



Н. М. Малініна,
*аспірант Національного наукового центру “Інститут аграрної економіки”
Національної академії аграрних наук України (м. Київ)*

УДК 336.22:631

ПОДАТКОВІ ВІДНОСИНИ В КОНТЕКСТІ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ В АПК

Присвячена дослідженню тенденцій розвитку системи прямого оподаткування та економічних процесів у галузі сільського господарства. Виявлено невідповідності системи прямого оподаткування сільськогосподарських виробників трансформаційним перетворенням в АПК та визначено напрями вдосконалення податкових механізмів.

Ключові слова: прями податки, спрощені режими прямого оподаткування, сільське господарство.

Система прямого оподаткування є одним із головних чинників, що впливають на розвиток як економіки країни в цілому, так і окремих галузей народного господарства. Сільське господарство значною мірою відрізняється від інших галузей внаслідок нерівномірності обігу виробничих фондів, сезонності виробництва, низького рівня ліквідності сільськогосподарських підприємств, що зумовлює низьку інвестиційну привабливість та наявність особливого ресурсу — землі, яка одночасно виступає засобом виробництва та джерелом отримання доходу. Означені чинники стали визначальними при формуванні податкових механізмів, у результаті чого, наприкінці 90-х років ХХ ст. було запроваджено пільгові режими прямого і непрямого оподаткування. Це дозволило сільськогосподарським підприємствам вийти з кризового стану та досягти фінансової стабільності.

Проте галузь АПК за останні десять років значно трансформувалася щодо структури землекористування, методів господарювання, суб'єктного складу, напрямів спеціалізації та рівня доходу, а податкові механізми залишаються у незмінному вигляді і не відображають сучасних тенденцій галузевого розвитку.

Дослідженню питань формування механізмів прямого оподаткування в галузі АПК присвячені праці вітчизняних науковців Л. О. Березовської, П. М. Боровика, Д. І. Деми, М. Я. Дем'яненка, Ю. Б. Іванова, П. А. Лайка, Є. А. Опрі, Н. С. Прокопенко, В. П. Синчака, Л. В. Синявської, Л. Д. Тулуша та інших. Віддаючи належне напрацюванням зазначених авторів, зауважимо, що у дослідженнях розкрито лише окремі аспекти вдосконалення системи прямого оподаткування, але концепція реформування системи прямого оподаткування не сформована, що і спричинило пролонгацію діючого спрощеного режиму прямого оподаткування — фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) у Податковому кодексі України (ПК України).

Водночас більшість науковців і урядовців дотримуються позиції, що ФСП вже виконав покладені на нього функції і не відповідає сучасним перетворенням в АПК, що потребує його скасування. Тому вкрай важливим і актуальним питанням сьогодення є розробка механізмів прямого оподаткування, що будуть застосовуватися після скасування ФСП.

Метою статті є дослідження тенденцій розвитку економічних процесів у галузі сільського господарства та системи прямого оподаткування, виявлення невідповідності податкових механізмів податковому потенціалу



сільськогосподарських товаровиробників, визначення напрямів удосконалення системи прямого оподаткування з урахуванням диференціації суб'єктного складу платників податків.

Існування спрощених режимів оподаткування стало однією з передумов сучасного розвитку аграрного сектору. Відсутність оподаткування доходів для бізнесу, поряд з іншими важелями державної підтримки, що реалізуються у прямій бюджетній підтримці, є найкращим стимулом для розширення виробництва, нагромадження капіталу та інвестиційної активності. Як наслідок, поширились процеси концентрації капіталу, збільшилась зацікавленість інвесторів у вкладенні коштів в аграрний сектор, відбулись зміни у структурі суб'єктного складу товаровиробників, перерозподілі площ сільськогосподарських угідь, методах ведення господарювання, рівні доходу і т. д. (табл. 1). Водночас система прямого оподаткування залишається в законсервованому вигляді і не відображає сучасних тенденцій розвитку галузі сільського господарства внаслідок застосування уніфікованого підходу при формуванні фіскальних механізмів.

Таблиця 1
Аналіз тенденцій розвитку галузі сільського господарства
(по Вінницькій області)

Показник	2000 р.	2005 р.	2010 р.	Темп приросту, 2000 р. до 2010 р., %
Валова продукція сільського господарства, млн. грн. (%),	4667,6 (100%)	5152,1 (100%)	6334,1 (100%)	35,70
<i>в тому числі</i>				
— в сільськогосподарських підприємствах, млн. грн. (%)	1795,7 (38,8%)	1576,6 (31%)	2547,5 (40,2)	41,87
— в фермерських господарствах, млн. грн. (%)	57,4 (1,2%)	152,3 (3%)	348,4 (5,5%)	506,97
— в господарствах населення, млн. грн. (%)	2814,5 (60%)	3423,2 (66%)	3438,2 (54,3%)	22,16
Діючі сільськогосподарські товаровиробники, тис. од.,	250,7	354,1	332,5	32,63
<i>в тому числі</i>				
— сільськогосподарські підприємства, од.	1167,0	1221,0	1289,0	10,45
— фермерські господарства, од.	974,0	1374,0	1399,0	43,6
— господарства населення, тис. од.	524,0	678,0	676,5	29,10
— з них ОСГ, тис. од.	248,6	351,5	329,8	32,7
Площа сільськогосподарських угідь, тис. га	1829,0	1813,8	1815,2	-0,76
<i>в тому числі у користуванні</i>				
— сільськогосподарських підприємств, тис. га	1375,4	1079,5	1043,9	-24,1
— фермерських господарств, тис. га	62,5	131,2	202,9	140,4
— господарств населення, тис. га	391,1	603,1	597,7	52,83
— з них для ведення ОСГ, тис. га	108,9	167,2	174,3	65,4
Припадає валової продукції с/г:	1538,7	1291,2	1976,3	28,4
— на одне с/г підприємство, тис. грн.				
— на одне ФГ, тис. грн.	58,9	110,8	249,0	322,7
— на одне господарство населення, тис. грн.	5,4	5,0	5,1	-5,88
— на 1 га с/г угідь, тис. грн.	2,55	2,84	3,49	36,8



Продовження табл. 1

в тому числі в користуванні				
— с/г підприємств, тис. грн.	1,3	1,46	2,44	87,7
— ФГ, тис. грн.	0,92	1,16	1,72	87,0
— господарств населення, тис. грн.	7,19	5,68	5,75	-20,03

Примітка: Розраховано за даними Головного управління статистики у Вінницькій області та Головного управління агропромислового розвитку Вінницької обласної державної адміністрації.

У результаті проведеного аналізу економічних перетворень в галузі АПК виявлено, що за останні десять років темпи нарощування обсягів валової продукції сільського господарства високі і складають 35,7 %; відбулись зміни у структурі складу суб'єктів — платників податків (збільшення кількості ФГ на 43,6% та кількості ОСГ на 32,7 %), що свідчить про розвиток дрібного і середнього бізнесу в галузі. Поряд з цим спостерігаються тенденції концентрації капіталу в нових типах агроформувань — агрохолдингах.

Аналізуючи ефективність виробництва сільськогосподарської продукції, варто відзначити її збільшення у великих і середніх суб'єктів господарювання. В середньому на одне сільгоспдприємство і на 1 га сільськогосподарських угідь темп збільшення ефективності господарювання складає близько 28 % і 88 % відповідно. У фермерських господарствах означені показники дорівнюють 323 % і 87 %. Показники ефективності діяльності господарств населення незначно погіршилися: на одне господарство населення припадає валової продукції у 2010 році на 5,9 % менше, ніж у 2000 році; ефективність використання угідь у 2010 році знизилась на 20 %. Такі наслідки спричинені недостатнім технічним забезпеченням і вибірковістю при наданні державної підтримки означеної категорії товаровиробників.

Поряд з цим суттєво диференційовані показники ефективності діяльності в розрізі суб'єктного складу товаровиробників. Так, у 2010 році обсяг валової продукції середньостатистичного сільгоспдприємства становить 1 976,3 тис. грн., тоді як фермерського господарства — 249,0 тис. грн. У розрахунку на 1 га сільгоспугідь показники становлять 2,44 тис. грн. та 1,72 тис. грн. відповідно. При цьому рівень прибутковості ФГ та холдингів суттєво відрізняються внаслідок здійснення останніми диверсифікації виробництва, використання новітніх технологій, оптимізації площ сільгоспугідь та залучення потужної техніки.

Досвід функціонування сільськогосподарських підприємств за радянських часів підтверджує прямо пропорційну залежність між площею сільгоспугідь та ефективністю сільськогосподарського виробництва. Так, наприкінці 70-х років ХХ ст. собівартість зерна у господарствах з посівною площею понад 12 тис. га була в два рази меншою, ніж у господарствах з посівною площею до 6 тис. га [1; 2].

Вітчизняними науковцями-аграрниками доведено, що найбільш прибутковими у розрахунку на 100 га сільгоспугідь є сільськогосподарські підприємства з площею від 1500–2000 га. Означені підприємства отримали у 2010 році прибутку 109,2 тис. грн. при рівні рентабельності близько 38,2 %. Поряд з цим, рентабельність фермерських господарств, середня площа яких складає 150 га, є у 2,5 рази меншою [3, с. 21].

Система прямого оподаткування не враховує вказаних залежностей, оскільки застосовується уніфікований підхід в оподаткуванні як для невеликих підприємств (ФГ), так і для холдингів. Значна диференціація показників ефективності діяльності означеного кола суб'єктів, на нашу думку, потребує застосування диференційованого підходу при побудові механізмів прибуткового оподаткування.

У процесі реформування галузі суттєво змінився перерозподіл земель між господарюючими суб'єктами. Якщо у 2000 році сільськогосподарські підприємства



використовували 75,2 % сільськогосподарських угідь, фермерські господарства — 3,4 %, а ОСГ — 6,0 %, то на кінець 2010 року аналізовані показники становили відповідно 57,5 %; 11,2 %; 9,6 %.

Поряд з тенденціями збільшення сільськогосподарських угідь у користуванні дрібних і середніх форм господарювання, одночасно спостерігаються процеси концентрації великих площ сільськогосподарських угідь у користуванні агрохолдингів.

У межах проведеного дослідження нами виявлено, що понад 20 % від загальної площі ріллі Вінницької області (351,4 тис. га) знаходиться у користуванні вертикально інтегрованих структур. Зокрема на території області діють такі потужні холдинги, як ЗАТ “Зернопродукт МХП”, СТОВ “Кряж і К”, ЗАТ ПК “Поділля”, ТОВ ПК “Зоря Поділля”, ДП “Нафком-Агро” та ін. Водночас засади побудови системи прямого оподаткування не дозволяють врахувати означені тенденції, оскільки понад 70 % сільгоспідприємств скористались законодавчо передбаченою можливістю оподаткування в рамках ФСП, внаслідок чого звільняються від сплати земельного податку і податку на прибуток. У результаті податковий потенціал означених агроформувань не використовується і відповідні бюджети позбавляються податкових надходжень.

Згідно з п. 290.1 Податкового кодексу України плата за землю зараховується до відповідних місцевих бюджетів у порядку, визначеному Бюджетним кодексом України [4]. Водночас цих коштів недостатньо, тому Уряд продовжує пошуки джерел наповнення місцевих бюджетів: у законопроекті “Про ринок земель” планується передбачити відрахування у розмірі 1 % від оренди землі на рахунки селищних та сільських рад, що становитиме 4–4,5 млрд. грн. щорічно. Кошти будуть надходити від тих земель, які територіально належать селу, що дозволить збільшити витратити на соціально-економічний розвиток сільських територій [5].

Безперечно, запровадження означеної пропозиції урядовців дозволить залучити потужні агрохолдинги до фінансування землеохоронних заходів та суттєво збільшить дохідну базу відповідних місцевих бюджетів. Проте у ПКУ не передбачений подібний податок, що вимагає (за умови його запровадження) внесення відповідних законодавчих змін.

У проекті закону “Про ринок земель” зазначено, що початкова ціна землі сільськогосподарського призначення не може бути нижчою за її вартість, визначену на підставі експертної грошової оцінки [6].

При цьому базою оподаткування земельним податком і визначення розміру орендної плати залишається нормативна грошова оцінка. Вважаємо, що ціна землі, розмір орендної плати і суми земельного податку повинні визначатись на основі єдиної бази, встановленої за результатами експертної грошової оцінки. Означений метод оцінки дозволяє в повній мірі врахувати природні, економічні і логістичні характеристики кожної окремої земельної ділянки.

Діючий режим прямого оподаткування позитивно вплинув на фінансовий стан товаровиробників галузі (табл. 2).

Таблиця 2

Динаміка фінансових показників та податкових надходжень товаровиробників галузі сільського господарства за 2000–2010 рр.

(по Вінницькій області)

Показник	2000 р.	2005 р.	2010 р.	Темп зростання, від 2000 р., до 2010 р. %
Прибуток (збиток) від всієї діяльності, млн. грн.	182,2	152,2	634,3	247,9
у розрахунку на 1 га с/г угідь, грн.	126,5	125,8	507,5	301,2
Рівень рентабельності всієї діяльності, %	16,9	10,9	19,3	14,2



Продовження табл. 2

Рівень рентабельності рослинництва, %	40,3	7,0	25,4	-36,9
Рівень рентабельності тваринництва, %	-36,4	-5,8	-4,8	86,8
Сума сплачених прямих податків, млн. грн.*	17,5	22,7	62,7	258,3
— у розрахунку на 1 грн. прибутку, грн.	0,096	0,15	0,099	2,9
— у розрахунку на 1 га с/г угідь, грн.	12,2	18,8	50,2	311,5
Сплачено ФСП, млн. грн.	10,2	9,7	7,6	-25,5
у розрахунку на 1 га с/г угідь, грн.	12,2	8,63	6,23	-48,9

Примітки:

— Без ПДФО.

— Розраховано за даними Головного управління статистики у Вінницькій області, ДПС України у Вінницькій області та Головного управління агропромислового розвитку ОДА.

З аналізу представлених даних видно, що прибуток товаровиробників галузі має тенденцію до зростання: за останні десять років він збільшився майже в 3,5 рази, і у 2010 році в розрахунку на 1 га угідь його розмір становив 507,5 грн.

Рентабельність всієї діяльності за 2000–2010 рр. коливалась від 2,5 % у 2006 р. до 19,3 % 2010 р. При цьому рентабельність рослинництва стабілізувалась і становить у 2010 р. 25,4 %. Рентабельність тваринництва по області все ще залишається у мінусових секторах, хоча в цілому по Україні у 2010 р. вдалось досягти її позитивного значення — 7,8 % [7].

Таким чином, пільговий режим прямого оподаткування для галузі тваринництва не став тим вирішальним стимулом, який дозволив би вийти галузі з кризового стану і забезпечити належні темпи економічного зростання. Це цілком логічно пояснюється тією обставиною, що земля для галузі тваринництва є територіальною базою для розміщення виробництва, а не джерелом отримання доходу. Тому побудова механізму оподаткування для галузі тваринництва на основі вартості угідь є неефективним і методологічно неправильним рішенням. Вважаємо, що механізм оподаткування галузі тваринництва повинен бути побудований на засадах прибуткового оподаткування, однак, враховуючи сучасний стан галузі, пропонуємо встановити неоподатковану межу вилучення прибутку на рівні 10 %.

Податкове навантаження за досліджуваний період коливалось від 10–15 коп. на одну гривню прибутку, і в 2010 році становило 9,9 коп., що характеризує його як помірне. Існуюче податкове навантаження є результатом лояльної політики держави щодо галузі сільського господарства, оскільки податок на прибуток більшість товаровиробників не сплачує внаслідок оподаткування в рамках спрощеного режиму. Не поглиблюючись в методологічні недоліки формування означеного податку, зазначимо, що за останні десять років відбулись суттєві зміни у механізмах його формування, і на кінець 2010 року він справлявся в рахунок 6 податків та зборів. При цьому на 1 га сільгоспугідь сума сплаченого податку знизилась в 2 рази і у 2010 році становила 6,23 грн. Також необхідно відмітити зменшення частки ФСП у структурі сплачених податків: якщо у 2000 р. частка ФСП дорівнювала 26,7 %, то у 2010 році вона становила 3,2 %, що свідчить про зменшення фіскальної спроможності означеного податку.

Податкове навантаження на 1 га сільгоспугідь за досліджуваний період збільшилось в 4 рази в основному за рахунок збільшення розміру орендної плати, яка є складовою плати за землю.

Таким чином, можна зробити висновки про різноспрямованість тенденцій розвитку економічних процесів та системи прямого оподаткування. При зростанні ефективності діяльності на 36,8 %, загального рівня рентабельності на 14,2 %



суми податкових надходжень від основного прямого податку — ФСП знизились на 25 % (табл. 2).

Отже, фіксований сільськогосподарський податок уже не виконує основних функцій — фіскальної та регулюючої, засади його побудови не враховують диференціацію товаровиробників щодо рівня отриманого доходу, розрахунок бази оподаткування не відображає сучасної вартості землекористування, механізм формування не відповідає методології комплексного податку. Тому пролонгацію його дії у ПКУ вважаємо неправильним кроком з боку Уряду і підтримуємо позицію вітчизняних науковців щодо необхідності скасування ФСП і реформування системи прямого оподаткування товаровиробників галузі.

Сучасна система прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників потребує реформування з врахуванням трансформаційних процесів, що відбулись у галузі за останні десять років. Доведено, що за означений період поглибилась диференціація господарств відносно рівня отриманого доходу, сформувались потужні аграрні корпорації, змінились методи господарювання, покращився фінансовий стан, ефективність діяльності та рівень рентабельності підприємств галузі. Наявність податкового потенціалу обумовлює необхідність обґрунтування методологічних засад побудови податкових механізмів з урахуванням диференціації суб'єктного складу сільськогосподарських товаровиробників та розробки для кожної категорії товаровиробників відповідних механізмів прямого оподаткування. Означене коло проблемних питань є предметом подальших досліджень у вибраному напрямку.

Список використаних джерел

1. Оптимальные размеры сельскохозяйственных предприятий [Текст] / ред. кол. : К. П. Оболенский и др. — М. : Колос, 1965. — 487 с.
2. Гуторов, А. О. Визначення оптимального розміру землекористування сільськогосподарських підприємств / А. О. Гуторов // Міжнародний науково-виробничий журнал “Економіка АПК”. 2009, № 4 [Електронний ресурс] Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. — URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/e_apk/2009_4/09_04_10.pdf.
3. Месель-Веселяк, В. Я. Форми господарювання в сільському господарстві України: результати, проблеми, вирішення [Текст] / В. Я. Месель-Веселяк // Міжнародний науково-виробничий журнал “Економіка АПК”. — 2012. — № 1. — С. 13–23.
4. Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 р. [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. — URL : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2456-17>.
5. Депутати будують ринок [19.07.2011 09:50] [Електронний ресурс] Новини фінансов в Україні. — URL : <http://news.finance.ua/ua/~1/0/all/2011/07/19/245537>.
6. Про ринок земель : Проект Закону від 19.07.2011 р. за № 9001–1 [Електронний ресурс] Верховна Рада України. — URL : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?pf3511=40958.
7. Державний комітет статистики України [Електронний ресурс] Офіційний сайт. — URL : <http://www.ukrstat.gov.ua>.

*Рекомендовано до друку кафедрою економіки промисловості та організації виробництва
Вінницького національного технічного університету
(протокол № 17 від 10 квітня 2012 року)*

Надійшла до редакції 12.04.2012



Малинина Н. М. Налоговые отношения в контексте трансформационных преобразований в АПК

Посвящена исследованию тенденций развития системы прямого налогообложения и экономических процессов в отрасли сельского хозяйства. Раскрыты несоответствия системы прямого налогообложения сельскохозяйственных производителей трансформационным преобразованиям в АПК и определены направления усовершенствования налоговых механизмов.

Ключевые слова: *прямые налоги, упрощенные режимы прямого налогообложения, сельское хозяйство.*

Malinina, N. M. Tax Relations in a Context of Transformational Changes in Agrarian Branch

In article, tendencies of development of system of the direct taxation and economic processes in agriculture branch are investigated. Discrepancies of system of the direct taxation of agricultural producers to transformations in agriculture are revealed and ways of improvement of tax mechanisms are defined.

Keywords: *the direct taxes, the simplified modes of direct taxation agriculture.*

