



УДК 336.02

Тимоць Мирослава Василівна,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Івано-Франківського університету права
імені Короля Данила Галицького



ОСНОВНІ НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНОГО СЕКТОРУ

Визначено основні напрями розвитку системи оподаткування сільськогосподарської діяльності. Обґрунтовано необхідність удосконалення суб'єктного складу платників податків. Запропоновано диференціювати суб'єктів сільського господарства для цілей оподаткування на чотири групи.

Ключові слова: механізм, оподаткування, аграрний сектор, сільськогосподарський товаровиробник, фіксований сільськогосподарський податок.

Постановка проблеми. Діючий механізм оподаткування сільськогосподарських товаровиробників не відповідає сучасним потребам розвитку вітчизняного АПК. Нині назріла потреба законодавчих змін у механізмі прямого оподаткування аграрного сектору.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є досить актуальною серед широкого кола вітчизняних та зарубіжних науковців. Серед наукових доробків вітчизняних учених, присвячених даній проблематиці, можна виділити праці П. Гайдуцького, М. Дем'яненка, В. Жука, П. Лайка, Н. Прокопенко, П. Саблука, В. Синчака, Л. Тулуша. Значна увага ними відводиться стану та розвитку спеціальних механізмів оподаткування АПК, які одночасно захищали б інтереси держави та сільгоспвиробників.

При цьому окремі вчені наполягають на необхідності продовження дії фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), аргументуючи свою позицію невисокими показниками рентабельності сільськогосподарських товаровиробників, зношеною матеріально-технічною базою та високим ступенем ризику агропромислового виробництва. Інші, відзначають недоцільність використання ФСП внаслідок відсутності адекватного відображення у податковому механізмі зростаючого податкового потенціалу та значної диференціації доходів суб'єктів господарювання, а також наявності численних методологічних недоліків у механізмі оподаткування сільського господарства [3, с. 35].

Віддаючи належне науковим доробкам провідних науковців у площині оподаткування аграрного сектору, слід зазначити, що ряд питань, які стосуються побудови ефективного механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників крізь призму законодавчих нововведень залишається поки що недостатньо дослідженими вітчизняною наукою.

Постановка завдання. Визначити концептуальні напрями вдосконалення механізму оподаткування сільськогосподарської діяльності у контексті новітніх законодавчих змін.

Виклад основного матеріалу дослідження. У сучасних умовах реформування податкових відносин в Україні особливого значення набувають питання формування механізму прямого оподаткування в аграрному секторі. Податковим кодексом України продовжено дію фіксованого сільськогосподарського податку, що можна вважати позитивним моментом для сільськогосподарських підприємств. Водночас вважаємо, що пролонгація дії спрощеного режиму оподаткування доходів товаровиробників не розв'язує проблему пошуку оптимальної системи оподаткування галузі, оскільки нині назріла необхідність прийняття кардинальніших заходів при формуванні податкової політики у сільському господарстві.

Незважаючи на сучасні тенденції розвитку галузі й напрями проведення податкових реформ, виникає необхідність у поглибленні наукових досліджень щодо розробки механізмів прямого оподаткування аграрного сектору. Варто зазначити, що донині основний акцент приділявся розробці механізму оподаткування для окремих категорій сільськогосподарських товаровиробників, проте питанням формування повноцінної системи прямого оподаткування товаровиробників належна увага не приділялася [4, с. 83].

Однією із специфічних особливостей оподаткування аграрного сектору економіки є визначення суб'єктного складу платників податків. Зазначимо, що до прийняття Податкового кодексу України, в законодавчих актах, що регламентували порядок функціонування механізму оподаткування сільського господарства, існували різні тлумачення категорії «сільськогосподарський товаровиробник». Систематизуючи критерії, за якими законодавець пропонував відносити суб'єктів господарювання до цієї категорії, варто виділити наступні: вид діяльності, наявність відповідної площі сільгоспугідь або поголів'я тварин, частка виробництва сільськогосподарської продукції у валових доходах підприємств.

Відповідно до норм Податкового кодексу України, сільськогосподарським товаровиробником вважається «юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, в тому числі власно-виробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання» [5]. Таким чином, у самому визначенні дефініції «сільськогосподарський товаровиробник» не враховується наявність площі сільгоспугідь та поголів'я тварин. На наш погляд, таке трактування є неповним, оскільки бути сільськогосподарським товаровиробником, не маючи власних або орендованих угідь, неможливо. Тому вважаємо, що зазначені якісні ознаки повинні бути включені до наведеного визначення. Крім того, зі складу сільськогосподарських товаровиробників «випадають» фізичні особи, які займаються сільськогосподарським виробництвом, що суттєво звужує коло суб'єктів податкових відносин аграрного сектору.

З метою відображення специфічних підходів до оподаткування доходів окремих суб'єктів сільськогосподарського виробництва необхідно, передусім, диференціювати всю сукупність товаровиробників на окремі категорії за визначеними критеріями (рис. 1).

Доцільність застосування такого підходу зумовлюється необхідністю реалізації принципу справедливості в оподаткуванні й виконання регулювальної функції податків, оскільки можливості щодо сплати їх у різних категорій сільськогосподарських товаровиробників різні, що, відповідно, вимагає розробки для кожної з них спеціальних порядків оподаткування.

Враховуючи сучасний стан розвитку агробізнесу в Україні, вважаємо за доцільне диференціювати суб'єктів сільського господарства для цілей оподаткування на наступні

Рисунок 1

Критерії формування суб'єктного складу платників податків у сільському господарстві

групи: агрохолдинги, сільськогосподарські підприємства, фермерські господарства, селянські господарства, в складі яких доцільно також виділяти фізичних осіб-підприємців.

Перші дві форми є високотоварними і фінансово потужними підприємствами, що цілком спроможні сплачувати податки на загальних засадах, а тому не потребують застосування спрощеної системи оподаткування. Причому варто відзначити, що розвиток агробізнесу останніми роками має тенденції до укрупнення: сільськогосподарські товаровиробники об'єднуються в агрохолдинги, що дає їм можливість охопити більші площі угідь, скоротити відстані до ринків постачання та збуту продукції, залучати банківські позики на вигідних умовах. Все це сприяє інтенсифікації виробництва й ефективнішому використанню наявних ресурсів.

Так, за даними аналітичних агенцій, земельний банк найбільших агрохолдингів України нині становить понад 4 млн. га, що відповідає близько 15% площі усіх сільгоспугідь України, які обробляються [1, с. 23]. На думку аналітиків, великі агрохолдинги продовжуватимуть розвивати стратегію агресивного розширення, оскільки ціни на сільськогосподарську продукцію і надалі залишатимуться на високому рівні через зростання попиту. За розрахунками вчених-аграрників, через кілька років агрохолдинги оброблятимуть до 50% ріллі [2]. Таким чином, зважаючи на тенденції розвитку агробізнесу, найбільшими платниками податків у сільському господарстві є агрохолдинги – вертикально інтегровані об'єднання сільськогосподарських, переробних, логістичних та промислових підприємств, в яких ведеться повноцінний бухгалтерський і податковий облік.

Беззаперечним є факт, що більшість агрохолдингів створені й функціонують на основі залучення іноземних інвестицій, а, відповідно, питання інвестиційної привабливості аграрного сектору повинні враховуватися державою при формуванні механізмів оподаткування. Йдеться про необхідність застосування пониженої ставки чи регресивної шкали оподаткування податком на прибуток. У той же час, застосування податкових механізмів, побудованих на загальних засадах, для цих суб'єктів, вважаємо доцільним та економічно виправданим.

За офіційними даними статистики в Україні налічується понад 48 тис. сільськогосподарських підприємств. Принагідно зазначимо, що в подальшій перспективі во-

ни укрупнюватимуться. Такі тенденції визначають доцільність застосування загального порядку сплати ними прямих податків.

Фермерські та селянські господарства є представниками малих і середніх форм господарювання, їхню фіскальну значимість не можна ігнорувати, оскільки їх частка у валовій продукції сільського господарства становить близько 55%. Таким чином в перспективі вони можуть стати реальними платниками податків у складі суб'єктів аграрного сектору. Спільним між ними є те, що їхніми членами можуть бути лише члени родини, а всі інші працівники мають право працювати лише на основі контракту. Різниця між ними полягає в правовому статусі: фермерські господарства – юридичні, а селянські господарства – фізичні особи.

Актуальним нині залишається питання щодо механізму оподаткування фермерських господарств, кількість яких за даними офіційної статистики з кожним роком збільшується і на початок 2012 року перевищувала 40 тис. од. [6]. Проте на даному етапі їх навряд чи можна оподатковувати на засадах загальної системи оподаткування, оскільки повноцінний бухгалтерський і фінансовий облік вони не ведуть (внаслідок сплати ФСП) та практично не бажають вести, оскільки це пов'язано з додатковими витратами. Крім того, можливості цілком легального приховування реальних доходів у даній категорії платників є досить широкими.

Фермерські господарства виділяються як окремий суб'єкт господарювання (а, відповідно, й оподаткування) і, фактично, займають проміжне місце між сільськогосподарськими підприємствами та селянськими господарствами. Основна частка фермерських господарств (понад 70 %) має у своєму розпорядженні до 500 га сільгоспугідь, тому їх навряд чи можна розглядати як великих суб'єктів податкових відносин [6]. Відповідно цю групу суб'єктів, незважаючи на їх віднесення до юридичних осіб, доцільно оподатковувати за спрощеною системою оподаткування.

При цьому слід врахувати, що фізичні особи, навіть при здійсненні окремих видів діяльності, можуть не реєструватися в податкових органах на відміну від юридичних осіб, для яких здійснення реєстрації і ведення податкового обліку є обов'язковим. Законодавчо діяльність, пов'язана з веденням селянського господарства, не вважається підприємницькою, і тому оподатковується тільки в межах податку на доходи фізичних осіб та плати за землю. Однак, відповідно до чинного законодавства, до складу оподаткованого доходу не включаються доходи від продажу сільгосппродукції, виробленої на земельних ділянках, наданих для ведення сільського господарства.

Розглядаючи можливості оподаткування селянських господарств варто відзначити, що у 2010 році чверть із них мали товарний характер, третина – не реалізовували продукцію (за їхніми даними), а решта (понад 40 %) реалізовували тільки частину виробленої продукції [7, с. 114].

Діяльність селянських господарств останнім часом ґрунтується на тих самих принципах, що й підприємницька – ризик власним капіталом, самостійність у прийнятті рішень щодо кількості та видів продукції, відповідальність за прийняті рішення та спрямування діяльності на досягнення комерційного успіху. Враховуючи зазначене, включення селянських господарств до складу суб'єктів оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності є доцільним та економічно виправданим.

Висновки. Пряме оподаткування виступає регулятором організаційно-правових форм господарювання. Механізм прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників повинен передбачати диференційований підхід до оподаткування доходів окремих їх категорій, згрупованих на основі науково обґрунтованих критеріїв. Серед



останніх варто виділити форму власності й господарювання, правовий статус, обсяг одержаного доходу, рівень товарності та виробничу спеціалізацію, площу власних чи орендованих сільськогосподарських угідь.

З метою формування оптимального податкового механізму доцільно диференціювати суб'єктний склад сільськогосподарських товаровиробників за обсягами діяльності та застосовувати специфічний порядок оподаткування.

Реалізація таких підходів до формування суб'єктного складу платників податків у сфері аграрного сектору дозволить забезпечити регулювальний вплив оподаткування на економічні процеси в галузі.

Список використаних джерел

1. Бородіна О. М. Агрохолдинги як база формування корпоративного аграрного устрою в Україні / О.М. Бородіна, А.О. Гуторов // Економіка АПК. – 2012. – №11. – С. 21-28.
2. Дем'яненко С. І. Агрохолдинги в Україні: добре чи погано? Електронний ресурс – [Режим доступу]: http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy.../AgPP_21_Ukr.pdf.
3. Жук В. М. Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фінанси України. – 2011. – №7. – С. 33-42.
4. Опря Є. А. Спеціальне оподаткування фермерських господарств: методичний підхід до вирішення питання / Є. А. Опря // АгроІнКом. – 2007. – № 7-8. – С. 81-88.
5. Податковий кодекс України № 2755- VI від 02.12.2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.kiev.ua>.
6. Статистичний збірник «Сільське господарство України» за 2011 р. / за ред. Н. С. Власенко; Державна служба статистики України. –К., 2012. – 376 с.
7. Яворська Т. І. Особисті селянські господарства: визначення категорії та підприємницької діяльності / Т. І. Яворська // Економіка АПК. – 2010. – №10. – С. 112-116.

Тимоць М. В. Главные направления усовершенствования механизма прямого налогообложения аграрного сектора

Определено главные направления развития системы налогообложения сельскохозяйственной деятельности. Обосновано необходимость усовершенствования субъектного состава плательщиков налогов. Предложено дифференцировать субъектов сельского хозяйства для целей налогообложения на четыре группы.

Ключевые слова: *механизм, налогообложение, аграрный сектор, сельскохозяйственный товаропроизводитель, фиксированный сельскохозяйственный налог.*

Tymots M. V. The main directions of the improvement of a mechanism of the direct taxation of the agricultural sector

It was determined the main directions of the development of the system of taxation of the agricultural activity. It is grounded the necessity of the improvement of the subject composition of the tax players. It is proposed to differentiate the subject of the agriculture for the purposes of the taxation into four groups.

Key words: *mechanism, taxation, agrarian sector, agricultural commodity producer, an agricultural tax infixed.*

