

ГЕНЕЗА ЗАПРОВАДЖЕННЯ ФІКСОВАНОГО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПОДАТКУ

Мішенін Є.В., Сапич Н.М.

Постановка проблеми. Система оподаткування є одним із важливих зовнішніх чинників, який суттєво впливає на результати діяльності сільськогосподарських товаровиробників. Перехід сільськогосподарських підприємств з 1999р. на сплату фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) дещо спростив порядок нарахування і сплати податків. Проте, недоліки в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників зберігаються. Головний з них – це посилення податкового навантаження в умовах незадовільного фінансового стану більшості сільськогосподарських підприємств. Все більше видів сільськогосподарської продукції стає не вигідними для виробництва аграрними підприємствами, і їх виробництво переміщується до господарств населення, але можливості останніх виробляти необхідну кількість такої продукції є обмеженими. При оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників домінуючою має бути не фіскальна, а стимулююча функція. Сприятливе податкове середовище створить передумови для зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції. Зменшення податкових надходжень від сільського господарства може компенсуватися за рахунок суміжних з ним галузей, у яких створюється більша додана вартість, які за будь-яких обставин, на відміну від аграрного сектору, є прибутковими, що дозволяє стягувати з них більшу суму податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні положення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах становлення ринкових відносин, а також заходи щодо вдосконалення існуючої системи стягнення податків знайшли відображення у роботах таких українських та російських вчених, як І.М.Буздалов, О.О.Веклич, А.П.Гайдуцький, П.І.Гайдуцький, Д.І.Дема, М.Я.Дем'яненко, Ш.І.Ібатуллин, М.В.Зенець, І.Р.Михасюк, О.Е.Сагайдак, О.В.Сторожук, Л.Д.Тулущ, М.М.Федоров, В.А.Худавердієва та ін. В той же час широке коло теоретичних питань стосовно податкової системи сільськогосподарського виробництва залишається дискусійними.

Метою дослідження є аналіз практики впровадження в Україні ФСП, внесення змін в порядок його обрахування і стягнення та обґрунтування пропозицій щодо його вдосконалення, а також аргументація власного бачення деяких методологічних проблем оподаткування аграрного сектору, що мають дискусійний характер.

Виклад основного матеріалу. При характеристиці системи оподаткування сільськогосподарських підприємств у 1990-ті рр. науковці звертали увагу на два основних недоліки. По-перше, це посилення податкового тиску в умовах погіршення фінансового стану аграрних підприємств. Так, за даними академіка УААН М.Я. Дем'яненка, якщо у 1992р. в середньому по Україні у сільськогосподарських підприємств вилучалося через податкові стягнення 13,6% виручки від реалізації, то у 1995р. – 16,0%, а у 1998р. – 27,8% [4, с.78]. Ефективність господарської діяльності сільськогосподарських підприємств в зазначений період суттєво знизилася, відповідно, зменшилася їх дохідність. Посилення податкового навантаження за таких умов призвело до зниження рівня сплати податків. У 1992 р. сільськогосподарські підприємства України сплачували 76,9% прямих податків, а у 1998 р. – лише 43,3% [4, с.78]. Підвищення податкового тиску мало на меті компенсувати недоїмки бюджету, але такий підхід свідчить про виключно фіскальну спрямованість оподаткування сільськогосподарських підприємств. Отже, другий основний недолік податкової системи 1990-х рр. полягав у тому, що її зміни переважно забезпечували виконання лише фіскальної функції [3, с.19] і не реалізовували стимулюючої функції податків і платежів у розвитку аграрного виробництва, не посилювали роль земельного податку в ефективному використанні та підвищенні родючості сільськогосподарських угідь [9, с.16].

Реформування системи оподаткування аграрних підприємств розпочалося з набуття чинності 15 січня 1998 р. Закону України „Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників” [13]. Експеримент поширювався на сільськогосподарських товаровиробників в трьох адміністративних районах, розташованих у різних регіонах України – Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області та Ужгородському районі Закарпатської області.

Для сільськогосподарських підприємств Глобинського району Полтавської області в рахунок сплати єдиного (фіксованого) податку (далі – єдиного податку) було включено наступні податки і збори (обов’язкові платежі) до бюджетів та державних цільових фондів:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- плату (податок) за землю;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів;
- 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;
- комунальний податок.

Єдиний податок, який було запроваджено для сільськогосподарських підприємств Старобешівського району Донецької області та Ужгородського району Закарпатської області, не включав до свого складу податок на додану вартість. Інші податки і збори (обов’язкові платежі) усі учасники проведення експерименту сплачували в порядку і розмірах, визначених законодавством. Учасники експерименту могли сплачувати єдиний податок грошовими коштами або у вигляді поставок сільськогосподарської продукції заготівельним і переробним підприємствам та організаціям, з якими відповідна районна державна адміністрація укладала угоди.

При сплаті єдиного податку об’єктом оподаткування була визначена площа ріллі або порівняльної ріллі, що знаходилася у власності або користуванні сільськогосподарського підприємства. Ставка єдиного податку була встановлена по Глобинському району Полтавської області в розмірі 70 грн. або у натуральній формі у розмірі 298 кг пшениці м’якої третього класу з кожного гектару ріллі з диференціацією його відповідно до бонітетної оцінки ґрунтів у середньому по району, по Старобешівському району Донецької області і Ужгородському району Закарпатської області - у грошовій формі у розмірі відповідно 51 грн. 70 коп. і 60 грн. 10 коп. за гектар порівняної ріллі з урахуванням коефіцієнта родючості гектара ріллі кожного господарства. Сплата єдиного податку у грошовій формі проводилася рівними частками щомісячно. Поставки сільськогосподарської продукції в рахунок єдиного податку здійснювалися господарствами у визначені ними за погодженням з відповідною районною державною адміністрацією строки. Зазначеним Законом визначалося розмежування коштів перерахованих сум єдиного податку до Державного бюджету України, державних цільових фондів і місцевих бюджетів [13, с.107-108].

Для визначення подальших напрямів вдосконалення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств України експеримент по сплаті єдиного податку передбачалося здійснити протягом двох років – з 1 січня 1998р. по 31 грудня 2000р. [13, с.109]. Проте, вже через рік після його запровадження, з 1 січня 1999р. набуває чинності Закон України „Про фіксований сільськогосподарський податок”, положення якого базуються на основних принципах, що були опрацьовані при здійсненні експерименту по

сплаті єдиного податку у трьох адміністративних районах Полтавської, Донецької і Закарпатської областей.

Із двох варіантів оподаткування, які було апробовано в процесі експерименту, обрали той, що було запроваджено у Старобешівському районі Донецької області та Ужгородському районі Закарпатської області. Цей варіант передбачав стягнення з платника ФСП окремо також і ПДВ. Нижче буде показано, що таке нарахування ФСП, коли ПДВ не входить до складу тих податкових платежів, в рахунок яких він стягується, призведе до суттєвого збільшення податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства і послабить значення земельного оподаткування.

Введення в дію Закону України „Про фіксований сільськогосподарський податок” до завершення експерименту було спричинене тим, що у аграрних підприємств у 1990-ті рр. за умов їх оподаткування на загальній основі утворилася значна податкова заборгованість зі сплати податків і зборів (обов’язкових платежів), а також пені, штрафних і фінансових санкцій до Державного бюджету України, державних цільових фондів і місцевих бюджетів. Незадовільне фінансове становище сільськогосподарських підприємств призвело також до виникнення у них заборгованості перед постачальниками матеріально-технічних ресурсів. В останніх, у свою чергу, виникла заборгованість перед своїми постачальниками і комерційними банками, а також перед податковими органами. Зазначені заборгованості погіршували стартові умови впровадження нової системи оподаткування аграрних підприємств і, відповідно, зменшували вірогідність її позитивного впливу на підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва. Враховуючи вищезазначене, через два місяця після набуття чинності Закону „Про фіксований сільськогосподарський податок” приймається Закон України „Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) за станом на 1 січня 1998 року та сільськогосподарських підприємств за станом на 1 січня 1999 року” [16]. Даний законодавчий акт запровадив реструктуризувати для сільськогосподарських підприємств заборгованість за станом на 1 січня 1999р. по наступним податкам і зборам (обов’язковим платежам) до Державного бюджету України і державних цільових фондів:

- податку на додану вартість;
- податку на прибуток підприємств;
- платі (податку) за землю;
- збору до Державного інноваційного фонду України;
- збору за спеціальне використання природних ресурсів;
- збору до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення;
- збору на обов’язкове державне пенсійне страхування;
- збору на обов’язкове соціальне страхування;
- прибутковому податку з громадян – працівників колективних сільськогосподарських підприємств, включаючи рибні господарства, риболовецькі колгоспи;
- податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин та механізмів.

Реструктуризацію передбачалося здійснити шляхом розстрочення сплати податкової заборгованості на 120 місяців. Сплату реструктуризованої податкової заборгованості сільськогосподарські підприємства мали розпочати з 1 січня 2004р. щомісячно рівними частками. За умови сплати податків і зборів, нарахованих для стягнення у 1998 р. згідно із законодавством, таким платникам списувалася вся сума податкової заборгованості за станом на 1 січня 1999 р. Даний Закон надав право місцевим радам приймати рішення щодо списання та реструктуризації податкової заборгованості сільськогосподарських підприємств з місцевих податків і зборів (обов’язкових платежів), а також пені, штрафних і фінансових санкцій, нарахованих на заборгованість зі сплати зазначених платежів.

Фактично сплата реструктуризованої податкової заборгованості не відбулась. Для поліпшення фінансового становища сільськогосподарських підприємств, які реформувалися у приватні (приватно-орендні) підприємства, селянські (фермерські) господарства,

господарські товариства, сільськогосподарські кооперативи, інші приватні формування ринкового типу, їм було списано суми заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів усіх рівнів, Пенсійного фонду і Фонду соціального страхування України, в тому числі реструктуризованої відповідно до чинного законодавства, з урахуванням сум заборгованості зі сплати пені, штрафних та фінансових санкцій станом на 1 травня 2000 р. [15].

Перехід сільськогосподарських підприємств з 1999 р. на сплатення ФСП призвів до певних позитивних змін у системі їх оподаткування. Порівняно з раніше існуючою загальною системою оподаткування впровадження ФСП надало сільськогосподарським підприємствам наступні переваги:

- при загальній системі сплати податків земля, що знаходилася у власності або користуванні сільськогосподарських підприємств, не оподатковувалась, об'єктом оподаткування для платників ФСП є площа сільськогосподарських угідь, відповідно, це спрямовує їх на забезпечення раціонального і ефективного використання земельних ресурсів;

- ФСП у початковій редакції згідно Закону України №320-XIV від 17 грудня 1998р. сплачувався в рахунок 12 податків і зборів (табл. 1), що суттєво спростило для сільськогосподарських підприємств порядок нарахування і сплати податків, а для податкових органів полегшило контроль за правильністю надходження платежів, в цілому це призвело до зменшення зазначених вище негативних явищ, які мали місце внаслідок сплати багатоманіття податків при загальній системі оподаткування;

Таблиця 1

**Податки і збори, що сплачуються в рахунок
фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП)**

У початковій редакції згідно Закону України № 320-XIV від 17.12.1998р.	У нині діючій редакції із змінами згідно Законами України № 974-IV від 19.06.2003р., № 2287-IV від 23.12.2004р., № 427-V від 06.12.2006р.
<ol style="list-style-type: none"> 1. Податок на прибуток підприємства 2. Плата (податок) за землю 3. Податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів 4. Комунальний податок 5. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету 6. Збір до Фонду для здійснення заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення 7. Збір на обов'язкове соціальне страхування 8. Збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і управління автомобільних доріг загального використання України 9. Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування 10. Збір до державного інноваційного фонду 11. Плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності <p>Збір за спеціальне використання природних ресурсів (щодо користування водою для потреб сільського господарства)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Податок на прибуток підприємства 2. Плата (податок) за землю 3. Комунальний податок 4. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету 5. Плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності 6. Збір за спеціальне водовикористання

Джерело: [17]

- оскільки податок на прибуток входить до тих податків, в рахунок яких сплачується ФСП, а при незмінних площах сільськогосподарських угідь ФСП змінюється лише при здійсненні індексації грошової оцінки землі, то такий порядок сприяє створенню у сільськогосподарських підприємств зацікавленості не приховувати прибуток і реальні обсяги виробництва, а підвищувати рентабельність і ефективність господарської діяльності;

- ФСП суттєво зменшив податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства (по даним за 1999 р. для господарств Сумської області ФСП склав близько 40% суми тих 12 податків, в рахунок яких він сплачувався);

- з 12 податків і зборів, що замінюються ФСП, 4 (комунальний податок, платежі у фонд Чорнобиля, Пенсійний фонд і фонд обов'язкового соціального страхування) об'єктом оподаткування мають (мали – для фонду Чорнобиля) фонд оплати праці, відповідно, не нарахування для платників ФСП зазначених стягнень збільшує можливості сільськогосподарських підприємств у матеріальному заохоченні своїх працівників;

- сплата 80% річної суми ФСП у III і IV кварталах враховує сезонність сільськогосподарського виробництва і створює аграрним підприємствам нормальні умови для здійснення фінансових розрахунків;

- позитивною стороною ФСП також є те, що він ставить усіх товаровиробників в рівні умови відносно використання одного із найважливіших засобів виробництва у сільському господарстві – землі, що ліквідує згубну практику минулого, коли при оподаткуванні не враховувалась якість земельних ресурсів.

Згідно ст.14 Закону України „Про систему оподаткування” земельний податок (плата за землю) і ФСП відносяться до загальнодержавних податків і зборів (обов'язкових платежів) [14, с.81]. Шоста стаття початкової редакції Закону „Про фіксований сільськогосподарський податок” визначала, що перераховані платниками ФСП суми спрямовуються у розмірі 30% до місцевого бюджету, 68% - до фонду державного пенсійного страхування і 2% - до фонду обов'язкового соціального страхування [17, с.3]. Така законодавча норма існувала протягом чотирьох років (1999-2002рр.), доки зі складу податкових платежів, у рахунок яких сплачувався ФСП, не було вилучено збір до Пенсійного фонду та збір на обов'язкове соціальне страхування. Зазначені зміни обумовили і нову редакцію 6 ст. Закону „Про фіксований сільськогосподарський податок”, котра передбачає спрямування у місцевий бюджет загальної суми коштів від стягнення ФСП. Ще у другій половині XIX ст. західноєвропейські і російські дослідники прийшли до висновку, що кошти від земельного оподаткування мають надходити до місцевих бюджетів, оскільки місцеві громади можуть забезпечити їх ефективніше використання, ніж держава [7, с.128-131]. З кінця XIX ст. в країнах Західної Європи земельний податок спрямовується у місцеві бюджети [26, с.226-227]. Таким чином, нині діюча редакція Закону „Про фіксований сільськогосподарський податок” приведена у відповідність до теоретико-методологічних основ і світової практики земельного оподаткування. Проте для сучасної податкової системи України залишається актуальною проблема визначення та обґрунтування шляхів ефективного використання місцевими громадами коштів, які вони отримують від сплати ФСП.

Водночас недоліки в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників зберігаються. Головний з них – це посилення податкового навантаження в умовах незадовільного фінансового стану більшості сільськогосподарських підприємств. Все більше видів сільськогосподарської продукції стає не вигідними для виробництва аграрними підприємствами, і їх виробництво переміщується до господарств населення, але можливості останніх виробляти необхідну кількість такої продукції є обмеженими.

Суттєвий недолік існуючої податкової системи полягає в тому, що земельне оподаткування не стало домінуючим для сільськогосподарських товаровиробників, більш того, з 2003р. спостерігається тенденція щодо послаблення його ролі (табл. 2). Якщо у 1999 р. оподаткування земельних ресурсів складало 33,7% від загальних податкових платежів, у 2002 р. – 41,7%, то у 2008 р. даний показник дорівнював лише 11,8%. Податкова база ФСП поступово зменшується. Якщо в першій редакції Закону "Про фіксований

сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998р. ФСП сплачувався в рахунок 12 податків і зборів, то остання редакція цього Закону зменшила їх до 6 (табл. 1).

Таблиця 2

Структура податкових платежів сільськогосподарських підприємств Сумської області (1998-2008рр.), відсотків

Показники Роки	Податкові платежі	в т.ч.: земельний податок	ФСП	податок на додану вартість	решта податкових платежів
1998	100,0	21,4	-	43,4	35,2
1999	100,0	6,1	27,6	15,4	50,9
2000	100,0	1,0	39,7	6,0	53,3
2001	100,0	0,8	29,2	10,8	59,2
2002	100,0	0,9	40,8	6,3	52,0
2003	100,0	0,9	37,1	5,7	56,3
2004	100,0	0,4	29,9	12,8	56,9
2005	100,0	0,3	13,6	11,4	74,7
2006	100,0	0,3	13,1	13,2	73,4
2007	100,0	0,3	11,6	13,1	75,0
2008	100,0	0,3	11,5	12,9	75,3

Джерело: розрахунки проведені за даними районних державних податкових адміністрацій Сумської області

Особливо негативними, на наш погляд, були зміни на підставі Закону №2287-IV від 23.12.2004 р., згідно яких зі складу податків і зборів, в рахунок яких сплачувався ФСП, було вилучено збір на обов'язкове соціальне страхування і збір на обов'язкове державне пенсійне страхування. Для компенсації посилення податкового навантаження в результаті того, що з 2005 р. платники ФСП мали здійснювати внески до Фонду соціального страхування України і Пенсійного фонду України, даним Законом було зменшено ставки стягнення ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь відповідно до їх грошової оцінки у таких розмірах:

- для ріллі, сіножатей та пасовищ – з 0,5 до 0,15;
- для багаторічних насаджень – з 0,3 до 0,09.

Знижені ставки стягнення ФСП у визначених межах мали залишити майже незмінними відрахування даного податку до місцевих бюджетів з 1 га земельних ресурсів. За нашими розрахунками, у 2004-2005 рр., коли грошова оцінка сільськогосподарських угідь була незмінною, за початковою редакцією Закону „Про фіксований сільськогосподарський податок” з 1 га ріллі, сіножатей та пасовищ у користуванні сільськогосподарських підприємств Сумської області мало надійти до місцевого бюджету 12,93 грн., а згідно внесених до Закону змін – 12,92 грн. У 2006-2008 рр. у зв'язку зі зміною грошової оцінки сільськогосподарських угідь показники, що розглядаються, відповідно дорівнювали 13,38 і 13,37 грн. Проте, в умовах скорочення сільськогосподарськими підприємствами площі

землекористування зменшується загальна сума надходжень від ФСП до місцевих бюджетів. Так, здійснені нами розрахунки показали, що у 2005 р., порівняно з 2004 р. нарахування надходжень ФСП у бюджет Сумської області зменшилися на 963,76 тис. грн. Оскільки у 2006-2008 рр. земельний фонд сільськогосподарських підприємств скорочувався в меншій мірі, ніж у попередні роки, відповідно, у цей період даний показник зменшився до 596,98 тис. грн. Отже, в цілому за 2005-2008 рр. нарахування у бюджет Сумської області від сплати ФСП зменшилися на 1560,74 тис. грн. Враховуючи, що кошти від земельного оподаткування мають використовуватися для фінансування заходів щодо раціонального використання і підвищення родючості ґрунтів, зменшення надходжень до місцевих бюджетів від стягнення ФСП обмежує можливості сільськогосподарських підприємств у забезпеченні ефективного землекористування.

Зменшення ставок ФСП у визначених Законом розмірах не залишило незмінним податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства, у 2005р. воно суттєво зросло (рис. 1). Законодавцями було передбачено поступове збільшення стягнень до Пенсійного фонду з сільськогосподарських підприємств – платників ФСП.

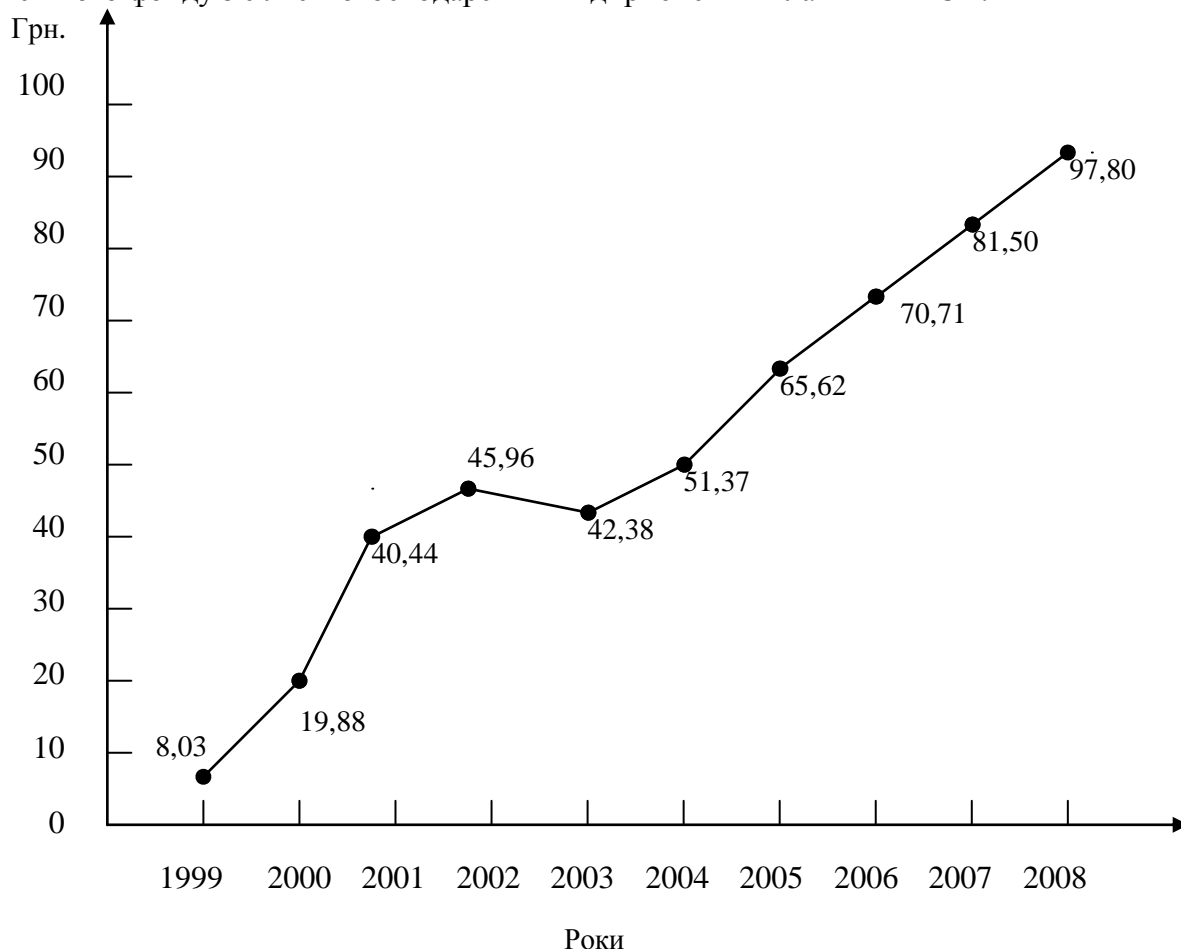


Рис. 1. Податкові платежі сільськогосподарських підприємств Сумської області (грн. в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь).

Джерело: розрахунки проведені за даними районних державних податкових адміністрацій Сумської області і Головного управління статистики у Сумській області

Згідно ст. 105 Закону України „Про державний бюджет України на 2006 рік” початкова ставка збору на обов’язкове пенсійне страхування для платників ФСП визначена на рівні 6,46% від об’єкту оподаткування, тобто сукупного оподаткованого доходу фізичних осіб, які працюють на умовах трудового договору, а також фізичних осіб, які виконують роботи (послуги) за цивільно-правовими договорами на сільськогосподарських підприємствах [12, с.85]. У наступні чотири бюджетні роки (2007-2010рр.) ставка

відрахувань до Пенсійного фонду для платників ФСП щороку збільшується на 20% до досягнення загального розміру ставки збору на обов'язкове державне пенсійне страхування [11, с.122-123]. Негативним наслідком зазначених змін стало переміщення тягара оподаткування з земельних ресурсів на трудові, що в умовах низької ефективності і нерационального використання сільськогосподарських угідь і нестачі на селі кваліфікованої робочої сили є економічно недоцільним.

Податкове навантаження в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь змінюється під впливом як зростання сплачених податків, так і зменшення площі земельних ресурсів у користуванні аграрних підприємств. В різні роки дія зазначених факторів проявлялася в неодинаковій мірі (табл. 3).

Таблиця 3

Приріст податкового навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь у сільськогосподарських підприємствах Сумської області

Роки	Показники Грн.	Відсотків		
		Всього	в тому числі	за рахунок
			Зростання податків	Зменшення площі с/г угідь
1999	1,02	12,7	12,7	-
2000	11,85	59,6	40,2	19,4
2001	20,56	50,8	43,5	7,3
2002	5,52	12,0	4,9	7,1
2003	-3,58	-8,5	-18,9	10,4
2004	8,99	17,5	7,6	9,9
2005	14,25	21,7	14,6	7,1
2006	5,09	7,2	1,6	5,6
2007	10,79	13,2	9,0	4,2
2008	16,30	16,7	10,4	6,3

Джерело: розрахунки проведені за даними районних державних податкових адміністрацій Сумської області і Головного управління статистики у Сумській області

Скорочення землекористування сільськогосподарських підприємств є сталою тенденцією. У 1999-2008рр. даний чинник забезпечував посилення податкового тягара у межах 4,2–19,4%. В результаті зростання сплачених податків податкове навантаження змінювалося у більш широкому діапазоні – від 1,6% у 2006р. до 43,5% у 2001р. Виключенням став 2003р., коли виробництво сільськогосподарської продукції у аграрних підприємствах Сумської області порівняно з 2002р. зменшилося на 21,5%, що, відповідно, обумовило скорочення податкового навантаження в розрахунку на 1 га землекористування на 8,5%. Даний показник утворився як наслідок зменшення податків на 18,9% і скорочення сільськогосподарських угідь на 10,4%. Здійснений аналіз дозволяє зробити висновок, що податкове навантаження на 1 га сільськогосподарських угідь в більшій мірі зростає під впливом збільшення податків і в меншій мірі – під впливом скорочення площі земельних ресурсів у користуванні аграрних підприємств.

Зміна податкових платежів, у свою чергу, відбувається під впливом дії наступних факторів:

- здійснення індексації грошової оцінки землі, результатом якої є зростання ставок земельного податку і ФСП; така індексація щорічно відбувалась у 1996-2001 рр., а також у 2006 р.;
- зменшення з 2005 р. ставок ФСП;
- скорочення податкової бази ФСП внаслідок зменшення числа податків і зборів, що сплачуються в його рахунок (табл. 1), і додаткової сплати відповідних податкових платежів;

- щорічного зростання фонду оплати праці, що обумовлює збільшення нарахувань податків і зборів, для яких він є об'єктом оподаткування;
- збільшення обсягів і зміни структури виробництва, що призводить до відповідних нарахувань ПДВ.

Розглянуті фактори зростання податкового навантаження в основному мають фіскальну спрямованість. Отже, за сучасних умов при зміні податкового навантаження регулююча функція в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств фактично відсутня.

Оскільки у перші роки запровадження ФСП відбулось зменшення податкового навантаження на аграрні підприємства і збільшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції не супроводжувалось зростанням податкових стягнень з платників ФСП, то це дало підставу говорити про інвестиційну привабливість даного податку [2, с.70]. Проте, низький рівень рентабельності виробництва рослинницької продукції і збитковість тваринницької продукції не забезпечили значного поліпшення фінансового стану сільськогосподарських підприємств, що дозволило б суттєво збільшити інвестиції.

При обмежених можливостях внутрішніх джерел інвестування були сподівання, що інвестиційна привабливість ФСП буде сприяти зростанню надходжень в аграрний сектор України іноземних інвестицій. На жаль, вкрай низький загальний рейтинг інвестиційної привабливості України (151 місце із 156 у 2005р. за даними Світового банку [25, с.83]) не дозволив активізувати інвестиційну діяльність зарубіжних інвесторів. Питома вага іноземних інвестицій у сільське господарство відносно загального обсягу їх у економіку України фактично не змінюється, залишаючись протягом 2001-2008рр. на рівні 1,80-2,94% (по даним на кінець року), причому найвищий їх рівень був не в останні роки, а у 2003р. – 2,94%, 2004р. – 2,40% [20, с.35; 22, с.33].

Практика внесення великої кількості змін до нормативно-правових актів, що регулюють оподаткування господарюючих суб'єктів, негативно впливає на реалізацію податковою системою притаманних їй функцій. Керівники господарств, бухгалтери, економісти постійно мають відслідковувати зміни в законодавчих актах, що не може їх не відволікати від виконання прямих функціональних обов'язків щодо управління підприємствами і що, безумовно, не сприяє підвищенню ефективності їх господарської діяльності. Із нормативно-правових актів, які регулюють діяльність сільськогосподарських підприємств, найбільшої кількості змін зазнав Закон України „Про податок на додану вартість”. Остання редакція даного Закону (1997 р.) станом на кінець 2009 р. мала 135 змін. Щорічно до зазначеного Закону вноситься досить велика кількість змін, особливо багато (56) їх було у 1999-2001 рр. І лише на дев'ятому році після прийняття Закону „Про податок на додану вартість”, починаючи з 2005 р., намітилася стала тенденція зменшення внесення змін до нього. Чимало змін мають й інші законодавчі акти. Наприклад, до Земельного кодексу України внесено 23 зміни, до Господарського кодексу України – 22 зміни, до Закону „Про фіксований сільськогосподарський податок” – 11, Закону „Про оренду землі” – 15 змін.

Деякі зміни до законодавчих актів реалізують регулюючу функцію податкової системи і їх внесення є доцільним. До числа таких можна віднести, зокрема, зміни до частини першої статті 2 Закону „Про фіксований сільськогосподарський податок” в редакції Закону №2287- IV від 23.12.2004 р., яка для осіб, що можуть бути зареєстровані як платники ФСП, підвищила вимогу мати суму, одержану від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній (податковий) рік, не понад 50%, а понад 75% від загальної суми валового доходу. Дійсно, оскільки впровадження ФСП має на меті стимулювати сільськогосподарське виробництво, то право його сплачувати повинні отримати ті, хто переважно займається виробництвом сільськогосподарської продукції, а не іншими видами діяльності. Проте, більшість змін до чинних нормативно-правових актів має на меті усунути недоліки, які спричинили значні втрати, як для економіки, її галузей, так і для окремих підприємств. Яскравий приклад цього – недосконалість стягнення ПДВ і податку з прибутку сільськогосподарських підприємств у

1990-ті рр. Значна кількість змін до діючих законодавчих актів має фіскальну спрямованість (табл. 1), що не спонукає господарюючі суб'єкти забезпечувати ефективно і раціональне використання виробничого потенціалу.

Отже, для підвищення ефективності господарської діяльності необхідно забезпечити більшу стабільність законодавства. Для поліпшення якості нормативно-правових актів до їх розробки слід залучати якомога ширше коло висококваліфікованих фахівців. Якщо розробляються закони щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств, то їх мають опрацьовувати не лише науковці з фінансового, податкового і аграрного права, а й економісти-, фінансисти-аграрії і обов'язково – відповідні практичні працівники. Зміни у нормативно-правових актах з оподаткування повинні в першу чергу реалізувати регулюючу, а не фіскальну функцію податкової системи.

Здійснені нами розрахунки (табл. 2) показують, що питома вага ПДВ у всіх податкових стягненнях по господарствах Сумської області у 1998-2003 рр. мала позитивну тенденцію до зменшення, але у 2004-2005 рр. навантаження по сплаті ПДВ почало зростати. Хоча для аграрних підприємств нині діє пільга, відповідно якій ПДВ залишається в їх розпорядженні для поповнення основних і оборотних коштів, значна кількість виробників не можуть скористатися цією пільгою. Збереження статусу платника ПДВ для сільгосптоваровиробників має негативні наслідки як на мікро-, так і на макрорівнях. Для аграрних підприємств не лише посилюється податковий тиск, а й ускладнюється бухгалтерський облік і подання податкової звітності. На національному рівні збереження ПДВ для платників ФСП призводить до завищення цін на сільськогосподарську продукцію, наслідком чого є зменшення конкурентоспроможності аграрних підприємств як в цілому, так і особливо в порівнянні з неплатниками ПДВ. Останні складають значну частину серед виробників сільськогосподарської продукції. Зокрема, без сплати до бюджету ПДВ реалізується переважна частина продукції господарств населення. У 2008 р. в цілому по Україні господарства населення забезпечили виробництво 54,0% валової продукції сільського господарства, в тому числі 50,5% - продукції рослинництва і 59,7% - продукції тваринництва [20, с.46]. За такої значної частки сектора економіки, який не обважений стягненням ПДВ, сільськогосподарські підприємства, як платники ПДВ, явно суттєво втрачають свою конкурентоспроможність, що негативно впливає на їх фінансове становище.

ПДВ і решта податкових платежів, питома вага яких в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств Сумської області зросла у 2008 р. до 88,9% (табл. 2), відіграють виключно фіскальну функцію. Таке значне навантаження по цій групі податкових стягнень з сільськогосподарських підприємств не стимулює їх щодо підвищення ефективності використання земельних ресурсів.

В якості основного недоліку введення ФСП деякі вчені [4, с.79-81; 23, с.53; 18, с. 247; 3, с.19-20] називають виключення з об'єктів оподаткування прибутку, праці, майна та інших ресурсів, результатом чого є послаблення стимулюючої функції податкової системи. На нашу думку, з такою трактовкою погодитися не можна, бо за сучасних умов земля в аграрному секторі України є надлишковим фактором і використання її як основи оподаткування сільгоспвиробників через застосування ФСП посилює стимулюючу функцію податкової системи.

Застосування ФСП дійсно виключає з об'єктів оподаткування прибуток, працю і матеріально-технічні засоби. Теорія оподаткування передбачає, що з усіх джерел доходу має стягуватися відповідний податок. В.О.Лебедев у зв'язку з цим зазначав: „Истинная же равномерность обложения может быть достигнута только разнообразием налогов: налог должен принять столько форм, сколько есть элементов дохода» [8, с.22]. Проте даний принцип необхідно застосовувати за умов нормальної господарської діяльності. Якщо економічне становище суб'єкта оподаткування дозволяє йому ефективно вести розширене відтворення, то з усіх джерел його доходу можна стягувати податки. Сільськогосподарські підприємства України як у 1990-ті рр., так і нині не досягли достатнього рівня ефективності виробництва. За 1995-2008 рр. рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської

продукції в аграрних підприємствах України у межах 10,6-15,6% був лише чотири роки (у 1995, 2003, 2007 і 2008рр.), а п'ять років – діяльність в цілому була збитковою і одинадцять років було збитковим виробництво продукції тваринництва [20, с.52; 21, с.36]. Із чотирнадцяти основних видів продукції сільського господарства аграрних підприємств України, по яким публікується рівень рентабельності, у період, що розглядається, 4-12 видів продукції щорічно були збитковими [20, с.53; 21, с.39]. За такого фінансового стану оподатковувати прибуток сільськогосподарських підприємств є явно недоцільним.

Ще до впровадження в Україні ФСП російський економіст М.Зенец наголошував на перевагах вилучення земельної ренти у формі земельного податку порівняно з оподаткуванням прибутку [5, с.126]. Такий підхід, притаманний і М.Я. Дем'яненку, який незважаючи на гостру критику ФСП, у прикінцевих положеннях зазначеної вище статті пише, що „в разі збитковості діяльності із суб'єктів господарювання не повинні стягуватися податки, джерелом сплати яких є прибуток...” [4, с.82].

Рівень оплати праці працівників сільськогосподарських підприємств у 1990-ті рр. суттєво погіршився і нині залишається вкрай незадовільним. Якщо у 1990 р. середньомісячна заробітна плата у сільському господарстві складала 95,1% від середньої по усім галузям економіки, то у 1999 р. – 57,3% і у 2008 р. – 61,0% [20, с.32; 221, с.19]. Незважаючи на зростання собівартості сільськогосподарської продукції, питома вага витрат на оплату праці в загальних витратах стрімко скорочується. Так, у 1990 р. витрати на оплату праці у структурі витрат на виробництво сільськогосподарської продукції у аграрних підприємствах України дорівнювали 33,6%, у 2000 р. даний показник зменшився до 13,7% і у 2008 р. – до 10,7% [20, с.57; 21, с.35]. Низький рівень оплати праці у сільськогосподарських підприємствах не сприяє закріпленню кваліфікованих кадрів, що негативно впливає на ефективність їх діяльності. Безпосередньо оподатковувати фонд оплати праці сільськогосподарських підприємств за таких умов, на нашу думку, є недоцільним. Початкова редакція Закону України „Про фіксований сільськогосподарський податок” забезпечила саме такий підхід. На жаль, у нині діючій редакції Закону збір на обов'язкове державне пенсійне страхування і збір на обов'язкове соціальне страхування, нарахування яких здійснюється на фонд оплати праці, виключені із складу тих податків і обов'язкових платежів, в рахунок яких сплачується ФСП (табл. 1). Відповідно, це призвело після 2003 р. до значного посилення податкового навантаження на сільськогосподарські підприємства (рис. 1).

Негативну тенденцію щодо погіршення матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств, яка склалася у 1990-ті рр., нині ще не подолано. Якщо у 1990 р. на 100 га посівної площі в сільськогосподарських підприємствах України було 484 кінських сил енергетичних потужностей, то у 2008 р. – лише 301, тобто на 37,8% менше. Забезпеченість основними видами сільськогосподарської техніки в розрахунку на 1000 га посівної площі за зазначений період зменшилася по тракторам – на 28,6%, зернозбиральним комбайнам – вдвічі, кукурудозбиральним комбайнам – в 6 разів [розраховано за даними: 20, с.186-187]. Нині сільськогосподарські підприємства ще не забезпечують того рівня внесення доз мінеральних і органічних добрив, який було досягнуто у 1985-1990 рр. Останні роки в промисловості, будівництві та на транспорті спостерігається збільшення вартості основних засобів, але в сільському господарстві продовжується їх скорочення. Так, в цілому по усіх галузях економіки України вартість основних засобів у 2008 р. зросла у порівнянні з 2001 р. у 3,4 рази, а в аграрному секторі – лише на 1,7% [розраховано за даними: 20, с.33]. Безумовно, за таких умов включати до об'єктів оподаткування матеріально-технічні засоби сільськогосподарських підприємств є необґрунтованим. Отже, при визначенні об'єктів оподаткування слід спиратися на один із фундаментальних принципів класиків і їх послідовників, які зазначали, що податки мають стягуватися відповідно до доходу [19, с.505; 24, с.13], і якщо суми платежів незначні, то податки мають об'єднуватися [8, с.23].

Необхідно також враховувати, що велика кількість податків значно ускладнює діяльність управлінських структур суб'єктів оподаткування, робить податкову систему незручною для платників. Зручність сплати податків є одним із критеріїв досконалості і

ефективності системи оподаткування. У 2007р. за даними фахівців Світового банку Україна посіла 174-те (передостаннє) місце у світі за критерієм зручності сплати податків [1, с.55]. Вважаємо, що за такої ситуації збільшення кількості об'єктів оподаткування для сільськогосподарських підприємств України буде означати ігнорування методологічних засад теорії оподаткування і практичного досвіду провідних країн світу.

Матеріально-технічні, біологічні фактори, які визначають рівень витрат виробництва, вимагають суттєвих фінансових вкладень, що є проблематичним для більшості сільськогосподарських підприємств. Вдосконалення системи оподаткування не вимагає значних фінансових витрат. Необхідно лише принципово переглянути підхід щодо функцій податкової системи аграрного сектору економіки. В сучасних умовах фіскальна функція в оподаткуванні сільськогосподарських підприємств має стати другорядною, пріоритетність слід надати стимулюючій і перерозподільчій функціям. Це впливає із двох обставин. По-перше, внаслідок закономірного економічного розвитку сільське господарство зменшує свої податкові надходження порівняно з іншими галузями, і рівень цих надходжень – незначний. Так, по Сумській області питома вага податкових платежів сільськогосподарських підприємств у загальному обсязі податкових надходжень з юридичних осіб у 2002 р. – склала 4,57%, а у 2008 р. – 2,68%. І, по-друге, забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств вимагає комплексного застосування всіх заходів, в тому числі і вдосконалення системи оподаткування.

6 лютого 2003 року на парламентських слуханнях було схвалено рекомендації, які передбачали „розробити та внести на розгляд Верховної Ради України законопроект щодо запровадження з 1 січня 2004 року єдиного податку для сільськогосподарських товаровиробників залежно від кількості та якості сільськогосподарських угідь в обробітку” [18, с. 15-16]. Незважаючи на невиконання даного рішення, вважаємо, що воно не втратило своєї актуальності, і має втілитися в життя, щоб послабити податкове навантаження на сільськогосподарських виробників. Існує думка, що введення в дію ФСП достатньо послабило податковий тиск на аграрний сектор (при цьому наводяться дані, відповідно яких в 2000 р. сільськогосподарські підприємства зі 100 грн. грошового доходу сплачували податків лише 7 грн.; на відміну від 1998 р., коли такі виплати складали 20-28 грн. [6, с. 24]). Стосовно наведених показників слід зауважити, що з метою створення у підприємств зацікавленості перейти на ФСП їх було на два роки (с 1 січня 1999 р. по 1 січня 2001 р.) звільнено від його сплати, за винятком внесення платежів на обов'язкове державне страхування і на обов'язкове соціальне страхування [17, с. 4]. Саме ця законодавча норма і забезпечила порівняно незначне податкове навантаження на сільгоспвиробників у 1999-2000р.р. Здійснені нами розрахунки показують стрімке зростання податкових стягнень з аграрних підприємств починаючи з 2001 р. Якщо у 2000 р. сільськогосподарські підприємства Сумської області в розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь у середньому сплатили податків 19,88 грн., то у 2008 р. – 97,8 грн., тобто більше майже у п'ять разів (рис. 1).

У 2010 р. в черговий раз було пролонговано дію ФСП. Це свідчить про те, що незважаючи на наявність критики на його адресу, кращої системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах незавершеності реформування аграрного сектору економіки не знайдено. Успішне подолання кризових явищ в провідних країнах світу (насамперед, в США і Великобританії) у 1970-80-х рр. ґрунтувалось на неоліберальній теорії, важливою складовою якої є надання податкових пільг виробникам. Скорочення податкових стягнень з суб'єктів оподаткування з низькими доходами застосовується у більшості країн для подолання і сучасної світової економічної кризи, яка розпочалася у 2008 р. В Україні необхідно забезпечити значне зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, щоб наблизитися до споживання населенням продуктів харчування за раціональними нормами і суттєво збільшити експортний потенціал аграрного сектору. Тому вважаємо, що дія Закону “Про фіксований сільськогосподарський податок” має бути продовжена і у подальшому, пільги сільськогосподарським виробникам мають бути

збільшені до досягнення сільськогосподарськими товаровиробниками такого фінансового становища, яке дозволяло б їм вести високорентабельне виробництво на розширеній основі.

Література

1. Вишневський В. Принципи оподаткування: обґрунтування і емпірична перевірка / Вишневський В. // Економіка України. – 2008. – № 10. – С. 55 – 72.
2. Гайдуцький А. Економічні механізми забезпечення інвестиційної конкурентоспроможності аграрного сектора економіки / Гайдуцький А. // Економіка України. – 2003. – № 2. – С. 69 – 73.
3. Дема Д. І. Методологічні зміни в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників / Дема Д. І. // Фінанси України. – 2001. – № 2. – С. 19 – 23.
4. Дем'яненко М. Я. Реформування податкових відносин в аграрному секторі АПК / Дем'яненко М. Я. // Економіка АПК. – 1999. – № 6. – С. 78 – 82.
5. Зенец Н. Земельный налог в сельском хозяйстве / Зенец Н. // Вопросы экономики. – 1997. – № 8 – С. 125 – 134.
6. Кириленко І. Агропромисловий комплекс України: сучасний стан та погляд у майбутнє / Кириленко І. // Економіка АПК. – 2001. – № 4. – С. 23 – 28.
7. Лебедев В. А. Местные налоги. Опыт исследования теории и практики местного обложения / Лебедев В. А. – СПб. : Типо-Литография А. М. Вольфа, 1886. – XXI + 582 с.
8. Лебедев В. О поземельном налоге / Лебедев В. – СПб. : Типография и литография Карла Куна, 1868. – IV + 153 с.
9. Лукінов І. Агропромислова політика у макроструктурних пріоритетах / Лукінов І. // Економіка України. – 1996. – № 12. – С. 4 – 20.
10. Москаленко А. Земельне оподаткування: історія, методологія, практика / Москаленко А. // Регіональна економіка. – 1999. – № 4. – С. 246 – 254.
11. Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств та підтримки соціальних стандартів їх працівників : Закон України від 24.06.2004 р. № 1878-IV // Офіційний вісник України.–2004. – № 30. – С. 119 – 124.
12. Про державний бюджет України на 2006 рік : Закон України від 20.12.2005 р. № 3235-IV // Офіційний вісник України. – 2005. – № 52. - С. 48 – 228.
13. Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників : Закон України від 15.01.1998 р. № 25/98-ВР // Закони України / Інститут законодавства Верховної Ради України. – К., 1999. – Т. 15. – С. 104 – 110.
14. Про систему оподаткування : Закон України від 25.06.1991 р. № 1251-ХІІ // Закони України / Інститут законодавства Верховної Ради України. – К., 1997. – Т. 2. – С.27 – 34.
15. Про списання заборгованості зі сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) платників податків у зв'язку з реформуванням сільськогосподарських підприємств : Закон України від 16.03.2000 р. № 1565-ІІІ // Офіційний вісник України. – 2000. – № 14. – С. 6 – 7.
16. Про списання та реструктуризацію податкової заборгованості платників податків – цукрових заводів (комбінатів) за станом на 1 січня 1998 року та сільськогосподарських підприємств за станом на 1 січня 1999 року : Закон України від 5.02.1999 р. № 428-ХІV // Офіційний вісник України. – 1999. – № 9. – С. 1 – 2.
17. Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України від 17.12.1998 р. № 320-ХІV // Офіційний вісник України. – 1998. - № 52. – С. 1 – 5.
18. Рекомендації парламентських слухань про хід реформування та заходи щодо поліпшення ситуації на селі : (Схвалено Постановою Верховної Ради України від 6 лютого 2003 року № 495 – IV) // Економіка АПК. – 2003. – № 2. – С. 14 – 18.
19. Сміт А. Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Сміт А. ; пер. О. Васильєва, М. Межевікіної, А. Малівського ; наук. ред. Є. Литвин. – К. :

Port-Royal, 2001. – 593 с.

20. Статистичний збірник „Сільське господарство України” за 2008 рік / за ред. Ю. М. Остапчука. – К. : Державний комітет статистики України, 2009. – 392 с.
21. Статистичний щорічник „Сільське господарство України” за 2000 рік / Державний комітет статистики України; під загальним керівництвом Ю. М. Остапчука. – К., 2001. – 262 с.
22. Статистичний щорічник „Сільське господарство України” за 2003 рік / Державний комітет статистики України; під загальним керівництвом Ю. М. Остапчука. – К., 2004. – 314 с.
23. Тулуш Л. Д. Про фіксований сільськогосподарський податок / Тулуш Л. Д. // Економіка АПК. – 1999. – № 8. – С. 49 – 53.
24. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов / Тургенев Н. И. – Третье изд. – М. : Государственное социально-экономическое издательство, 1937. – XVI + 176 с.
25. Шостак Л. Маркетинг як інструмент експансії національного господарства у світовому економічному просторі / Шостак Л. // Економіка України. – 2007. – № 2. – С. 74 – 84.
26. Энциклопедический словарь / под ред. К. К. Арсеньева, Е. Е. Петрушевского. – СПб., 1898. – Т. XXIV. – 474 с.

SUMMARY

Досліджено методичні та практичні аспекти підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських товаровиробників на основі удосконалення механізму земельного оподаткування в системі стягнення податків в аграрному секторі економіки.

Исследованы методические и практические аспекты повышения эффективности деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей на основе усовершенствования механизма земельного налогообложения в системе изъятия налогов в аграрном секторе экономики.

Investigated the methodological and practical aspects of improving the efficiency of agricultural producers on the basis of improvement of mechanism of land taxation in the tax exemptions in the agricultural sector.

Мішенін Є.В., д.е.н, професор, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки СНАУ, Сапич Н.М., к.е.н., доцент кафедри теоретичної та прикладної економіки СНАУ