування ФСП структура аграрної економіки зазнала суттєвих змін, зросла роль холдингових структур у галузі, які не переймаються проблемами розвитку сільських територій у тому обсязі, який забезпечували колишні КСП;

суттєво зросла дохідність агробізнесу – нині прибутковість виробництва окремих видів сільгосппродукції досить висока й навіть перевищує показники окремих галузей промисловості (насамперед, це стосується птахівництва, окремих видів продукції рослинництва).

у галузі значно поширилося застосування схем податкової оптимізації, що було практично неможливим на етапі запровадження ФСП – вони дають змогу мінімізувати податкові бюджети не лише суб'єктів аграрного бізнесу, а й пов'язаних із ними структур (переробних і торговельних підприємств, що входять до складу агрохолдингів);

ставки ФСП, які визначені фактично у специфічній формі (оскільки грошова оцінка угідь зафіксована станом на 1 липня 1995 року), з часом стали чисто символічними, що негативно позначається на дохідній спроможності бюджетів місцевого самоврядування;

за рахунок доступності ФСП для переважної більшості сільгосп-підприємств, а, від-

повідно, й повального звільнення підприємств галузі від сплати податку на прибуток незалежно від обсягів одержаних доходів та досягнутого рівня рентабельності, порушуються базові принципи оподаткування – справедливості й рівнонапруженості (пп. 4.1.6 та 4.1.8 ПКУ);

За відсутності оподаткування прибутку холдингові структури одержали суттєві конкурентні переваги – нинішній порядок оподаткування ставить їх у привілейоване становище по відношенню до класичних сільгосппідприємств (середнього розміру, не афільованих з іншими суб'єктами господарювання) та фермерських господарств.

Як наслідок, формується нераціональна структура агропромислового виробництва, за якої малі й середні підприємства "витісняються" із прибуткових секторів агропромислового виробництва, а частка афільованих з переробними і торговельними структурами товаровиробників стрімко зростає. Це негативно позначається на рівні сільської зайнятості та дохідній спроможності сільських бюджетів, а в кінцевому підсумку – на добробуті сільських жителів і фінансовій стійкості аграрної галузі.

За кордоном держава, навпаки, піклується про розвиток малого бізнесу, забезпечуючи зростання кількості робочих місць, стимулюючи підприємницьку ініціативу й посилюючи фінансову стійкість аграрної галузі.

Фіскальна ефективність ФСП останніми роками значно знизилась (рис.1).

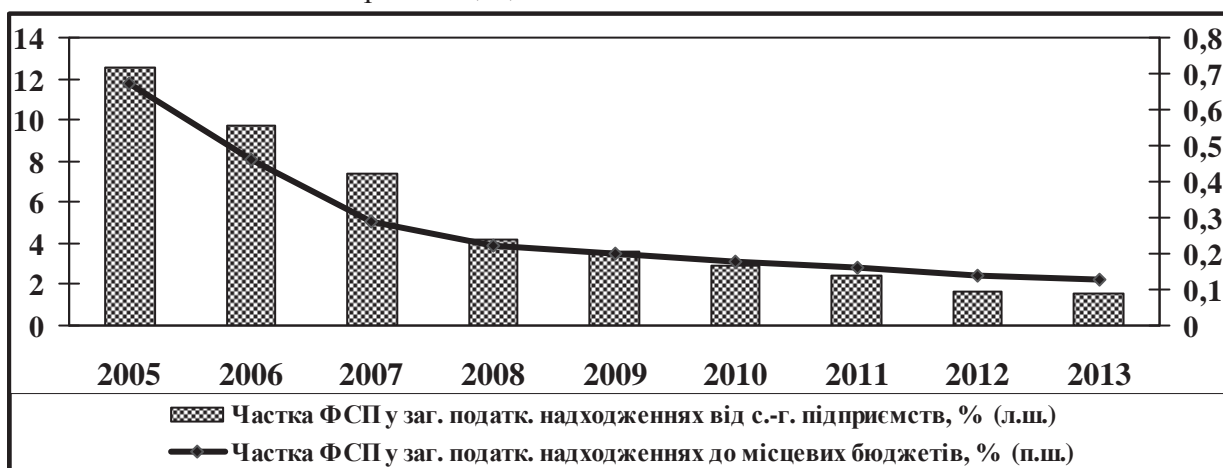


Рис. 1. Фіскальна значимість ФСП

Джерело: Складено за даними Міністерства фінансів України.

Як видно з даних рисунка, частка ФСП у загальних податкових надходженнях від сільгоспідприємств знизилася фактично на порядок – із 12,5 % у 2005 році до 1,6 % у 2013-му. Крім того, більше ніж у п'ять разів знизилася частка ФСП у загальних податкових надходженнях до місцевих бюджетів (із 0,67 до 0,13 %).

Головним завданням ФСП нині є лише забезпечення стабільності податкових умов господарювання сільськогосподарських підприємств - крім нього більше значимих завдань даний режим оподаткування вже не виконує.

Із 2010 року, після закінчення пролонгованого строку дії, застосування ФСП, на нашу думку, було позбавлено економічного сенсу, оскільки:

до 1 січня 2010 року сільгоспідприємствам – платникам ФСП надавалася можливість сплати внеску до Пенсійного фонду України за пільговими ставками (з 2005 р., після виключення зі складу ФСП соціальних внесків, по 2009 р. діяла спеціальна програма державної підтримки, якою передбачалась компенсація втрат Пенсійного фонду України, а за працівниками зберігався страховий стаж у повному обсязі); після зазначеної дати сплата соціальних внесків здійснюється у загальному порядку, без урахування податкового статусу платника таких внесків;

станом на 1 січня 2010 року коефіцієнт індексації нормативної грошової оцінки сільськогосподарських угідь для цілей справляння земельного податку становив 3,2, тоді як для цілей справляння ФСП та ж сама база оподаткування залишалась незмінною з 1995 року; враховуючи різницю у ставках (0,15 % - у ФСП проти 0,1 % - у земельного податку), розмір ФСП з 1 га угідь був у 2,1 раза меншим за належну з тієї ж площі суму земельного податку.

Після запровадження додаткового уточнюючого коефіцієнта 1,756 до показника нормативної грошової оцінки угідь [22], з 1 січня 2012 року різниця у зіставних ставках ФСП та земельного податку становила вже 3,75 рази - «на користь» останнього, що не відповідає самій суті комплексного податку. Нараховані суми лише однієї зі складових спецрежиму майже вчетверо перевищують зобов'язання по комплексному податку

- відповідно, виникає питання щодо доцільності справляння такого спецрежиму. При цьому на етапі запровадження суми ФСП у середньому в п'ять разів перевищували відповідні суми земельного податку за такі земельні ділянки.

Економічно доцільнішим виглядало б рішення щодо відміни дії ФСП, звільнення відповідних сільгоспідприємств від сплати податку на прибуток і справляння «звичайного» земельного податку на проіндексованій базі. Проте проходження такого рішення через Верховну Раду України викликало певні сумніви у власників великих сільгоспідприємств (інтегрованих з промисловим капіталом), для яких прийнятнішим варіантом була «консервація» діючого режиму з незрозумілою суттю за допомогою свого лобі у стінах парламенту.

Із завданням забезпечення стабільності податкових умов у галузі та примноження статків власників аграрних бізнесів ФСП «успішно справляється» – останніми роками ні його база, ні нараховані суми податку суттєво не змінюються (рис. 2).

Як видно з даних рисунка, з 2007 року ФСП «законсервувався»: база податку (площа оподатковуваних угідь) коливається в межах 21,1-21,5 млн га, їхня вартість залишається незмінною, а нараховані суми знаходяться у діапазоні 118-129 млн грн. із незначною тенденцією до зниження. Із розрахунку на 1 га угідь нараховані суми ФСП із 2007 року становлять в середньому 5,7-6,0 грн, що дорівнювало у 2013 році 0,75 дол. США, або менше 0,04 кг зерна. Проти рівня 1999 року навантаження знизилось у доларовому еквіваленті більше ніж у 12 разів, у зерновому – у понад 35 разів.

При цьому, незважаючи на наявність таких суттєвих податкових стимулів, інвестиційна активність у галузі останніми роками призупинилася. До 2008 року частка галузі у загальному обсязі інвестицій в основний капітал досить стрімко зростала й перетнула позначку 7 %, протримавшись на ній майже п'ять років (за винятком 2009 р.). Із 2012 року спостерігається певне зменшення обсягів інвестицій по галузі сільське господарство як у відносному, так і (з 2013 року) в абсолютному вимірі.

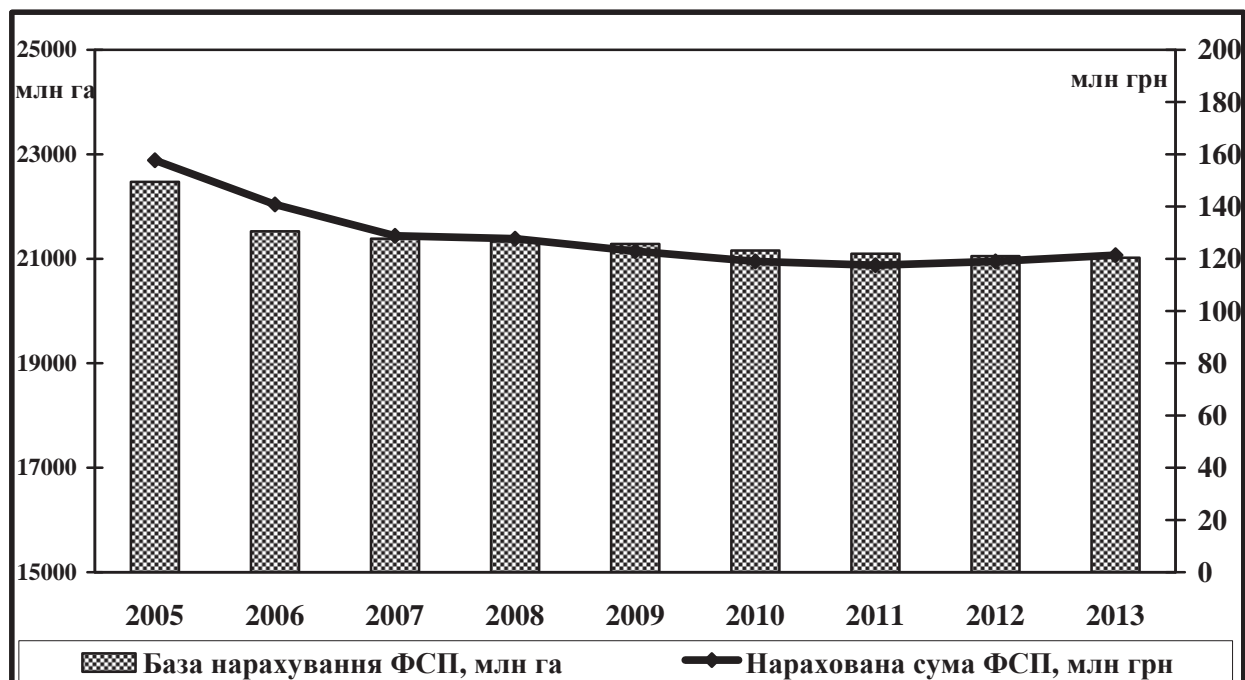


Рис. 2. Фіскальні параметри ФСП

Джерело: Складено за даними Міністерства фінансів України.

Значне зростання обсягів прямих іноземних інвестицій (ПІІ) у сільське господарство (наростаючим підсумком) спостерігалося до 2009 року (як в абсолютному, так і відносному вимірі), коли станом на початок року обсяги ПІІ становили 813,3 млн дол., або 2,3 % загального обсягу ПІІ в економіку України. З 2009 року обсяги ПІІ знаходяться практично на незмінному рівні (близько 800 млн дол.), про що доводять їх річні зміни – 2009 рік – (-20,3) млн дол., 2010 – 45,7 млн, 2011 – (-25,3) млн, 2012 – (-12,7) млн, 2013 рік – 38,6 млн. Причому у 2011 році іноземні інвестиції у галузь взагалі не надходили.

Частка ПІІ в аграрний сектор економіки у загальному їх обсязі останніми роками знижується – із 2,3 % на початок 2009 року до 1,3 % - на початок 2014-го. Крім того, що ПІІ інтенсивніше надходять у харчову промисловість (перевищення у 2013-2014 рр. понад чотири рази).

Характеризуючи джерела походження прямих іноземних інвестицій, зазначимо про суттєву частку прямих інвестицій з офшорних територій, зокрема з Кіпру. Частка ПІІ походженням із цієї країни становила 37,5-38,1 % у 2010-2011 роках, 49,5 - у 2012-му. та майже 45 % у 2013 році. Такі інвестиції

важко визначити «іноземними», оскільки фактично це є повернення вітчизняного капіталу, який unikнув оподаткування в Україні за рахунок застосування схем міжнародного податкового планування.

Враховуючи вищезазначене, можна констатувати, що на інвестиційний процес у сільському господарстві механізм прямого оподаткування вже істотно не впливає.

Основною причиною звільнення сільгоспідприємств від оподаткування прибутку (шляхом запровадження ФСП) була хронічна збитковість виробничої діяльності у 1996-1998 роках. Проте нині, як свідчить офіційна статистика, рентабельність сільськогосподарської діяльності є досить високою і значно перевищує відповідний показник економічної діяльності у цілому й рентабельність промислової діяльності (рис. 3).

Як видно з рисунка, до 2006 року різниця в рівнях рентабельності сільськогосподарських і промислових підприємств була незначною (4-7 в.п.), а з 2007 року вона зростає вже до 9-13 в.п. Наступний стрибок рентабельності сільськогосподарської діяльності спостерігається з 2010 року, коли різниця між досліджуваними показниками досягла 18-20 в.п., а рентабельність операційної діяльності становила 22-24 %.

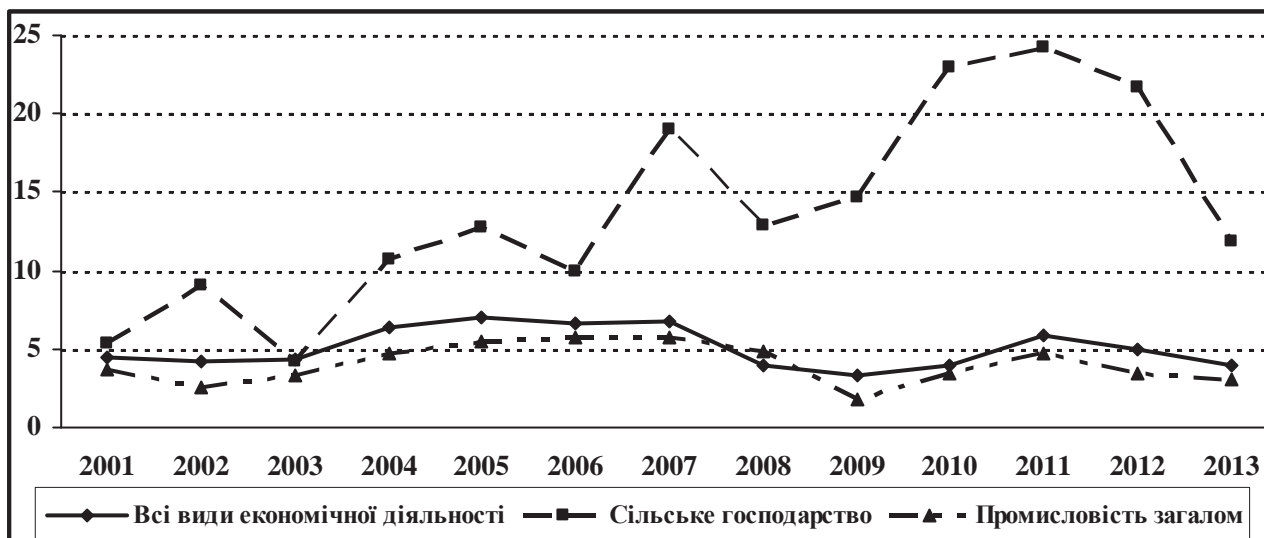


Рис. 3. Рентабельність операційної діяльності у сільському господарстві, промисловості та по усіх видах економічної діяльності, %

Джерело: Складено за даними Держслужби статистики України: <http://www.ukrstat.gov.ua>; Рубрика «Статистична інформація», розділ «Фінанси», підрозділ «Рентабельність операційної діяльності підприємств за видами діяльності».

Лише у 2013 році, через несприятливу цінову ситуацію на ринку, рівень рентабельності операційної діяльності сільгосп підприємств знизився до 12 %, майже на 9 в.п. перевищивши відповідний показник по промисловості та на 8 в.п. – по усіх видах економічної діяльності.

Отже, з урахуванням досягнутого рівня рентабельності операційної діяльності сільгосп підприємств, економічна доцільність повального їх звільнення від сплати податку на прибуток з 2010 року є сумнівною.

У цьому зв'язку варто згадати досвід справляння прибуткового податку з колгоспів, що функціонував у колишньому СРСР із 1936 по 1991 рік - із певними уточненнями механізму справляння. Податок мав фактично два об'єкти – чистий доход колгоспу та фонд оплати праці колгоспників, і по обох об'єктах при визначенні бази оподаткування надавалися пільги [27].

При оподаткуванні чистого доходу (фактично прибутку) колгоспів застосовувався

неоподатковуваний його мінімум, який відповідав 15 % рентабельності виробничої (операційної) діяльності. З часом цей мінімум було збільшено до 25 % [21], але не варто забувати, що вилучення доходів сільськогосподарських товаровиробників в умовах командно-адміністративної системи відбувалося не лише через безпосередньо податкові, а й через цінові механізми (зокрема, зональну диференціацію цін). Крім того, в часи функціонування відповідного механізму оподаткування можливості маніпулювання показниками рентабельності були меншими, ніж нині, а фінансова відповідальність – значно вищою.

При опрацюванні питання стосовно доцільності подальшого «суцільного» (практично без обмежень) застосування ФСП варто також зважати й на суттєву диференціацію рівня рентабельності сільгоспвиробництва в розрізі окремих груп сільгосп підприємств (табл. 2).

2. Рентабельність сільськогосподарського виробництва залежно від розмірів площі угідь та обсягів виручки

Групування сільгосп підприємств ¹		Кількість підприємств		Площа сільгоспугідь		Прибуток		Рентабельність, %
За площею	За величиною виручки, грн	од.	у % до всього	тис. га	у % до всього	млн грн	у % до всього	
<i>Критерій - площа сільгоспугідь 1000 га</i>								
До 1000 га	До 20 млн	3847	42,0	1648	8,9	1250	6,1	15,5
	Понад 20 млн	127	1,4	20	0,1	2760	13,4	33,5
	Разом по групі	3974	43,4	1668	9,0	4010	19,5	24,6

Понад 1000 га	До 20 млн	4007	43,7	8781	47,5	4664	22,7	16,3
	Понад 20 млн	1186	12,9	8056	43,5	11855	57,8	20,8
	Разом по групі	5193	56,6	16837	91,0	16519	80,5	19,3
Усього		9167	100,0	18505	100,0	20529	100,0	20,1
<i>Критерій - площа сільгоспугідь 2000 га</i>								
До 2000 га	До 20 млн	6165	67,3	4977	26,9	4100	20,0	19,8
	Понад 20 млн	226	2,5	175	0,9	3633	17,6	33,1
	Разом по групі	6391	69,7	5151	27,8	7733	37,6	24,4
Понад 2000 га	До 20 млн	1689	18,4	5453	29,5	1814	8,8	11,4
	Понад 20 млн	1087	11,9	7901	42,7	10982	53,6	20,2
	Разом по групі	2776	30,3	13354	72,2	12796	62,4	18,2
Усього		9167	100,0	18505	100,0	20529	100,0	20,1

Джерело: Складено за даними форми 50 – сг «Основні показники діяльності сільгоспідприємств» (2012 рік).

¹Критерій: площа сільгоспугідь (1000 га найбільш часто вживається у законопроектах, 2000 га – середня); виручка (20 млн грн. – максимальна для перебування на спрощеній системі оподаткування).

Як видно з даних таблиці, рентабельність діяльності сільгоспідприємств значно залежить від обсягів діяльності: чим більший обсяг доходів, тим вища рентабельність. Наприклад, якщо взяти групу сільгоспідприємств із площею до 1000 га, то загалом по групі рентабельність становить 24,6 %. При цьому якщо виручка не перевищує 20 млн грн, то рентабельність дорівнює лише 15,5 %, якщо перевищує – вже 33,5 %, тобто понад удвічі вище.

Отже, сільгоспідприємства з великими площами угідь і доходами мають більше переваг від незмінності умов оподаткування. А дрібні товаровиробники, навпаки, потерпають від нерівномірності податкових умов, що формуються внаслідок застосування уніфікованого податкового режиму.

Як показує проведене дослідження, ефективність діяльності окремих сільгоспідприємств суттєво різняться (табл. 3).

3. Групування сільгоспідприємств за рентабельністю сільськогосподарської діяльності¹

Інтервали рентабельності	2011			2012			2013		
	Кількість	Рентабельність	Виручка	Кількість	Рентабельність	Виручка	Кількість	Рентабельність	Виручка
До 0,0 (збиткові)	2167	-15,5	5,8	2398	-13,2	9,7	3160	-16,2	10,5
від 0,1 до 15 %	2272	7,2	9,2	2444	7,0	12,1	2761	6,9	13,1
від 15 до 25 %	1201	19,9	11,0	1177	19,9	15,0	1059	19,8	15,8
від 25 % і вище	3898	60,9	12,8	3148	58,3	16,5	2125	63,7	16,7
Усього	9538	26,4	10,2	9167	20,1	13,4	9105	11,4	13,4

Джерело: Складено за даними форми 50 – сг «Основні показники діяльності сільгоспідприємств».

¹ Виробництво сільгосппродукції та надання сільгоспослуг.

Майже у половини сільгоспідприємств рентабельність перевищує 15 % (2011 р. – 53,5 %, 2012 р. – 47,2 %). У 2013 році цей показник знизився до 35,0 % (до однієї третини). Причому підприємства з більшим обсягом виручки характеризуються вищою рентабельністю.

Отже, у разі застосування «радянських» норм оподаткування (що діяли у сімдесяті роки при оподаткуванні колгоспів) майже половина нинішніх сільгоспідприємств підпадала б під оподаткування. А при використанні неоподаткованого мінімуму в 25 %, їхня частка становила б майже третину від загальної кількості.

Таким чином, нинішнє «суцільне» звільнення сільгоспідприємств від оподаткування прибутку складно виправдати економічними розрахунками. Причому відсутність зв'язку між податковими зобов'язаннями й результатами діяльності характерна лише для України – в інших східноєвропейських країнах внесок сільгоспідприємств до бюджету, як правило, пов'язується із результативністю їхньої діяльності.

Проведені дослідження показують, що жодна із країн – сусідок із більш-менш розвиненою галуззю сільського господарства не застосовує аналогічний вітчизняному режим

прямого оподаткування сільгосп підприємств – при тому, що спецрежими оподаткування товаровиробників галузі наявні в багатьох країнах пострадянського простору.

Проте і в Росії, в Білорусії та Казахстані застосування спецрежимів оподаткування передбачає зв'язок податкових зобов'язань із результативністю господарської діяльності – як мінімум, вони залежать від обсягів одержаних доходів. У Польщі спецрежим справляється на реальних засадах (на основі кадастрової оцінки землі), проте при цьому варто зважати на те, що, по-перше, у Польщі переважає дрібнотоварне виробництво, що відповідно враховується при формуванні податкового механізму; по-друге, розмір їхнього «рольного» (сільськогосподарського) податку у середньому становить 2,5 ц жита у вартісному еквіваленті (для порівняння в Україні у 2013 р. – менше 0,05 ц).

Збереження нинішньої практики прямого оподаткування у сільському господарстві й надалі сприятиме «холдингізації» вітчизняного аграрного сектора з відповідними вигодами та загрозами для аграрної економіки.

До переваг можна віднести інтенсифікацію сільськогосподарського виробництва, впровадження сучасних агротехнологій, серед загроз – суттєву залежність від світової кон'юнктури та, відповідно, значні ризики

втрати доходів у разі несприятливої ситуації на світових продовольчих ринках, неконтрольованість і нестабільність розвитку галузі, зростання безробіття та зниження добробуту сільських жителів.

В контексті зниження добробуту сільського населення варто відзначити, що ставки ФСП вже давно стали настільки символічними, що можна вести мову про фактичну відсутність прямого оподаткування у сфері агропромислового виробництва (рис. 4, табл. 4).

Дані рисунка та таблиці показують символічність ставок ФСП – фактично нині доходи сільгосп підприємств в Україні не оподатковуються.

Дана практика прямого оподаткування є неприйнятною, виходячи із таких обставин:

наявністю внутрішнього податкового офшору активно користуються холдингові структури, які визначають свій афілійований сільськогосподарський «підрозділ» центром прибутку, «перекидаючи» на нього фактичні прибутки переробних чи торговельних підрозділів (що особливо актуально в умовах дії спецрежиму справляння ПДВ) – відповідно афілійовані суб'єкти аграрного бізнесу мають конкурентні переваги за рахунок наявних недоліків податкового механізму;

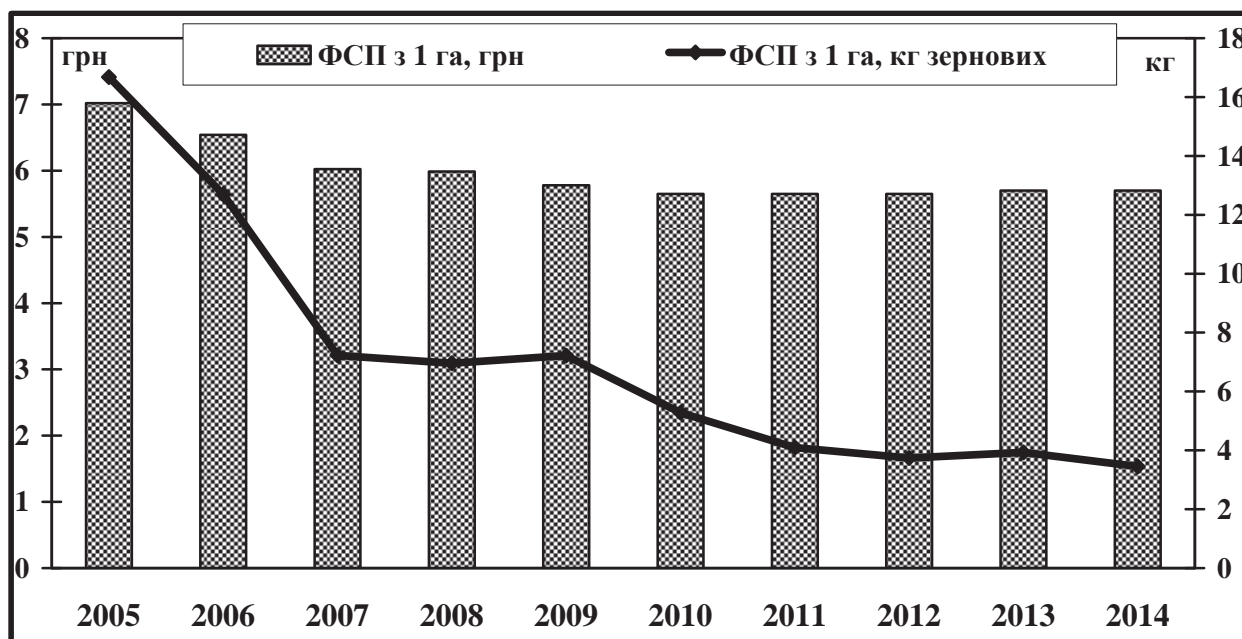


Рис. 4. Динаміка ставок ФСП (абсолютна сума на 1 га (грн, л.ш.) та її «зерновий еквівалент» (кг, п.ш.)

4. Динаміка ставок ФСП (2014 р. до 2005 р.)*

Показники	2005	2014	2014 до 2005,%
Середній розмір податку з гектара угідь:			
- абсолютна сума, грн	7,0	5,7	81,4
- «доларовий еквівалент», дол. США	1,4	0,5	35,7
- «зерновий еквівалент», кг пшениці	16,7	3,5	21,0
Відношення ФСП до земельного податку,%	60,8	26,7	43,9
Рівень оподаткування прибутку ¹ :			
Прибуток сільгоспідприємств в розрахунку на 1 га	165,1	730,5 ²	442,5
Відношення ФСП до прибутку з 1 га, %	4,2	0,8 ²	19,0

Джерело: розрахунки автора.

* 2005 р. – перший рік функціонування ФСП в «оновленій» формі.

¹ За даними 2013 р.

² За даними форми 50-сг «Основні економічні показники діяльності сільгоспідприємств».

недосконалістю механізму справляння ФСП користуються тваринницькі та птахівничі підприємства – держава припустилась методологічної помилки, допустивши на сплату ФСП підприємства, для яких наявність сільськогосподарських угідь (бази ФСП) не є ключовою умовою ведення виробництва (земля у них використовується лише як просторовий базис, а для переходу на ФСП вони беруть потрібну кількість угідь і фактично самі собі визначають розмір податкового зобов'язання);

малі та середні підприємства не в змозі конкурувати із великими структурами – врівноважувальним фактором їхньої діяльності повинен бути податок на прибуток, який відповідним чином впливає на економічну мотивацію суб'єктів господарювання (вищі прибутки – більші податки) – в галузі сільського господарства цей податковий «коректор» не спрацьовує.

Враховуючи вищезазначене, інструментарій прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств потребує реформування, особливо в частині уточнення сфери застосування і механізму справляння ФСП. Причому таке реформування не може обмежуватися лише індексацією бази оподаткування, як це передбачено законодавством із 2015 року (суми ФСП з 1 га зростуть у понад шість разів). «Суцільне» (фактично без обмежень) застосування даного режиму для всіх категорій сільгоспідприємств, без врахування обсягів, напрямів і специфіки їх діяльності є неприйнятним

Реформування податкової системи повинно забезпечити:

а) рівномірніший розподіл податкового навантаження (тягаря) між окремими кате-

горіями товаровиробників, усунення податкової дискримінації, що наявна нині;

б) збереження простоти податкових відносин у галузі, особливо в частині транспарентності механізму адміністрування обов'язкових платежів – наявний податковий механізм має стимулювати інвестиційну діяльність за рахунок прогнозованості податкових зобов'язань;

в) стимулювання легалізації ринку оренди землі, виведення фонду оплати праці з тіні й зростання рівня її оплати для працівників галузі – оподаткування повинно розглядатись як своєрідна плата за спокій, за можливість стабільного ведення господарської діяльності без можливих ускладнень із боку фіскальних органів;

г) формування належної ресурсної бази місцевих бюджетів з урахуванням основного дохідного ресурсу сільських громад – землі;

д) альтернативність оподаткування – передбачення можливості обирати один із кількох податкових режимів.

На нашу думку, економічно обґрунтованим нині є диференціація податкових умов господарювання для окремих категорій (груп) товаровиробників – залежно від організаційно-правової форми, обсягів і виду діяльності, приналежності до вертикально інтегрованих структур).

У цьому контексті доцільним є звуження цільової аудиторії спеціального режиму прямого оподаткування на основі науковообґрунтованої системи критеріїв. Спецрежим повинен стосуватися лише малих і середніх сільгоспідприємств переважно рослинницького спрямування, тоді як для підприємств, що не відповідатимуть встановленим критеріям, мають бути опрацьовані інші

умови оподаткування (для однієї частини – загальна система із наданням пільг, для іншої – спрощена система оподаткування із застосуванням спеціального порядку справляння).

Висновки. Спеціальний режим прямого оподаткування сільськогосподарської діяльності фактично виконав економічні завдання, що ставилися при його запровадженні. Галузь одержала необхідний імпульс розвитку, наявна рентабельність забезпечує її інвестиційну привабливість.

Збереження незмінності умов справляння даного спецрежиму фактично стримує розвиток аграрної галузі у потрібному державі напрямі, оскільки негативно впливає на

конкурентоспроможність окремих суб'єктів агропромислового виробництва, провокує формування нераціональної його структури. ФСП потребує суттєвого реформування, уточнення ідеології застосування. Передусім варто обмежити цільову аудиторію даного податкового режиму, внаслідок чого він стане специфічною складовою спрощеної системи оподаткування із чітко окресленою логікою та перспективами функціонування.

Подальші наукові зусилля мають бути спрямовані на формування раціонального податкового механізму у сфері агропромислового виробництва, який би передбачав диференціацію умов оподаткування для окремих категорій товаровиробників.

Список використаних джерел

1. Буцька О.Ю. Оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах податкових змін [Електронний ресурс] / О.Ю. Буцька // Ефективна економіка. – Електронне наукове фахове видання Дніпропетровського держ. аграрно-економічного ун-ту, 2014. – Режим доступу (URL): <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2579>.
2. Дема Д.І. Податкові наслідки реформування земельних відносин [Текст] / Д.І. Дема, Ю.Ю. Сус, В.М. Трокоз // Вісн. ЖНАЕУ. – 2011. – №2. – Т.2. – С. 369-375.
3. Єфименко Т.І. Податки в інституційній системі сучасної економіки : наук. вид. [Текст] / Т.І. Єфименко: НАН України, ІЕП. – К. ІЕП, 2011. – 688 с.
4. Жидяк О.Р. Вдосконалення системи оподаткування підприємницьких структур аграрної сфери [Електронний ресурс] / О.Р. Жидяк // Ефективна економіка. – Електронне наукове фахове видання Дніпропетровського держ. аграрно-економічного ун-ту, 2013. – Режим доступу (URL): <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1857>.
5. Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» N 1166-VII від 27 березня 2014 року // Офіц. вісн. України. – 2014. – № 28 (11.04.2014). – Ст. 783.
6. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» N 320-XIV від 17 груд. 1998 року (зі змінами і доповненнями) // Відом. Верхов. Ради України (ВВР). – 1999. – № 5-6 (12.02.99). – Ст. 39.
7. Іванов Ю.Б. Моделювання наслідків від впровадження пільг з податку на прибуток підприємств [Текст] / Ю. Б. Іванов, Г. В. Комарова // Вісн. Української академії банківської справи. – 2011. – № 1 (30). – С. 87-97.
8. Кабмін обговорив с аграріями актуальні проблеми АПК [Електронний ресурс] / Latifundist.com – Національний агропортал, 23.05.2014. - Режим доступу (URL): <http://latifundist.com/novosti/21099-yatsenyuk-obsudil-s-agrariyami-aktualnye-problemy-apk>.
9. Крисоватий А.І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів [Текст] / А.І. Крисоватий, Т.В. Кошук // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 18-32.
10. Критерии оценки налоговых систем [Електронний ресурс] / Энциклопедия экономиста. – Раздел: «Налоги и налоговая система». – Режим доступу (URL): <http://www.grandars.ru/nalogi/nalogovaya-sistema.html>.
11. Лабенко О.М. Оцінка механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / О.М. Лабенко // 36. наук. праць Таврійського держ. агротехнологічного ун-ту. – Серія: Економічні науки. – 2013. – №2 (6). – С. 245-252.
12. Лайко П.А. Податкове стимулювання діяльності сільськогосподарських та переробних підприємств [Текст] / П.А. Лайко // 36. наук. праць ВНАУ. – Серія: Економічні науки. – 2010. – №5-2. – С. 108-118.
13. Лапа В. Необхідне збереження податкових стимулів для розвитку агропромислового виробництва [Електронний ресурс] / В. Лапа // Офіційний сайт ГО «Український клуб аграрного бізнесу», 02.08.2014. – Режим доступу (URL): http://ucab.ua/ua/pres_sluzhba/novosti/ukab_vitae_zberezhennya_podatkovikh_stimuliv_dlya_rozvitku_agropromislovogo_virobnitstva/?category=29780.
14. Макаренко Ю.П. Альтернативні системи оподаткування малого і середнього бізнесу у сільському господарстві [Текст] / Ю.П. Макаренко, О.В. Безкровний // Управління проектами та розвиток виробництва. – 2012. - №1. – С. 77-82.
15. Малініна Н.М. Концептуальні засади побудови системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / Н.М. Малініна // 36. наук. праць Нац. ун-ту державної податкової служби. – 2012. – №1. – С. 242-260.
16. Мединська Т.В. Фіксований сільськогосподарський податок як спеціальний режим оподаткування аграрного бізнесу в Україні [Текст] / Мединська Т.В. // 36. наук. праць Держ. економіко-технологічного ун-ту транспорту. – Серія: Економіка і управління. – 2013. – Вип. 26. – С. 281-288.
17. Непочатенко О.О. посилення впливу системи оподаткування на соціально-економічний розвиток сільської території [Текст] / О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, О.С. Тригубенко // Облік і фінанси. – 2012. – № 3. – С. 102-109.
18. Новіков Г. Систему оподаткування великих сільгоспідприємств необхідно змінювати [Електронний ресурс] / Г. Новіков // Офіц. сайт ГО «Аграрний союз України», 05.08.2014. – Режим доступу (URL): <http://www.aau.org.ua/pres-sluzba/novini-1/zmi-pro-nas/gennadijnovikovsistemunalogooblozeniabolsihigrokovnuznomenat>.

19. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року N 2755-VI // Офіц. вісн. України. – 2010. – № 92 (10.12.2010). – Ч. 1. – Ст. 3248.
20. *Поддєрьогін А.М.* Корпоративне податкове планування у фінансовому управлінні підприємством [Текст] / А.М. Поддєрьогін, В.К. Черненко // *Фінанси України*. – 2011. – № 4. – С. 47-54.
21. Подоходный налог с колхозов // В кн. *Финансы и кредит СССР : Учебник*, под ред. Н.Т. Беркова. – Изд. 2-е, перераб. и доп. – Львов: Вища школа, 1987. – 374 с.
22. Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів» № 1185 від 31 жовтня 2011 року // Офіц. вісн. України. – 2011. – № 90 (28.11.2011). – Ст. 3271.
23. *Синчак В.П.* Концепція удосконалення системи оподаткування у сільському господарстві [Текст] / В.П. Синчак // *Університетські записки*. – 2008. – № 4. – С. 425-429.
24. *Соколовська А.М.* Податкова політика в Україні: особливості та уроки на перспективу / А.М. Соколовська [Текст] // *Фінанси України*. – 2011. – № 4. – С. 24-37.
25. *Танклевська Н.С.* Розвиток податкових відносин у сільському господарстві України [Текст] / Н.С. Танклевська // *Наук. вісн. Нац. ун-ту біоресурсів і природокористування України*. – 2011. – Вип. 168. – Ч. 2. – С. 337-342.
26. Указ Президента України Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки N 1529/99 від 3 грудня 1999 року // Офіц. вісн. України. – 1999. – № 49 (24.12.99). – Ст. 2400.
27. Указ Президиума Верховного Совета СССР от 10.04.65 г. «О подоходном налоге с колхозов» (с последующими изменениями) [Електронний ресурс] / Налогообложение России в 60-80-е годы. – Режим доступу (URL): http://www.finteoria.ru/nalog60_80g.html.
28. *Уркевич В.Ю.* Фіксований сільськогосподарський податок у проекті Податкового кодексу України [Текст] / В.Ю. Уркевич // *Наук. вісн. Нац. ун-ту біоресурсів і природокористування України : Серія "Право"*. – 2010. – Вип. 156. – С. 69-75.
29. *Юшко С.В.* Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування [Текст] / С.В. Юшко [Текст] // *Фінанси України*. – 2009. – № 11. – С. 63-72.
30. Financing the Common Agricultural Policy / Agriculture and Rural Development budget expenditure [Електронний ресурс] // Official site of European Commission. – Режим доступу (URL): http://ec.europa.eu/agriculture/cap-funding/index_en.htm.
31. *Jitea I.-M.* Agricultural income taxation: a comparative analysis between several new member states // *Bulletin University of Agricultural Sciences and Veterinary Medicine (UASVM, Romania), Horticulture*, 67(2)/2010.
32. *Seligman E.R.* The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad / 3rd printed edition. – New Jersey, USA, 2005.
33. *Veen H.B. van der, Meulen H.A.B. van der, Bommel K.H.M., Doorneweert B.* Exploring agricultural taxation in Europe // Report 2.07.06. – The Hague, LEI, 2007.

Стаття надійшла до редакції 15.08.2014 р.

*

УДК 368.03:330.133.2

*Ю.В. АЛЕСКЕРОВА, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Моделі страхової політики при сільськогосподарському страхуванні

Постановка проблеми. Розвиток сільського господарства тісно пов'язаний із високим рівнем ризику, що полягає у відсутності гарантій одержання результатів виробничої діяльності під впливом різних чинників, насамперед природних. У розвинених країнах світу агостраховання набуло поширення і

стимулює розвиток агропромислового комплексу. Для України цей процес поки що формується суперечливо, з пошуками власного шляху ефективних моделей страхової політики як макро-, так і мезорівня. Тому важливим є загальний аналіз моделей страхової політики при сільськогосподарському страхуванні.

© Ю.В. Алескерова, 2014