

ТРАНСФОРМАЦІЙНІ ЗМІНИ У ПОДАТКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ЩОДО ПОРЕФОРМЕНОГО АГРАРНОГО СЕКТОРУ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

Дема Дмитро Іванович

кандидат економічних наук, професор,
завідувач кафедри фінансів і аудиту
Житомирського національного агроєкологічного університету

Fulbright Program, 1997–1998,
North Dakota State University

Анотація. Розглянуто механізм трансформації податкової політики в аграрному секторі економіки. Показано еволюцію розвитку фіксованого сільськогосподарського податку та відзначено його позитивні й негативні сторони. Вказано на можливість застосування фіксованого сільськогосподарського податку для малого бізнесу в сфері сільського господарства.

Ключові слова: аграрний сектор, фіксований сільськогосподарський податок, земельний пай, агрохолдинг.

Abstract. The paper deals with the application of the fixed agricultural tax on tax policy in agriculture. The emphasis is laid on its positive and negative aspects. The author notes that such tax system can be applied particularly for small business in agriculture.

Keywords: agricultural enterprises, taxation, agricultural policy.

Розкриваючи механізм реалізації податкової політики в аграрному секторі економіки, слід зазначити, що на сьогодні він забезпечує 9,6 % валової доданої вартості, тут зайнято 3,4 млн працівників і використовується 41,5 млн га сільськогосподарських угідь [5, с. 4]. У 2012 р. у структурі експорту країни частка аграрного сектору становила майже 26 % при позитивному сальдо зовнішньої торгівлі в 10,4 млрд дол. США. У той же час сальдо зовнішньої торгівлі товарами України негативне – 15,8 млрд дол. США [2].

Після здобуття країною незалежності аграрний сектор економіки України розпочав реформи – майнову, земельну, податкову та ін. Якщо реформа щодо майнових відносин практично завершена, то реформа земельних і податкових відносин перебуває у процесі їх розвитку. Зазначимо, що до 1991 р. основу аграрного сектору складала два основних види підприємств – колгоспи та радгоспи, які трансформувалися в колективні сільськогосподарські підприємства. У перші роки незалежності, незважаючи на певні реформаційні про-

цеси (становлення ринкових відносин), у сільському господарстві склалася стала тенденція до зниження обсягів виробництва основних видів продукції рослинництва й тваринництва та зниження ефективності їх виробництва. Причому спостерігається досить неприваблива ситуація: середньорічні темпи прибутковості більше характерні для 1991–1995 рр., а в 1996–1998 рр. аграрна сфера економіки з прибуткової перетворилася на збиткову. Так, у 1997 р. 87,4 % господарств колективного сектору закінчили рік зі збитками, у 1998 р. – 93 %. У 1998 р. сума збитків досягла 4 млрд грн. [4].

Ринкове середовище, в якому почав працювати аграрний сектор, не сприяло афективному веденню господарювання. В умовах монополізму виробників засобів виробництва та ринку збуту, неконтрольованої лібералізації цін, руйнації міжгалузевих зв'язків недоступність до кредитів, високий рівень інфляції, колективна власність на майно, землю та колективна безвідповідальність довели аграрний сектор до банкрутства. Сприяла цьому також неефективна податкова політика в галузі, яка базувалася на пострадянській податковій системі.

Розглядаючи еволюцію становлення системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, слід зазначити, що механізм стягнення більшості податків змінювався кілька разів. Найбільше змін відбувалося в механізмі оподаткування доходів як основного елемента в системі оподаткування. Так, у 1992 р., на початку функціонування системи оподаткування в сільському господарстві, об'єктом оподаткування було визначено валовий дохід, через рік валовий дохід як об'єкт оподаткування було змінено на прибуток. Прибуток як об'єкт оподаткування використовувався лише кілька місяців. Починаючи з 1994 р. об'єктом оподаткування знову було визначено валовий дохід, який у 1995 р. було замінено на прибуток. Зазначимо, що за цих умов у сільському господарстві застосовують також інші податки: податок на додану вартість, податок на землю, податок з власників транспортних засобів, платежі до Пенсійного та інших цільових фондів та ін. Реформи в економіці України зумовлювали також зміни в податковій системі, до речі, не завжди позитивні. Внаслідок цього в кінці 1990-х років сільське господарство, як зазначалося вище, стало неплатоспроможним. Відбувається пошук шляхів виходу сільськогосподарського виробництва з кризи, зокрема й через зменшення податкового тиску на нього. Обґрунтовуються пропозиції щодо запровадження єдиного податку.

Слід зазначити, що ідея єдиного податку не є новою, його прихильниками були ще фізіократи на чолі з французьким ученим Франсуа Кене. Вони пропонували застосовувати податок на землю (земельну власність). Їх учення полягало у створенні чистого продукту, який може давати земля, а інші галузі чистий продукт не створюють.

Спробу реалізації цієї ідеї було зроблено і в Радянському Союзі, що зафіксовано в Декреті про єдиний сільськогосподарський податок, який об'єднував усі раніше існуючі податки. Сільськогосподарський податок визначався в натуральних одиницях (пудах жита та пшениці залежно від району), а потім – у грошовій формі. Ефективність застосування цього податку була невисокою, і вже в 1924 р. він був реформований у декілька податків.

Таким чином, спроба запровадження єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників закінчилася невдачею. Як переконує практика багатьох країн світу, пошук єдиного податку не є для них таким актуальним, як для України.

Дискусія серед економістів, учених і практиків про необхідність введення єдиного податку для сільськогосподарських підприємств завершилася його експериментальною перевіркою в кількох регіонах України. Починаючи з 1 січня 1999 р. Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» передбачено застосування сільськогосподарськими товаровиробниками єдиного податку. В основу його застосування було покладено два фактори: наявність у сільськогосподарського підприємства землі та питома частка доходу від сільськогосподарського виробництва у загальній виручці. Це сприяло зростанню податкових надходжень до бюджету, оскільки сільськогосподарські підприємства податок сплачували незалежно від наявності чи відсутності прибутку.

Запровадження фіксованого сільськогосподарського податку має як позитивний, так і негативний бік. До позитивної ознаки слід віднести зменшення кількості податків і обов'язкових зборів (платежів) – один проти дванадцяти, що значною мірою зменшує обсяг облікової роботи та звітності. Вимога спрощення системи оподаткування заперечень не викликає, хоча це має відбуватися в раціональних розмірах. Слід мати на увазі, що дана вимога до податкової системи ще за часів А. Сміта не стояла на першому місці. Адже кількість податків не завжди свідчить про складність системи оподаткування, оскільки податкова система – це не проста сукупність

різних податків. Вона формується на певних засадах і має відповідну базу оподаткування. Якщо цього не буде забезпечено, не існуватиме податкової системи, а буде лише певний набір податків. До того ж кількість податків не завжди свідчить про високий податковий тиск.

Як показують дослідження, у країнах з розвинутою економікою податків стає більше. Думки окремих вчених щодо необхідності спрощення системи оподаткування, наприклад, у США, не знаходять підтримки. Адже не можна забезпечити наповненість бюджетів країни за рахунок двох-трьох податків, хоча кілька з них можуть бути бюджетоформуючими. Наприклад, у США федеральний прибутковий податок забезпечує 46 % доходів федерального уряду, а податок на власність на 75 % формує бюджети місцевих органів управління [1, с. 86]. Водночас велика кількість податків не обов'язково має призводити до великого податкового тягаря.

Разом з тим, на нашу думку, введення фіксованого сільськогосподарського податку має низку негативних моментів. По-перше, основний із недоліків цього податку закладено в методологічному підході до його запровадження, оскільки його введення виключає можливість застосування як об'єктів оподаткування прибутку, власності, праці, а також інших ресурсів.

Основними податками й податковими платежами, які не сплачували сільськогосподарські підприємства при запровадженні фіксованого сільськогосподарського податку, були: податок на прибуток підприємств; плата (податок) за землю; податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету; збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення; збір на обов'язкове соціальне страхування; збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України; збір на обов'язкове державне пенсійне страхування; збір до Державного інноваційного фонду; плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збір за спеціальне використання природних ресурсів (щодо користування водою для потреб сільського господарства). Як видно з цього переліку податків і платежів, база, що може їх об'єднувати, відсутня, оскільки це різні платежі як за сутністю, так і джерелами сплати. Частина з них – податок на прибуток, податок за землю, податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і

механізмів – сплачується за рахунок прибутку, інші податки і збори включаються у витрати виробництва. Незважаючи на це, податки й податкові платежі об'єднуються і «прив'язуються» до землі у нормативній грошовій оцінці, а суми нарахованого фіксованого сільськогосподарського податку включаються до складу валових витрат платника податку. Вважається, що таким чином досягатиметься основна мета: спрощення механізму оподаткування і зниження податкового тиску.

Дехто з економістів вважає, що з уведенням фіксованого сільськогосподарського податку спрощується механізм оподаткування. На перший погляд, це так, бо для обчислення розміру податкового платежу достатньо перемножити податкову ставку та вартість сільськогосподарських угідь (земель). Однак, на нашу думку, це фіктивне спрощення податкового механізму. Реально він не спрощується, а ускладнюється, тому й було розроблено Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку. Адже для цього державні земельпорядні організації мають подати дані про грошову оцінку сільськогосподарських угідь, погодити обсяги фіксованого сільськогосподарського податку за видами сільськогосподарської продукції з управлінням агропромислового комплексу районної державної адміністрації, погодити ціни, за якими ця продукція реалізується, укласти угоди із заготівельними підприємствами й організаціями про приймання сільськогосподарської продукції, погодити терміни поставки зерна в рахунок фіксованого сільськогосподарського податку з районною державною адміністрацією тощо. Як бачимо, за простотою, на перший погляд, криється багато чинників, що підриває довіру до такого податку. В цьому випадку порушується регулююча функція податку. Податки перетворюються на просте перерахування певної суми коштів у бюджет у вказані терміни і незалежно від фінансових результатів підприємств. Тобто спостерігається тенденція, аналогічна тій, яка діяла за адміністративної системи управління, лише з тією різницею, що тоді дохід розподілявся за нормативами, а тепер податок залишається один. Це один бік справи. Інший полягає в тому, що за такого підходу порушується один з основних принципів – рівність умов. Оскільки при цьому всі податки штучно пов'язані з однією базою оподаткування – землею, податки відокремлюються від фінансових результатів і не враховують фінансового стану суб'єктів господарювання. Практично весь податковий тиск перекладено на землю.

Дослідження деякого з учених свідчать, що основний податковий тягар при застосуванні фіксованого сільськогосподарського податку переміщується в більш слабкі у фінансовому відношенні господарства і зменшується у господарствах з відносно високими доходами. Звичайно, із запровадженням фіксованого сільськогосподарського податку держава мала на меті одержати частину надходжень до бюджету від сільськогосподарських підприємств, перенісши їх сплату не від результатів фінансової діяльності, а від грошової оцінки землі. Але щоб платити і цей податок, підприємства повинні мати готівкові кошти, а їх вилучення протягом року може негативно позначитися на їх фінансовому стані, а отже, на можливості сплачувати податки. Завдяки такій тенденції може не виправдатися сподівання держави на збільшення надходжень до бюджету від сільськогосподарських товаровиробників при запровадженні фіксованого сільськогосподарського податку. Даний податок має також інші недоліки.

По-перше, формуючи єдину базу оподаткування, держава певним чином втрачає можливість стимулювання окремих видів діяльності підприємств, що послаблює й фіскальну функцію податків, оскільки можливе неврахування функціональних навантажень усіх податків у єдиній оподаткованій базі.

Щодо бази оподаткування, то вона для більшості податків і зборів до державних цільових фондів пов'язана не із землею, а з іншими показниками. Це стосується практично всіх платежів (зборів) до фондів, включених у фіксований сільськогосподарський податок. Такою базою є фонд оплати праці, вартість реалізованої продукції, потужність сільськогосподарської техніки, обсяг використаної води тощо. Виходячи з цього, «прив'язка» таких платежів до сільськогосподарських угідь у постійному розмірі може негативно позначитися на надходженні коштів до бюджету. Це й підтверджує виключення через півтора місяця після набуття чинності Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» із його переліку платежів на обов'язкове пенсійне страхування і на обов'язкове соціальне страхування, які підприємства вже не повинні були сплачувати з уведенням фіксованого сільськогосподарського податку.

По-друге, цей податок могли застосувати сільськогосподарські підприємства, в яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний рік, перевищувала 50 %, а з 2004 р. – 75 % загальної суми валового доходу підприємства. Таким чином, менш ніж

один відсоток вирішує можливість застосування цього податку суб'єктами господарювання, чим порушується один із принципів функціонування податкової системи – принцип рівності.

Щоб цей принцип податкової системи не порушувався, слід надати можливість самим виробникам сільськогосподарської продукції приймати рішення про застосування фіксованого сільськогосподарського податку замість тих, які він заміняє.

По-третє, термін дії податку неодноразово змінювався. Спочатку було визначено його дію періодом з 1 січня 1999 р. по 1 січня 2004 р., а потім продовжено до 1 січня 2010 р., а із запровадженням Податкового кодексу України він перетворився на постійний платіж. З нашої точки зору, його слід скасувати у зв'язку з реформуванням колективних сільськогосподарських підприємств і зміни об'єкта оподаткування.

По-четверте, сплата податку продукцією вимагала додаткових витрат на транспортування товарної сільськогосподарської продукції й обмежувала коло покупців. У результаті ця вимога була відмінена.

Незважаючи на наведені нами недоліки фіксованого сільськогосподарського податку, вважаємо за доцільне його застосування для певних форм сільськогосподарських підприємств.

Зазначимо, що на формування податкової політики в аграрному секторі економіки мали вплив процеси реформування відносин власності на майно та землю. Цей процес здійснювався через механізм паювання й завершився тим, що майже 7 млн селян одержали у власність земельні та майнові паї. За даними ННЦ «Інститут аграрної економіки НААНУ», земельні паї було використано для створення 4,75 млн особистих селянських господарств, 43 тис. фермерських господарств і 16 тис. інших організаційно-правових форм господарювання [3, с. 8]. Спочатку більшість власників земельних паїв (розмір паю в середньому дорівнює 4 га) почали на них господарювати самостійно. У 2012 р. в аграрному секторі функціонувало 55,8 тис. підприємств (табл. 1).

Дані таблиці 1 показують, що більше 78 % підприємств в аграрному секторі працюють рентабельно. Слід зазначити, що більшість підприємств аграрного сектору використовують як спеціальний режим оподаткування фіксований сільськогосподарський податок.

Разом з тим в аграрній сфері на цей час працюють нові форми підприємницьких структур – агрохолдинги. Агрохолдинги – це вер-

тикально інтегровані підприємства, які зазвичай орендують земельні паї селян і створили земельні банки площею понад 100 тис. га. Маючи в оренді землю, вони використовують її через механізм оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком як форму узаконеного уникнення від оподаткування. На нашу думку, ці форми господарювання мають оподатковувати прибуток.

*Таблиця 1. Основні показники функціонування сільського господарства України у 2007–2012 рр.**

Показник	2008 р.	2009 р.	2010 р.	2011 р.	2012 р.
Кількість суб'єктів господарювання	59 059	57 152	56 493	56 094	55 866
Середньорічна чисельність працівників, тис. осіб	1184	1171	1394	1604	1617
Середньомісячна заробітна плата, грн.	1147,0	1285,0	1540,0	1960,0	2104,0
Чистий прибуток, млн грн.	5789,2	7584,8	17 170,5	25 341,3	27 001,3
Підприємства, які одержали прибуток, % до загальної кількості	71,4	69,5	69,2	82,9	78,1
Підприємства, які мали збиток, % до загальної кількості	28,6	30,5	30,8	17,1	21,9
Рентабельність сільськогосподарського виробництва, %	13,4	13,8	21,1	27,0	20,5
у рослинництві	19,6	16,9	26,7	32,3	22,3
у тваринництві	0,1	5,5	7,8	13,0	14,3

* Без господарств населення.

Перехід країни на умови ринку дає можливість змінити інфраструктуру сільських населених пунктів. Сьогодні на селі активно розвивається приватний бізнес. Звичайно, більшість працівників, вивільнених у результаті реформування колективних і державних сільськогосподарських підприємств, започаткували бізнес у сферах торгівлі й надання послуг. З іншого боку, одержавши землю в приватну власність, селяни почали активно працювати та виробляти продукцію рослинництва й тваринництва на ринок. Тобто їхні господарства перетворюються з натуральних у товарні. Сьогодні постає питання, як оподатковувати діяльність таких підприємств. Діюча система оподаткування має декілька варіантів щодо оподаткування малого і середнього бізнесу на селі. Це, зокрема, звичайна система оподаткування, фіксований сільськогосподарський податок, єдиний податок, фіксований податок та ін. Ми вважаємо за доцільне запровадити для суб'єктів малого підприємництва як об'єкт оподаткуван-

ня також прибуток. Ставки податку на прибуток слід встановити диференційовані. При запровадженні оподаткування прибутку підприємств дуже важливим залишається організація обліку доходів і витрат підприємницьких структур та розширення застосування безготівкових платежів.

Таким чином, запровадження в аграрній сфері оподаткування прибутку підприємницьких структур більшою мірою відповідає принципам функціонування приватного бізнесу.

Література

1. Дема Д. І. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у США і Україні / Д. І. Дема. – Житомир: Полісся, 2001. – 228 с.
2. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
3. Інституціональні засади трансформацій в аграрній сфері. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2011.
4. Реформування та розвиток підприємств агропромислового виробництва (посібник у питаннях і відповідях) / За ред. П. Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 1999. – 532 с.
5. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року / За ред. Ю. О. Лупенка. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 218 с.