

УДК 336.22 : 631.16

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

Концептуальні засади реформування та розвитку системи оподаткування сільськогосподаровиробників

Постановка проблеми. Динамічний розвиток аграрного сектора економіки в двохтисячних забезпечувався активною фінансовою підтримкою з боку держави, ключовою складовою якої виступали стимулюючі податкові механізми та режими оподаткування. Застосовуваний до податкової реформи 2015-2016 років інструментарій оподаткування сільськогосподарських товаровиробників сформувався в кінці дев'яностих років як невід'ємний компонент державної підтримки суб'єктів аграрного бізнесу в умовах реформаційних перетворень у галузі й тривалий час функціонував у практично незмінному вигляді.

Податкові механізми та інструменти, що застосовувалися в аграрній галузі донедавна й частково продовжують застосовуватись донині, мали переважно стимулюючу та підтримувальну направленість і спрямовувалися на підвищення рівня фінансового забезпечення сільськогосподарських підприємств за рахунок залишених податкових зобов'язань в умовах дефіциту державних фінансових ресурсів на пряме бюджетне фінансування потреб розвитку аграрної галузі.

Ключовими перевагами застосовуваної в аграрному секторі економіки податкової моделі була простота адміністрування податків та мінімізація адміністративного впливу при наданні державної фінансової підтримки. Низький рівень податкового навантаження й залишення податкових зобов'язань

із податку на додану вартість (ПДВ) у розпорядженні сільськогосподарських підприємств забезпечували сприятливе податкове середовище в галузі, що позитивно позначилося на обсягах сільськогосподарської діяльності в Україні та доходах суб'єктів аграрного бізнесу.

У результаті податкових реформ 2015-2016 років розпочалося поступове позбавлення сільськогосподарських підприємств податкових преференцій, зокрема в частині застосування стимулюючих податкових режимів, переведення їх на загальні умови оподаткування. Така ситуація потребує опрацювання концептуальних засад подальшого розвитку системи оподаткування сільськогосподаровиробників, які б стали базою реформування системи податкових відносин та забезпечили прогнозованість та стабільність податкових умов у галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремим питанням функціонування системи оподаткування щодо сільського господарства присвячена значна кількість наукових досліджень, серед яких варто виділити праці П. Боровика [1], Р. Бірда [16], М. Боелджи [17], Д. Вільямсона [27], Х. Віна [26], О. Грищенко [2], Р. Дарста [18], М. Дем'яненка [3], Л. Ебрілла [19], Ю. Лупенка [4; 5; 21], Н. Малініної [6; 7], О. Непочатенко [8], О. Прокопчук [10], І. Раджараман [22], Н. Сеперович [11], В. Синчака [12] й інших.

Проте наявним дослідженням проблем формування оптимальної системи оподаткування сільськогосподаровиробників бракує комплексності - при дослідженні окремих

аспектів функціонування податкового механізму в сільському господарстві більшість авторів розглядає проблему фрагментарно, без застосування системного підходу. Внаслідок цього, донині не окреслено науково обґрунтованих орієнтирів розвитку системи оподаткування щодо сільського господарства, які б передбачали комплексне врегулювання даної проблеми. Натомість, більшість авторів, вказуючи на необхідність збереження дії спеціальних режимів оподаткування, не розглядають інших варіантів розвитку податкової системи щодо аграрного сектора економіки та не оцінюють їх вплив на забезпечення інтересів усіх заінтересованих сторін економічних відносин у галузі.

Мета статті – опрацювання концептуальних засад реформування й розвитку системи оподаткування сільгосптоваровиробників в умовах трансформації спеціальних податкових режимів і розробка на цій основі оптимальної податкової моделі й інструментарію оподаткування суб'єктів аграрного бізнесу, які б забезпечили вирівнювання умов господарювання в галузі для товаровиробників різних організаційно-правових форм і збалансування інтересів усіх заінтересованих сторін (держави, територіальних громад, виробників, споживачів).

Виклад основних результатів дослідження. Тривалий час політика державного протекціонізму щодо аграрної галузі в Україні передбачала максимальне використання стимулюючих та підтримувальних властивостей оподаткування. Практичним втіленням такого підходу було функціонування спецрежиму оподаткування доходів сільгосп підприємств у формі фіксованого сільгосподатку (ФСП) – як реалізація бажання аграріїв сплачувати єдиний податок, а також спецрежиму справляння ПДВ (безпосередньо із сільськогосподарських та переробних підприємств). При цьому представники дрібного (мікро) аграрного бізнесу (переважно особисті селянські господарства) мали свої переваги – звільнялися від оподаткування доходів від сільгоспдіяльності й користувалися низкою пільг при справлянні земельного податку.

Запровадження спеціальних податкових режимів відіграло позитивну роль у розвит-

ку аграрного сектора: за рахунок фіскального стимулювання відбувся бурхливий розвиток агротехнологій, суттєво зросли обсяги валової продукції сільського господарства та рентабельність сільгоспдіяльності. За рахунок формування сприятливих податкових умов в аграрній галузі Україна стала вагомим експортером сільгосппродукції на світовому ринку, а частка аграрної складової у загальних обсягах експорту перевищила 40 %.

Проте «ліберальний» підхід до формування податкової політики щодо сільського господарства в Україні, поряд із очевидним позитивом, зумовив також і негативні аспекти розвитку аграрної економіки, серед яких, насамперед, варто виділити: формування нераціональної її структури, надто залежної від стану зовнішніх ринків; нераціональне землекористування, що призводить до погіршення якості ґрунтів; втрату соціальної орієнтованості більшістю суб'єктів аграрного бізнесу, які нехтують соціальними зобов'язаннями щодо розвитку сільських територій, на яких ведуть господарську діяльність. Наявність таких негативних аспектів вимагає їх врахування при визначенні напрямів реформування системи оподаткування сільгосптоваровиробників, зокрема й обмеженням сфери застосування податкових преференцій для окремих суб'єктів аграрного бізнесу, які використовують їх переважно для збагачення своїх власників, не продукуючи інших значимих соціально-економічних ефектів.

Формуванню концептуальних засад реформування та розвитку системи оподаткування сільгосптоваровиробників має передувати комплексна науково обґрунтована оцінка сучасного стану розвитку податкових відносин у галузі. При оцінці наявної практики оподаткування суб'єктів аграрного бізнесу насамперед варто проаналізувати рівень податкового навантаження, а також ефективність механізмів податкового адміністрування.

Характеристика податкового навантаження передбачає розрахунок величини податкового коефіцієнта (відношення сплачених податків до загальних доходів), а також аналіз частки сплачених податків

суб'єктами галузі у загальних податкових надходженнях до Зведеного бюджету України (рис. 1). При цьому останню доцільно порівняти із часткою сільського господарства у загальній валовій доданій вартості (ВДВ) (рис. 2).

Як видно з даних рисунка 1, податкове навантаження на сільгоспідприємства до 2016 року важко назвати надмірним. Подат-

ковий коефіцієнт характеризувався найвищим значенням у 2000-2002 роках, коли при нарахуванні ФСП застосовувався підвищувальний коефіцієнт. У 2011-2015 роках значення податкового коефіцієнта було найнижчим - унаслідок того, що доходи сільгоспідприємств зростали вищими темпами, ніж нараховані їм суми податків (при цьому прибуток не оподатковувався).

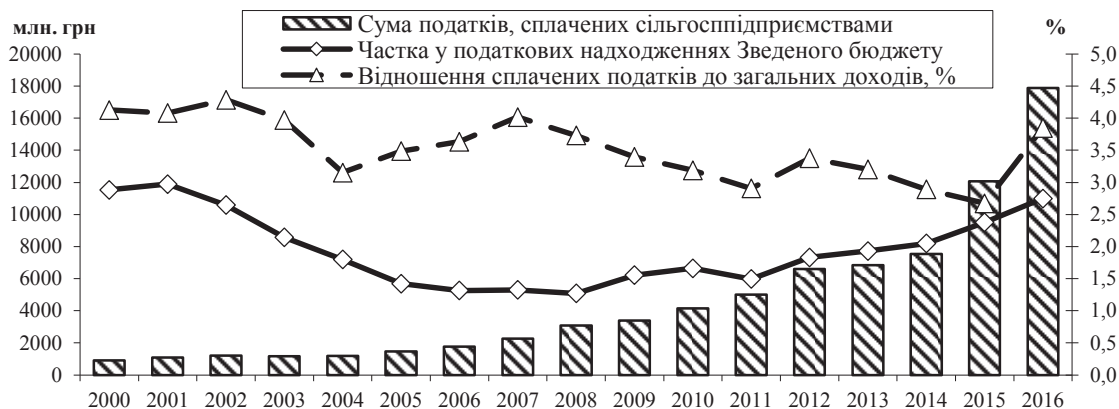


Рис. 1. Податкове навантаження на сільгоспідприємства (без єдиного соцвнеску та непрямих податків)

Джерело: Складено автором за даними ДФС, наданими на запит ННЦ «ІАЕ».

Про низький рівень податкового навантаження на сільгоспідприємства до 2016 року показує й частка сплачених ними податків у загальних податкових надходженнях до Зведеного бюджету України: у 2004-2014 роках (понад десять років) вона не перевищувала 2%.

У 2015 році податкове навантаження дещо зросло (зокрема, за рахунок підвищення ставок єдиного податку (ЄП) IV групи), проте все ще було нижчим за рівень 2000-2003 років - перших після запровадження ФСП, який із 2015 року було трансформовано в ЄП IV групи. У 2016 році за рахунок «розщеплення» сум ПДВ податкове навантаження на сільгоспідприємства суттєво зросло, а в 2017 році прогнозується подальше зростання даного показника.

Аналіз співвідношення між часткою сплачених сільгоспідприємствами податків у загальних податкових надходженнях і ВДВ сільського господарства у загальній ВДВ (по економіці в цілому) (рис. 2) показав, що в динаміці даний показник суттєво коливався.

На початку двохтисячних аналізоване співвідношення становило 5,5 раза, у 2005 році - зросло до 7,3, у 2014-му - знизилася до 5,9 раза. Після часткового скасування у 2016 році режиму ПДВ-аккумуляції досліджуваний показник знизився до 3,2 раза, що доводить про зростання рівня податкового навантаження на сільгоспідприємства після податкової реформи 2015 року.

При цьому варто відзначити, що до 2016 року понад 82% податків, що сплачувалися сільгоспідприємствами, спрямовувалися до місцевих бюджетів - переважно до бюджетів органів місцевого самоврядування, на території яких проводилася відповідна діяльність (рис. 3). Із 2016 року з реформуванням механізму справляння ПДВ із сільгоспідприємств та зміною порядку розподілу надходжень податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), частка надходжень до місцевих бюджетів у сплачених сумах податків сільгоспідприємствами суттєво знизилася (до 62%).



Рис. 2. Частка сільського господарства у валовій доданій вартості та частка сільгоспідприємств у загальних податкових надходженнях (без єдиного соцвнеску та непрямих податків)

Джерело: Складено автором за даними ДФС, наданими на запит ННЦ «ІАЕ».

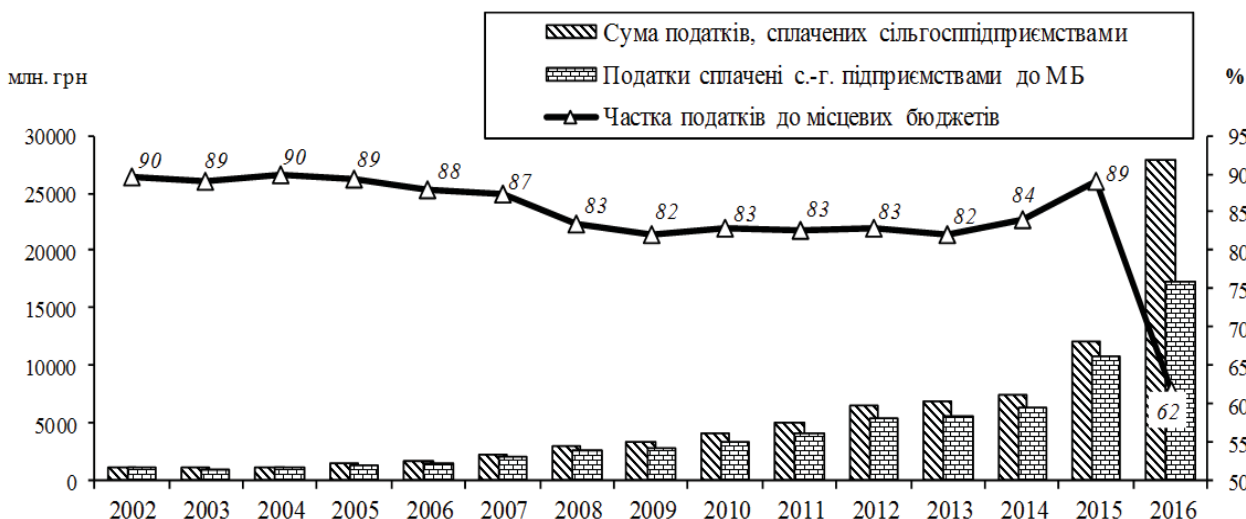


Рис. 3. Участь сільгоспідприємств у наповненні місцевих бюджетів (без єдиного соцвнеску та непрямих податків)

Джерело: Складено автором за даними ДФС, наданими на запит ННЦ «ІАЕ».

Важливою характеристикою механізму оподаткування сільгоспідприємств є структура сплачуваних податків та обов'язкових платежів (рис. 4). Вона характеризується суттєвою зміною частки окремих складових. Так, у 2014 році майже половину в загальній сумі податків та податкових платежів, сплачуваних сільгоспідприємствами, займав єдиний соціальний внесок (ЄСВ), тоді як частка ПДВ становила 3,6 %, а ЄП IV групи (на той час ще ФСП) – лише 1,8 %. У

2015 році у зв'язку з різким підвищенням ставок ЄП IV групи (у майже 21 раз) його частка зросла до 10,5 % (майже на 9 в.п.), а частка ЄСВ, навпаки, знизилася (до 37,7 %). У 2016 році внаслідок «розщеплення» ПДВ, його частка в зросла до 30,4 %, а надходження ЄСВ, у зв'язку зі значним зниженням ставки (майже в 1,7 раз – із 37 до 22 %), знизилася на понад 22 в.п., зайнявши лише третє місце в загальній структурі (на рівні ПДФО із зарплати).

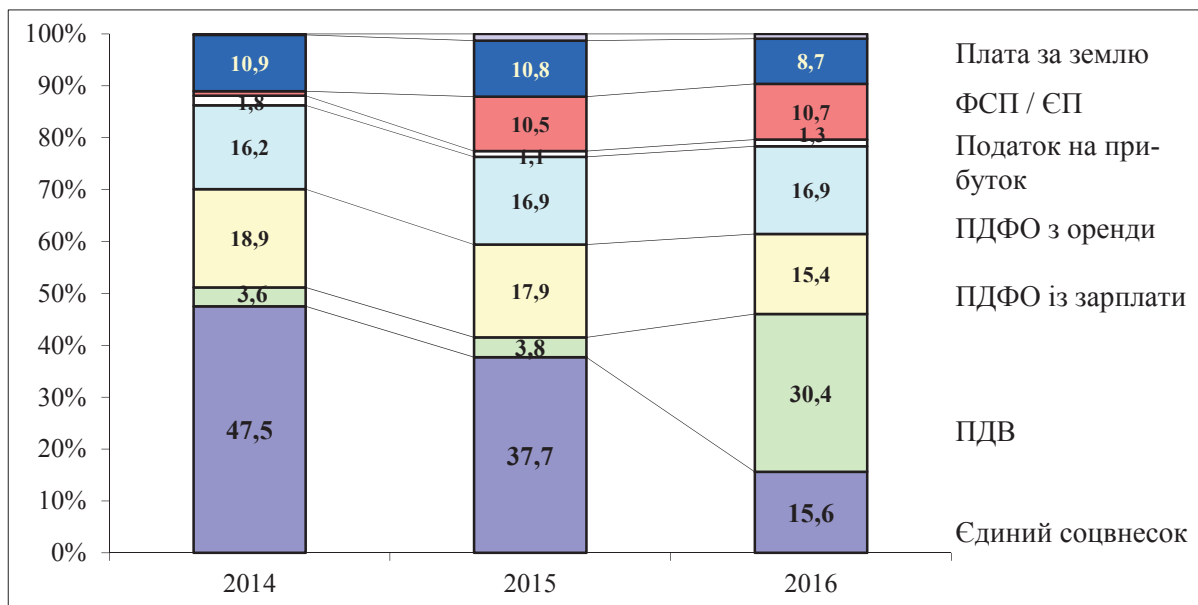


Рис. 4. Структура податків та інших обов'язкових платежів, сплачуваних сільгоспідприємствами

(з урахуванням єдиного соцвнеску та ПДВ, без урахування акцизу та мита)

Джерело: Складено автором за даними ДФС, наданими на запит ННЦ «ІАЕ»

Таким чином, із 2016 року основними видами обов'язкових платежів державі від сільгоспідприємств є податок на доходи фізичних осіб з оренди, податок на доходи

фізичних осіб із зарплати найманих працівників, а також єдиний соціальний внесок, зараховуваний на заробітну плату (рис. 5).

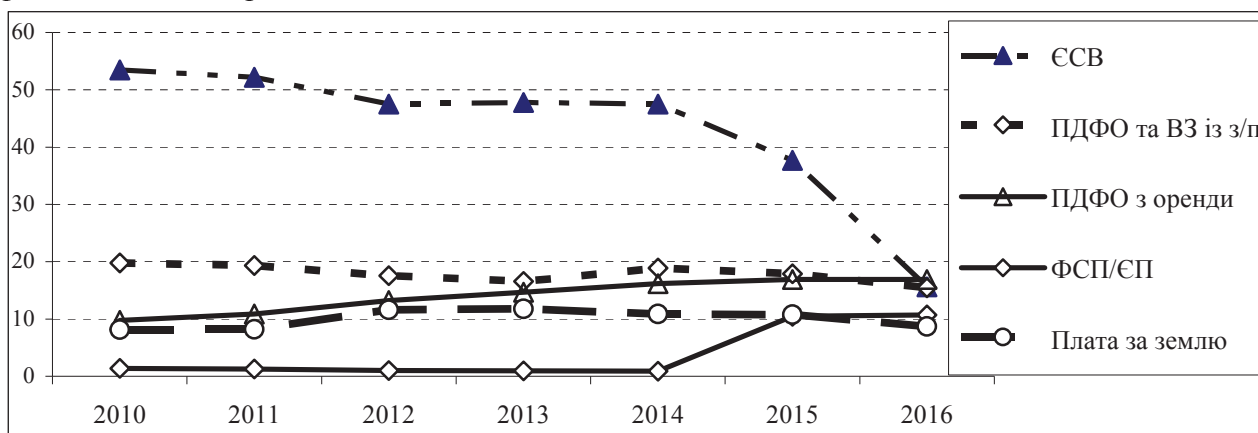


Рис. 5. Динаміка часток окремих видів обов'язкових платежів сільгоспідприємств державі у їх загальній структурі

(з урахуванням єдиного соцвнеску та ПДВ, без урахування акцизу та мита)

Джерело: складено автором за даними ДФС, наданими на запит ННЦ «ІАЕ»

У 2016 році їхня частка є приблизно однаковою й становить 15-17 %. При цьому динамічно зростає частка ЄП IV групи, яка у 2017 році може наблизитися до вищезазначених платежів. У 2016 році частка ЄП IV групи перевищила частку плати за землю та становила майже 11 %.

Одним із показників збалансованості розвитку як економіки в цілому, так і окремої галузі, є структура створюваної ВДВ. Варто зазначити, що вітчизняному аграрному сектору економіки притаманна низька частка оплати праці найманих працівників у створюваній валовій доданій вартості (рис. 6).

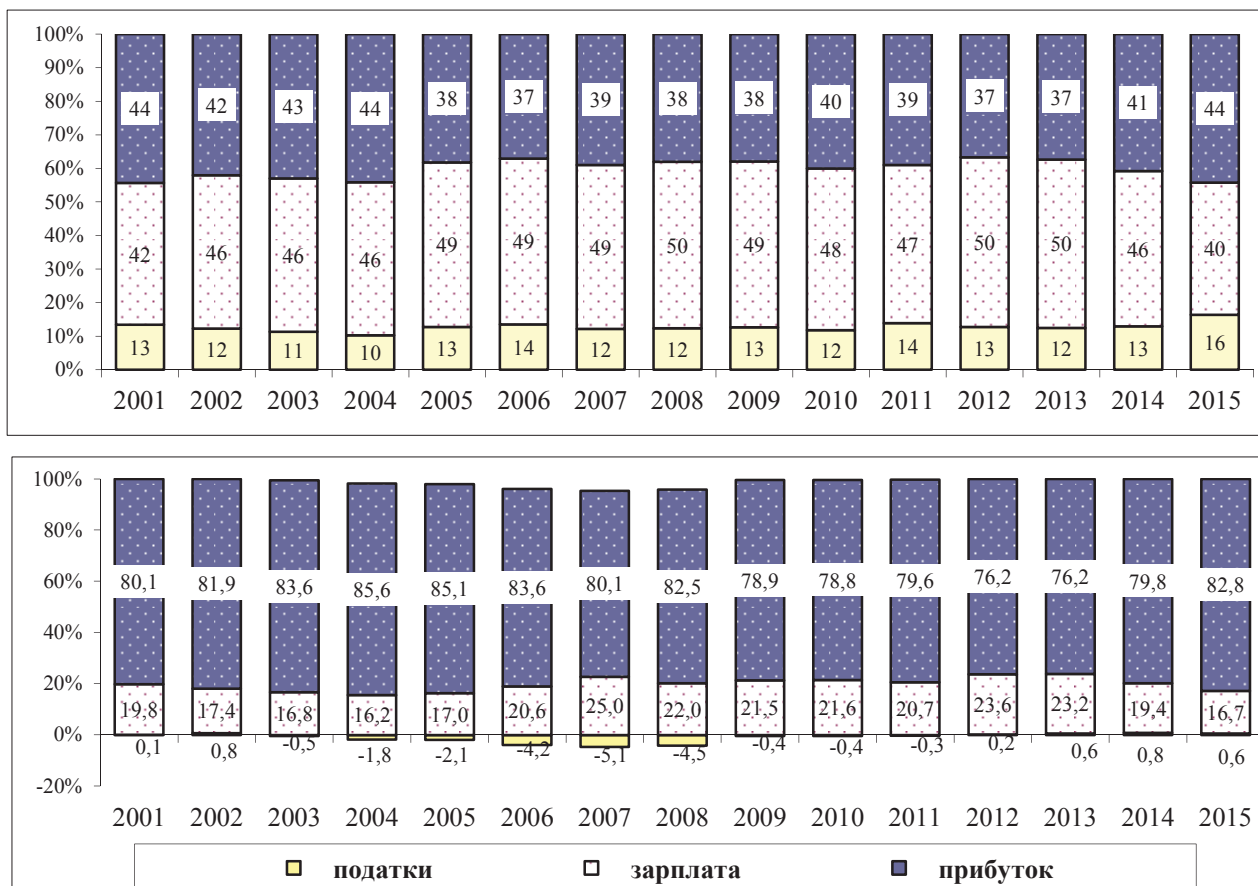


Рис. 6. Структура доданої вартості в цілому по економіці (зверху) та по сільському господарству (знизу)

Джерело: Складено автором за даними ДССУ.

Як видно з даних рисунка 6, частка зарплати у створюваній ВДВ у сільському господарстві в 2,3 раза нижча, ніж у цілому по економіці: у 2008 році 22 проти 50 %, у 2013 – 23,2 проти 50 %, у 2015-му – 16,7 проти 40 %. Водночас прибуток у структурі ВДВ сільського господарства в середньому має майже 80 % - при цьому в галузі він не оподатковується. Варто відзначити, що до 2012 року сума податків на продукти (як складова ВДВ) в галузі була від’ємною, а в 2013-2015 роках характеризується мізерними значеннями (у понад 20 разів нижчими за загальний показник по економіці).

Окремої уваги заслуговує питання застосування в сільському господарстві України уніфікованого податкового інструментарію для будь-яких суб’єктів господарювання, незалежно від спрямованості їхньої діяльності, обсягів доходів і земельного банку, величини використовуваних активів, участі у соціальному розвитку сільських територій, на яких ведеться господарська діяльність тощо.

Проведення уніфікованої політики при оподаткуванні сільгоспідприємств, незалежно від їх розміру та спрямованості діяльності, зумовлює зростання частки афілійованих суб’єктів, що займаються переважно виробництвом високомаржинальних видів сільгосппродукції й при цьому користуються податковими преференціями (зокрема, у вигляді звільнення від оподаткування прибутку) на рівні із представниками малого бізнесу та соціально відповідальними «класичними» сільгоспідприємствами – правонаступниками колишніх КСП.

Натомість середні й особливо малі сільгосптоваровиробники, що є базисом розвитку аграрної галузі в європейських країнах, неспроможні на рівних конкурувати з великими агроформуваннями, а тому із року в рік зменшують обсяги діяльності, займаючи лише ринкові ніші, які є непривабливими для високорентабельних суб’єктів, або віддаючи останнім землі у приховану оренду.

Проведений аналіз показує, що розподіл прибутку від сільгоспдіяльності між сільго-

спідприємствами є вкрай нерівномірним (табл. 1).

1. Розподіл сільгоспідприємств України за розміром прибутку по результатах господарювання у 2014-2015 роках

Групи за розміром прибутку на 1 підприємство, млн грн	Частка підприємств, %	Частка у доходах (виручці), %	Частка у прибутках, %	Частка у земельній площі, %	Дохід (виручка) на 1 га с.-г. угідь, грн	Прибуток на 1 га с.-г. угідь, грн	Рентабельність, %
2014							
До 0 (збиткові)	19,7	13,7	х	18,0	7085	-1444	-16,9
До 1,00	32,4	7,4	2,5	14,8	4666	370	8,6
1,01-5,00	30,1	19,9	16,2	26,0	7158	1372	23,7
5,01-25,00	15,0	26,8	32,1	24,6	10139	2867	39,4
Понад 25,00	2,9	32,2	49,2	16,6	18146	6538	56,3
Усього	100,0	100,0	100,0	100,0	9331	1941	26,3
2015							
До 0 (збиткові)	10,8	5,1	х	6,8	12766	-3218	-20,1
До 1,00	21,5	3,2	0,7	6,7	8109	582	7,7
1,01-5,00	29,0	10,9	7,1	18,1	10152	2142	26,7
5,01-50,00	35,2	44,6	46,9	47,4	15920	5433	51,8
Понад 50,00	3,4	36,2	45,4	21,1	28966	11806	68,8
Усього	100,0	100,0	100,0	100,0	16898	5276	45,4

Джерело: Складено автором за даними ДССУ.

Як видно з даних таблиці 1, у 2014 році лише 2,9 % від загальної кількості сільгоспідприємств (244 од.), що одержали понад 25 млн грн прибутку кожне, мали майже третину в загальних доходах (виручці) сільгоспідприємств і понад половину у загальній сумі прибутку від основної діяльності – за середньої рентабельності даної групи понад 56 %. У 2015 році відповідні показники підприємств, що одержали понад 50 млн грн прибутку кожне, становили: 3,4 % (293 од.); 36,2; понад 45; понад 68 %.

Отже, дані проведеного аналізу показують, що близько 3,2 % сільгоспідприємств (менше як 300 од.) займають понад третину в загальній сумі доходів (виручки), понад 45 % – у загальній сумі прибутку від основної діяльності, понад 20 % – у загальній земельній площі, рентабельність їх основної діяльності в середньому перевищує 60 %, а прибуток із розрахунку на 1 га сільгоспугідь у середньому в 2,5 раза перевищує середньогалузевий показник.

При цьому такі суб'єкти користуються тими ж податковими преференціями, що й сільгоспідприємства, які мають значно скромніші фінансові результати та масштаби діяльності. Внаслідок цього високоефективні (у силу різних, в тому числі й

суб'єктивних причин) сільгоспідприємства мають конкурентні переваги та знаходяться у привілейованому становищі. Останнє посилюється в разі входження таких сільгоспідприємств до складу фінансово-промислових груп (об'єднання з іншими видами капіталу), що дає можливість оптимізувати податкові зобов'язання бізнес-партнерів (холдерів) і таким чином штучно підвищувати результативність ведення власної сільгоспдіяльності – до жодних податкових наслідків у сільгоспідприємств це не призведе.

Серед негативних аспектів функціонування нинішньої практики оподаткування сільськогосподарської діяльності в Україні варто виділити такі:

стимулювання «сировинного» напряму розвитку аграрної економіки – в умовах звільнення від оподаткування прибутку сільгоспідприємств (незалежно від джерела формування) та здійснення відшкодування ПДВ при експорті будь-якому суб'єкту (незалежно від статусу) повністю відсутні будь-які податкові стимули для збільшення частки сільгосппродукції із вищою доданою вартістю на основі більш глибокої її переробки;

суттєві бюджетні втрати внаслідок надання сільгоспідприємствам податкових пре-

ференцій без відповідного підвищення рівня їхнього фінансового забезпечення – відсутність оподаткування прибутку високодохідних екстериторіальних підприємств забезпечує лише підвищення статків їхніх власників без формування інших значущих соціальних ефектів (зеконотворення прибуток переважно виводиться з економіки України);

зниження соціальної відповідальності більшості суб'єктів аграрного бізнесу, внаслідок чого селоформуєчим підприємствам доводиться нести додаткові витрати на розвиток сільської інфраструктури (фактично – вимушено займатися благодійністю, оскільки екстериторіальні суб'єкти після сплати податків у пільговому розмірі вважають свої соціальні зобов'язання виконаними);

існування великих площ фактично неоподатковуваних земель (або земель із невиправдано низьким рівнем оподаткування), функціонування тіньового ринку оренди сільгоспугідь - від цього потерпають сільгоспідприємства, що функціонують у рамках правового поля;

нерівномірний розподіл податкового навантаження – найбільше податкове навантаження припадає на соціально відповідальні підприємства, оскільки: афілійовані (економічно не самостійні) суб'єкти активно «вмонтовуються» у схеми податкової оптимізації, а представники малого аграрного бізнесу часто працюють за рамками офіційного податкового поля, не оформляючи належним чином використання земельні ділянки;

зниження рівня офіційної сільської зайнятості внаслідок значного рівня оподаткування "зарплатними" податками та відносно легкої можливості їх оптимізації при застосуванні «тіньових» схем;

суттєве зростання обсягів тіньових доходів і тіньових розрахунків, що зумовлює значні бюджетні втрати в аграрній, а також у суміжних галузях;

формування нераціональної структури сільськогосподарського виробництва, стійкість якої повністю визначається станом зовнішніх аграрних ринків та нераціональне використання сільгоспугідь, зумовлене максимізацією прибутку як єдиним мотивом діяльності окремих суб'єктів аграрного біз-

несу, що призводить до суттєвих втрат якісних характеристик ґрунтів.

Ключовими дискусійними питаннями у сфері оподаткування сільгосптоваровиробників залишаються такі:

доречність використання грошової оцінки землі як бази оподаткування єдиним сільгосподатком (що є спрощеною формою оподаткування доходів) як для рослинницької, так і тваринницької галузей;

доцільність застосування уніфікованого податкового інструментарію як для представників вертикально інтегрованих сільгоспструктур, які обробляють десятки тисяч гектарів сільгоспугідь, так і для малих та середніх господарств, у яких значно нижчий рівень доходів із розрахунку на гектар;

невизначеність спрямованості стимулюючого податкового механізму, який не заохочує суб'єктів господарювання до збільшення робочих місць та доданої вартості в агровиробництві, а навпаки, провокує перетворення вітчизняного агробізнесу в світовий сировинний придаток;

доцільність звільнення від оподаткування прибутку афілійованих сільгоспідприємств, пов'язаних з іншими господарськими структурами, операційна діяльність яких характеризується надвисокими показниками рентабельності – при цьому відсутні вимоги щодо цільового використання додатково згенерованих унаслідок надання пільг фінансових ресурсів, що характерно при застосуванні інвестиційного податкового кредиту в міжнародній практиці.

Крім того, нині постає питання формування дієвої системи фіскального регулювання діяльності представників дрібного аграрного бізнесу, передусім високотоварних особистих селянських господарств. Для них необхідно створити спеціальні умови оподаткування з метою стимулювання їх державної реєстрації та повноцінного залучення у систему фінансових відносин.

Врегулювання вищезазначених питань потребує розробки й затвердження на державному рівні Концепції реформування та розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Метою Концепції має стати формування сприятливої системи оподаткування суб'єктів агроп-

ромислового виробництва, яка забезпечить рівність податкових умов для різних категорій (груп) сільгоспвиробників, стимулюватиме спрямування діяльності окремих суб'єктів аграрного бізнесу в правове поле, сприятиме формуванню раціональної структури агропромислового виробництва, збільшенню частки сільгосппродукції із вищим рівнем доданої вартості, підвищенню рівня сільської зайнятості й наповненню місцевих бюджетів сільських територій.

Ключовими критеріями формування нової моделі системи оподаткування щодо аграрного сектора економіки повинні стати:

забезпечення рівності податкових умов для всіх суб'єктів аграрного бізнесу, недопущення проявів податкової дискримінації, необгрунтованого надання податкових преференцій окремим групам сільгосптоваровиробників;

застосування диференційованого підходу до формування механізму оподаткування окремих груп сільгосптоваровиробників - залежно від спрямованості діяльності, природи прав на земельні ділянки, територіальної приналежності, особливостей використання найманої праці;

забезпечення стабільності податкових умов і прогнозованості податкової політики в галузі в середньостроковій перспективі;

врахування стану розвитку інших складових системи фінансового регулювання сільськогосподарської діяльності й тенденцій загальної системи оподаткування суб'єктів господарювання;

функціонування прозорого податкового інструментарію, який ґрунтувався на чітко визначених транспарентних податкових нормах, що позитивно сприймалися суб'єктами аграрного бізнесу, а також уникнення використання складних в адмініструванні податкових механізмів;

забезпечення оптимального поєднання наявних функцій податків, передусім стимулюючої та регулювальної, зокрема в частині підтримки розвитку пріоритетних форм господарювання й видів сільгоспдіяльності;

формування достатньої та стабільної дохідної бази місцевих бюджетів сільських територій для належного фінансування розвитку соціальної інфраструктури й забезпе-

чення комфортності проживання сільських жителів.

Серед основних завдань, що повинні бути покладені в основу реформування системи оподаткування щодо сільського господарства, слід виділити:

вирівнювання умов господарювання для різних категорій (груп) сільгосптоваровиробників;

зменшення обсягів тіньової (неофіційної) економіки у сільському господарстві - ринку прихованої оренди сільгоспугідь і готівкових неоподатковуваних розрахунків, унеможливлення практики несплати обов'язкових платежів державі при використанні товарних сільгоспугідь;

максимальне спрощення механізму адміністрування податків у сільському господарстві, мінімізація виїзних податкових перевірок та обмеження можливостей адміністративного податкового тиску на товаровиробників;

стимулювання: розвитку пріоритетних видів діяльності й форм господарювання; підвищення соціальної відповідальності суб'єктів аграрного бізнесу; зростання сільської зайнятості; раціонального землекористування;

недопущення суттєвого зростання частки податків у ціні сільгосппродукції з метою збереження цінової доступності продуктів харчування для населення в умовах низької його платоспроможності;

формування достатньої й стабільної бази формування доходів місцевих бюджетів сільських територій.

Ключовим питанням подальшого розвитку системи оподаткування щодо сільського господарства є уточнення суб'єктного складу платників податків для уможливлення застосування диференційованого підходу до формування податкового механізму. З цієї метою, на наш погляд, доцільно застосувати такі критерії диференціації суб'єктів аграрного бізнесу: спрямованість діяльності та структура доходів; територіальна приналежність та економічна самостійність; - особливості використання найманої праці; рівень соціальної відповідальності; природа прав на земельні ділянки.

На основі вищезазначених критеріїв доцільно сформувавши окремі групи платників податків із числа сільгосптоваровиробників, для кожної з яких необхідно розробити спеціальний податковий інструментарій, зокрема:

екстериторіальні (не прив'язані до певної території - такі, що ведуть діяльність на території декількох територіальних громад), афілійовані, пов'язані з іншими господарюючими суб'єктами, сільгосп підприємства;

"класичні" сільгосп підприємства, що ведуть діяльність переважно за місцем реєстрації (використовують сільгоспугіддя не більше 2-3 територіальних громад), є соціально відповідальними (сприяють розвитку соціальної інфраструктури сільських терито-

рій за місцем ведення діяльності), мають більш-менш збалансовану структуру виробництва (зокрема, у платників ЄП частка тваринництва не перевищує 75 % загального обсягу доходів);

суб'єкти малого аграрного бізнесу (МАБ) – переважно невеликі за площею фермерські господарства (що використовують не більш як кілька сотень гектарів сільгоспугідь), а також високотоварні особисті селянські господарства, що здійснюють систематичний продаж власно виробленої сільгосппродукції;

особисті селянські господарства (ОСГ), що володіють землями для ведення товарного сільгоспвиробництва площею понад 2 га (табл. 2).

2. Формування суб'єктного складу платників податків у сільському господарстві з метою диференціації податкового інструментарію

Суб'єкт податкових відносин	Мета діяльності	Використовувані ресурси	Ефект від функціонування для держави
Афілійовані ¹ екстериторіальні підприємства	Максимізація прибутку на інвестований капітал без урахування інших критеріїв	Залучений капітал Найма праця Орендована земля Мін. соцзобов'язання	Збільшення обсягів випуску продукції сільського господарства Нарощення експорту Надходження валютної виручки
«Класичні» сільгосп підприємства (право наступники КСП)	Забезпечення прибутковості діяльності на основі збалансованої структури виробництва, сприяння розвитку сільських територій, збереження зайнятості	Переважно власний капітал Найма праця переважно місцевих жителів Орендована земля Витрати на соціальний розвиток	Досягнення продовольчої безпеки Нарощення експорту Збереження рівня зайнятості у сільській місцевості Формування раціональної структури сільгоспвиробництва
Суб'єкти МАБ - переважно невеликі фермерські господарства ²	Одержання доходів за рахунок ведення аграрного бізнесу	Обмежені фінансові ресурси Мінімальне використання найманої праці Переважно власна земля Нерозвинені технології	Зменшення видатків на виплату субсидій малозабезпеченим Підвищення рівня доходів сільського населення Підвищення зайнятості на селі
Товарні ОСГ, що володіють землями для ведення ТСВ	Забезпечення додаткових доходів за рахунок несистематичного продажу власно виробленої продукції на стихійних ринках	Мінімальний капітал Власна праця Власна земля Примітивні технології	Досягнення продовольчої безпеки на окремих нішевих ринках Підвищення рівня доходів сільського населення

¹ Пов'язані із іншими суб'єктами господарювання.
Джерело: Складено автором.

² Також високотоварні ОСГ, що зареєстрували СПД.

Вищенаведені групи суб'єктів аграрного бізнесу суттєво вирізняються за спрямованістю діяльності, природою прав на земельні ділянки, територіальною приналежністю,

рівнем соціальної відповідальності й обсягами використання найманої праці, що вимагає застосування для них диференційованого податкового інструментарію (табл. 3).

3. Пропонований інструментарій прямого оподаткування окремих груп сільгосптоваровиробників залежно від спрямованості їхньої діяльності

Суб'єкти податкових відносин	Ключові параметри діяльності	Інструментарій оподаткування
Афілійовані екстериторіальні підприємства	Максимізація прибутку Максимізація земельного банку на основі використання орендованих земель Значне використання найманої праці	Оподаткування прибутку Оподаткування орендної плати (агент) Оподаткування зарплати (агент) Інші форми оподаткування (за наявн.)
«Класичні» сільгосп-підприємства (правонаступники КСП)	Одержання прибутку на основі раціонального використання наявних ресурсів Використання орендованих земель переважно місцевих жителів Значне використання найманої праці (переважно місцевих жителів)	Єдиний сільгоспподаток на базі НГО земельної ділянки Оподаткування орендної плати (агент) Оподаткування зарплати (агент) Інші форми оподаткування (за наявн.)
Суб'єкти МАБ-переважно невеликі фермерські господарства	Одержання прибутку на основі раціонального використання наявних ресурсів Використання орендованих земель переважно місцевих жителів Обмежене використання найманої праці	Єдиний сільгоспподаток на базі НГО земельної ділянки Оподаткування орендної плати (агент) Оподаткування зарплати (агент) Інші форми оподаткування (за наявн.)
Товарні ОСГ, що володіють сільгоспугіддями для ведення ТСВ	Одержання додаткового доходу від господарств використання наявної у власності ділянки Використання власної земельної ділянки Мінімальне використання найманої праці	ПДФО із доходів від сільгоспдіяльності у спецпорядку (спрощена система) Майнове оподаткування Сплата ЄСВ у спецпорядку

Джерело: Складено автором.

Окремого дослідження потребує питання запровадження так званого «єдиного земельного (сільськогосподарського) податку», механізм справляння якого передбачав би об'єднання у даному комплексному платежі усіх наявних податків та обов'язкових платежів (без урахування непрямих податків) і визначення як бази оподаткування нормативної грошової оцінки використовуваних сільгоспугідь. При цьому, на переконання представників аграрного бізнесу, відповідне податкове навантаження повинне поширюватися на всі сільгоспугіддя товарного призначення, в тому числі й на земельні ділянки ОСГ площею понад 1 га [9]. На нашу думку, незважаючи на привабливість даної ідеї з погляду сільгоспідприємств, що працюють у рамках офіційного правового поля, практична її реалізація є досить ускладненою.

Заходи, що повинні здійснюватись у рамках Концепції реформування та розвитку системи оподаткування сільгосптоваровиробників, доцільно розглядати у двох напрямках – у сфері прямого й непрямого оподаткування.

Зважаючи на те, що непряме оподаткування безпосередньо впливає на рівень цін на продукти харчування, по даному напрямку насамперед доцільно передбачити запрова-

дження зниженої ставки ПДВ на окремі види сільгосппродукції, зокрема на ті, переважна частка з обсягів виробництва яких постачається на експорт (зернові та олійні культури), нішеву сільгосппродукцію, продукцію рослинництва, обсяги виробництва якої характеризуються значною часткою господарств населення (овочі, фрукти), а також на відповідні продукти харчування (хлібобулочні вироби, борошно, крупи, комбікорми, олія соняшникова, натуральні соки, повидло, джеми).

У частині неекспортоорієнтованих видів сільгосппродукції, які оподатковуватимуться ПДВ за стандартною ставкою, необхідно забезпечити цільову спрямованість надходжень ПДВ (як від сільськогосподарських, так і переробних підприємств) з метою надання державної підтримки у формі бюджетних дотацій за рахунок закумуляованих у спецфонді держбюджету сум податку тим видам сільгоспвиробництва, які потребують такої підтримки з огляду на низьку купівельну спроможність населення й підвищену частку доданої вартості (насамперед – продукції тваринництва).

Як альтернативний варіант надання підтримки через механізм справляння ПДВ доцільним також є запровадження практики

залишення сум нарахованого до бюджету ПДВ сільгосппідприємствами, що планують інвестиційні проекти в пріоритетних секторах аграрної економіки, у їх користуванні на умовах інвестиційного податкового кредиту - терміном до дванадцяти місяців та зі сплатою відсотків на прийнятному для суб'єктів аграрного бізнесу рівні.

Із метою усунення податкової дискримінації щодо суб'єктів МАБ доцільним є запровадження спеціального порядку адміністрування ПДВ на основі схеми із компенсаційною ставкою ПДВ, яка б забезпечувала покриття частини вхідного ПДВ представникам МАБ, що пройшли державну реєстрацію.

У рамках заходів Концепції у сфері непрямого оподаткування доцільним є застосування в Україні європейської практики справляння акцизу на дизельне паливо – за рахунок повернення сільгоспвиробникам частини сплаченої за нього суми на основі підтвердження напрямів його використання. Це сприятиме зниженню витрат на виробництво сільгосппродукції, особливо з урахуванням того, що сільгосптехніка, як правило, не пересувається по дорогах загального користування – відповідно, сільгосппідприємства в цій частині не повинні фінансувати будівництво та ремонт доріг.

Із метою усунення надмірної кількості посередників на аграрному ринку, підвищення закупівельних цін зернотрейдерами на сільгосппродукцію, що спрямовується на експорт, стимулювання розвитку кооперативних процесів в аграрному секторі доцільним є надання права на одержання бюджетного відшкодування з ПДВ при експорті сільгосппродукції лише безпосереднім сільгосптоваровиробникам і суб'єктам, які придбали сільгосппродукцію безпосередньо у сільгосптоваровиробників.

У сфері прямого оподаткування передбачається диференціація податкового механізму залежно від сформованого суб'єктного складу платників податків у сільському господарстві, зокрема:

обмеження права користування спеціальними податковими режимами, що передбачають звільнення від оподаткування прибутку: а) суб'єктам, які відповідають ознакам

афілійованості й екстериторіальності – організаційно підпорядковуються іншим господарюючим структурам та/або ведуть свою діяльність на території кількох адміністративно-територіальних одиниць (більше трьох); б) суб'єктам, в яких частка доходів від тваринницької продукції й продуктів її переробки перевищує 75 % загальних доходів (в них відсутні об'єктивні підстави для сплати ЄП IV групи);

підвищення значимості земельного оподаткування та забезпечення уніфікованого порядку оподаткування сільгоспугідь, що використовуються для товарного сільгоспвиробництва (незалежно їх приналежності та наявності у їх власників податкових преференцій) - для будь-яких власників земельних ділянок, наданих для товарного сільгоспвиробництва, передбачається підвищення мінімальної ставки земельного податку й скасування наявних податкових пільг – це сприятиме зменшенню обсягів прихованої оренди в галузі;

встановлення максимального співвідношення між ставками земельного податку за земельні ділянки громадян, призначені для ведення товарного сільгоспвиробництва, та єдиним сільгоспподатком (не більше 2);

приведення у відповідність бази оподаткування єдиним податком і земельним податком за землі сільгосппризначення (усунення розбіжностей);

перехід на справляння єдиного сільгоспподатку за заліковим принципом – надання платникам права зменшувати його суми, належні до сплати за останній звітний період поточного року, на суми сплаченого протягом року ПДФО із заробітної плати, нарахованої найманим працівникам;

передбачення можливості для ОСГ, що виявили бажання зареєструвати ФОП та організувати на його базі СФГ, сплати єдиного сільгоспподатку у порядку, передбаченому для сільгосппідприємств (замість сплати ПДФО);

посилення соціальної відповідальності суб'єктів МАБ посиленням контролю з боку місцевих громад за оформленням використовуваних земельних ділянок та трудових відносин із найманими працівниками.

Висновки. Нині відбувається поступове позбавлення сільгосп підприємств податкових преференцій в частині застосування стимулюючих режимів оподаткування та їх поетапне переведення на загальні податкові умови. При цьому відсутнє належне наукове обґрунтування ідеології реформування інструментарію оподаткування сільгосптоваровиробників, не опрацьовано концептуальних засад розвитку податкової системи щодо сільського господарства. Як наслідок, реформування системи оподаткування сільгосптоваровиробників відбувається безсистемно, без врахування науково-обґрунтованих принципів оподаткування та офіційно затвердженої Концепції її розвитку.

Ідеологія спеціальних режимів оподаткування сільгоспвиробників в тому вигляді, в якому вони запроваджувались наприкінці дев'яностих років в умовах принципово іншого аграрного устрою вже себе вичерпала. Зміна структури аграрної економіки та землекористування, втрата соціальної орієнтованості більшістю суб'єктів аграрного бізнесу вимагають свого об'єктивного урахування при формуванні інструментарію та механізмів оподаткування.

Враховуючи це, гостро постає питання опрацювання концептуальних засад реформування системи оподаткування сільгосптоваровиробників в умовах трансформації спеціальних режимів оподаткування. Врегулювання даної проблеми передбачає забезпечення компромісу інтересів держави, територіальних громад, суб'єктів аграрного бізнесу та споживачів продуктів харчування.

За результатами опрацювання Концепції реформування та розвитку системи оподат-

кування сільгосптоваровиробників обґрунтовано доцільність застосування диференційованого податкового інструментарію в залежності від спрямованості діяльності суб'єктів аграрного бізнесу, обсягів доходів, величини земельного банку, участі у соціальному розвитку сільських територій, на яких здійснюється господарська діяльність. При цьому ключовим питанням подальшого розвитку системи оподаткування щодо сільського господарства є уточнення суб'єктного складу платників податків із подальшою диференціацією податкового механізму в рамках кожної із виділених груп.

Обґрунтовано недоцільність надання податкових преференцій будь-яким суб'єктам аграрного бізнесу без формування системи критеріїв їх одержання та забезпечення контролю за цільовим використанням закумульованих сільгосп підприємствами додаткових обсягів фінансових ресурсів.

Реалізація заходів в рамках запропонованої Концепції реформування та розвитку системи оподаткування сільгосптоваровиробників забезпечить вирівнювання умов господарювання для різних категорій (груп) сільгосптоваровиробників; залучення у податкове поле сільгоспугідь товарного призначення, фіскальний потенціал яких належним чином не використовується; зменшення обсягів тіньової (неофіційної) економіки у сільському господарстві; збереження простоти податкових відносин в галузі, недопущення посилення адміністративного тиску на сільгосптоваровиробників в процесі податкового контролю.

Список використаних джерел

1. Боровик П.М. Напрями вдосконалення механізмів справляння земельних податкових платежів в аграрній сфері / П.М. Боровик, Л.Д. Тулуш, І.В. Мережко // Наука й економіка: Наук.-теорет. журнал Хмельницького екон. ун-ту. – 2012. – № 25. – Т. 1. – С. 154-159.
2. Грищенко О.Ю. Оцінювання рентабельності діяльності як передумова надання держфінпідтримки сільгосп підприємствам / О.Ю. Грищенко, Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2016. – № 7. – С. 60-71.
3. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М.Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – №2. – С. 17-24.
4. Лупенко Ю.О. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів / Ю.О. Лупенко, Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2016. – № 1. – С. 5-17.
5. Лупенко Ю.О. Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року / Ю.О. Лупенко, Л.Д. Тулуш. - К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – 36 с.
6. Малініна Н.М. Концептуальні засади побудови системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / Н.М. Малініна // Зб. наук. праць Нац. ун-ту Державної податкової служби України. – 2012. – №1. – С. 242-260.

7. Малініна Н.М. Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах / Н.М. Малініна, Л.Д. Тулуш // Соціально-економічні проблеми і держава. - 2012. - Вип. 1 (6). - С. 124-134.
8. Непочатенко О.О. Проблеми пільгового режиму прямого оподаткування агробізнесу / О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, В.І. Лелека // Облік і фінанси. - 2015. - № 4. - С. 112-117.
9. Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення системи оподаткування у сфері земельних відносин і сільського господарства № 5225 від 04.10.2016 [Електронний ресурс]. - Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=60181.
10. Прокопчук О.Т. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : Моногр. / О.Т. Прокопчук, Л.Д. Тулуш. - К.: ІАЕ, 2011. - 280 с.
11. Сеперович Н.В. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Н.В. Сеперович, Л.Д. Тулуш, В.І. Проніна. - Львів: НВФ "Українські технології", 2009. - 296 с.
12. Синчак В.П. Концепція удосконалення системи оподаткування у сільському господарстві / В.П. Синчак // Університетські записки. - 2008. - № 4. - С. 425-429.
13. Тулуш Л.Д. Податкова реформа у сільському господарстві: ризики та перспективи / Л.Д. Тулуш // Збірник наукових праць Уманського нац. ун-ту садівництва. - 2016. - Вип. 88. - Т. 2. - С. 20-33.
14. Тулуш Л.Д. Реформування механізму прямого оподаткування сільсько-господарських підприємств / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. - 2014. - № 10. - С. 34-45.
15. Тулуш Л.Д. Реформування податку на додану вартість у сільському господарстві // Л.Д. Тулуш. - Економіка АПК. - 2016. - № 2. - С. 69-79.
16. Bird R. Taxing agricultural land in developing countries / R. Bird // Cambridge: Harvard University Press, 1974. - 361 p.
17. Boehlje M. Tax Policy: Implications for Producers and the Agricultural Sector / M.Boehlje, H. Carman // American Journal of Agricultural Economics. - 1982. - Vol. 64. - № 5.- Pp. 1030-1038.
18. Durst R. Effects of federal tax policy on agriculture / R. Durst, J. Monke. - U.S. Department of Agriculture, Economic Research Service Agricultural Economic.- Report № 800. - 2001. - 52 с.
19. Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. The Modern VAT. - Washington: IMF, 2001. - 223 p.
20. Heady C. Tax policy in developing countries: what can be learned from OECD experience? / C. Heady // Taxing perspectives: a democratic approach to public finance in developing countries. - Proceedings at the Institute of Development Studies, University of Sussex. - October 2002. - 19 p.
21. Lupenko Yu. Special taxation modes in the Ukrainian agricultural sector / Yu. Lupenko, L. Tulush // The CAP and competitiveness of the Polish and European food sectors / Institute of agricultural and food economics nation research institute, Multi-Annual Programme Competitiveness of the Polish food economy in the conditions of globalization and European integration. - Warsaw, 2014. - №146. - 247 p. - P. 106-117.
22. Rajaraman I. A Land-based agricultural presumptive tax / I. Rajaraman, M. Bhende // Economic and Political Weekly.- 1998. - Vol. 33, №. 14. - pp. 765-778.
23. Taxation and social security in agriculture / The OECD Policy Brief. - July 2006. - URL: <http://www.oecd.org/tad/37174811.pdf>.
24. Tulush L. Tax policy efficiency in agriculture of Ukraine / L. Tulush // Economic Annals-XXI. - 2015. - № 5-6. - С. 49-52
25. Tulush L.D. Reforms of the mechanism of the direct taxation of agrarian enterprises / L.D. Tulush // Ekonomika APK. - 2014. - №10. - С.34-45.
26. 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.
27. Williamson J., Durst, R. & Farrigan, T. (2013) The Potential Impact of Tax Reform on Farm Businesses and Rural Households / J. Williamson, R. Durst, T. Farrigan // U.S. Department of Agriculture, Research Economic Service, Economic Information Bulletin. - Vol. 107. - February 2013. - 32 p.

Стаття надійшла до редакції 06.07.2017 р.

Фахове рецензування: 07.07.2017 р.

* * *