

Л.Д. ТУЛУШ, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник
О.Ю. ГРИЩЕНКО

Трансформація високотоварних господарств населення в суб'єкти підприємництва: податково-бюджетні аспекти

Мета статті - опрацювання механізму податково-бюджетного регулювання розвитку високотоварних господарств населення, який би забезпечив їх трансформацію в суб'єкти підприємництва.

Методика дослідження - у статті використовувалися наступні методи дослідження: історичний, абстрактно-логічний, емпіричний, рядів динаміки, індексний, факторного аналізу, порівняння, оцінки нормативно-правової бази, табличний, графічний, узагальнення та наукового передбачення.

Результати дослідження. Узагальнено податково-бюджетні аспекти формування механізму фінансового стимулювання трансформації високотоварних господарств населення у суб'єкти підприємництва. Оцінено соціально-економічні наслідки діяльності високотоварних господарств населення у сучасному їх статусі, обґрунтовано переважання негативних аспектів нинішньої моделі їх функціонування як для самих господарських одиниць, так і для держави та місцевих громад. Окреслено проблеми, що перешкоджають збалансованому розвитку високотоварних господарств населення, стримують формування на їх базі європейського типу фермерів. Узагальнено методичні підходи до визначення частини господарств населення, для яких трансформація у суб'єкти підприємництва є економічно доцільною. Опрацьовано засади формування та обґрунтовано складові механізму фінансового стимулювання трансформації високотоварних господарств населення у суб'єкти підприємництва.

Елементи наукової новизни. Опрацьовано методичні засади формування механізму фінансового стимулювання трансформації високотоварних господарств населення у суб'єкти підприємництва, визначено ключові його складові та особливості їх застосування. Запропоновано підходи до визначення кількості потенційно можливих суб'єктів підприємництва, які можуть бути сформовані на базі високотоварних господарств населення, на основі оцінювання доходності діяльності. Запропоновано механізм фіскального стимулювання трансформації частини господарств населення у суб'єкти підприємництва, здійснено оцінку потенційного податкового навантаження та визначено орієнтовні обсяги державної фінансової підтримки, що необхідна для належного стимулювання відповідного процесу.

Практична значущість. Результати можуть бути використанні в процесі подальшого наукового опрацювання важливої наукової проблеми - формування оптимальної структури сільськогосподарського виробництва на основі збалансування часток окремих категорій сільськогосподарських виробників, формування в Україні класу фермерів, подібного до європейських зразків, що позитивно позначиться на рівні доходів сільського населення та наповнюваності місцевих бюджетів. Також результати даного дослідження можуть виступати економічним обґрунтуванням відповідних законодавчих ініціатив, спрямованих на упорядкування аграрного устрою в Україні та відродження фермерства в його класичному розумінні. Табл.: 3. Рис.: 5. Бібліогр.: 20.

Ключові слова: сільськогосподарські товаровиробники, господарства населення, організаційно-економічна трансформація, податково-бюджетне регулювання, фінансовий механізм, державна фінансова підтримка, оподаткування, бюджетні дотації.

Тулуш Леонід Дмитрович - кандидат економічних наук, старший науковий співробітник, завідувач відділу фінансово-кредитної та податкової політики, ННЦ «Інститут аграрної економіки» (м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10)
E-mail: tulush@ukr.net

Грищенко Олена Юрївна - завідувач сектору інформаційного забезпечення досліджень, ННЦ «Інститут аграрної економіки» (м. Київ, вул. Героїв Оборони, 10)
E-mail: lena@iae.kiev.ua

Постановка проблеми. Однією з ключових проблем, що постають в умовах сучасних трансформаційних перетворень вітчизняного економічного простору, є необхідність перегляду підходів до оцінки ролі ви-

сокотоварних господарств населення та засад фінансового регулювання їх діяльності.

Державні управлінські структури все ще не приділяють належної уваги питанням розвитку сільськогосподарського виробництва в господарствах населення, незважаючи на їх роль у досягненні продовольчої безпеки, обсяги діяльності, рівень доходів та чисельність зайнятих у даному сегменті аграрно-

го сектору вітчизняної економіки. Водночас господарства населення виступають важливою складовою аграрного виробництва в Україні, а відповідно, недооцінка їх потенціалу, ресурсів і можливостей може призвести до виникнення загрози продовольчої безпеки країни, руйнування економічних основ сільського способу життя, зниження фіскального потенціалу місцевих бюджетів сільських територій, погіршення рівня життя сільських жителів.

Проблеми інституалізації та підвищення ефективності діяльності високотоварних господарств населення і нині залишаються невирішеними. Передусім це стосується формування дієвої системи державного фінансового регулювання їх подальшого розвитку, стимулювання нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, інтеграційних і коопераційних процесів у даному сегменті аграрної економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання фінансового регулювання розвитку сільськогосподарської активності господарств населення, розроблення механізму їх державної фінансової підтримки, стимулювання трансформації їх діяльності у підприємницьке русло, опрацьовуються значною кількістю вчених, серед яких варто виділити дослідження Ф. Андерсена [16], С. Віггінса [20], Х. Віна [19], І. Джаті [18], Р. Дзем'янович [17], Ю. Лупенка [1, 2], М. Маліка [3, 7], Н. Малініної [4], Т. Маренич [5], Л. Мельник [6], А. Олійника [8], О. Прокопчук [9], М. Рудої [10], І. Свиноуса [11], Л. Удової [14], Т. Яворської [15]. Однак, незважаючи на велику кількість досліджень, присвячених даному питанню, оптимальне науково обґрунтоване його розв'язання в умовах вітчизняних економічних реалій все ще не сформовано.

Мета статті – опрацювання механізму податково-бюджетного регулювання розвитку високотоварних господарств населення, який би забезпечив їх поетапну трансформацію в суб'єкти підприємництва та функціонування в системі фінансових відносин.

Виклад основних результатів дослідження. Незважаючи на значні обсяги сільськогосподарської діяльності господарств населення, вони все ще перебувають поза системою державних фінансових відносин, оскільки:

з одного боку, офіційно не реєструються, а відповідно, й не розглядаються як повно-

цінні суб'єкти господарювання: не сплачують податки з отриманих доходів, не звітують про свою діяльність перед державними органами, не інтегровані в систему соціального страхування, не зобов'язані дотримуватись екологічних, ветеринарно-санітарних правил та норм щодо безпечності виробленої продукції, що реалізується ними переважно на стихійних ринках;

з іншого боку, не отримують державної фінансової підтримки, позбавлені виплат при реалізації соціальних ризиків, що повинні компенсуватись за рахунок системи соціального страхування, а також доступу до ресурсів фінансово-кредитного забезпечення - держава не має ніяких зобов'язань перед даними суб'єктами.

Отже, специфіка функціонування сільського господарства в Україні на сучасному етапі його розвитку полягає в значній частці господарств населення в обсягах виробництва сільгосппродукції - натомість дані інституційні одиниці не мають статусу суб'єктів господарювання, а їх діяльність фактично не регламентується державою.

Варто відзначити, що при визначенні сільськогосподарської діяльності домогосподарств, розміщених в сільській місцевості, досить часто - як в науковому, так і в професійному обороті - використовують термін «особисті селянські господарства» (ОСГ). Прийнято вважати, що господарства населення, які займаються діяльністю у сільському господарстві, відносять до ОСГ.

Відповідно до норм статті 1 Закону України «Про особисте селянське господарство», останнє трактується як господарська діяльність, яка проводиться фізичною особою без створення юридичної особи індивідуально або особами, які перебувають у сімейних чи родинних відносинах і спільно проживають, з метою задоволення особистих потреб шляхом виробництва, переробки й споживання сільгосппродукції, реалізації її надлишків та надання послуг з використанням наявного майна (при цьому передбачено, що така діяльність не відноситься до підприємницької).

Натомість відповідно до норм статті 3 Господарського кодексу України, господарською визнається діяльність у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Тобто господарська діяльність пов'язується із виробництвом, переробкою та обміном матеріальних і нематеріальних благ, що виступають у формі товару. Важливою ознакою господарської діяльності є її систематичність, виконання на професійній основі, реалізація результатів діяльності як товару.

Діяльність ОСГ, виходячи із законодавчого її визначення, складно віднести до господарської, оскільки відповідна продукція виробляється ними з метою задоволення особистих потреб у харчуванні, а реалізація здійснюється лише надлишку продукції, що спочатку призначалася для внутрішнього споживання членами відповідного домогосподарства, а потім «виявилась зайвою». При цьому така реалізація, відповідно до вищезазначених законодавчих норм, є не систематичною, а навпаки - разовою.

Отже, вітчизняне господарське законодавство фактично не передбачає можливості трактування діяльності ОСГ як господарської. У них фактично відсутні «особливі» ознаки правомочності діяльності, які можна було б відділити від прав та обов'язків членів відповідного домогосподарства.

Як наслідок, реєстрацію ОСГ державні реєстратори не здійснюють, інформація щодо їх сільгоспдіяльності органи статистики не збирають. Наявність особистих селянських господарств обліковують лише в погосподарських книгах, що ведуть місцеві ради, проте зазначена інформація практично не використовується. Державна статистика узагальнює лише показники сільгоспдіяльності господарств населення в цілому.

Враховуючи це, термін «особисте селянське господарство», на нашу думку, використовується переважно для окреслення прямої діяльності сільських домогосподарств, а не для означення організаційно-правової форми господарювання відповідного суб'єкта. Таким чином даний термін доцільно трактувати лише як частину господарств населення, розміщених в сільській місцевості, яким виділено земельні ділянки з відповідним цільовим призначенням, без будь-яких додаткових повноважень таких суб'єктів. Зважаючи на змістовну обмеженість поняття «особисте селянське господарство», в даному дослідженні такі господарства окремо не розглядаються.

Сприяння подальшому розвитку високотоварних господарств населення завдяки

удосконаленню інструментарію фінансового регулювання їх діяльності потребує насамперед детальної оцінки соціально-економічних ефектів функціонування даної категорії сільгосптоваровиробників (рис. 1).

Як видно з даних, наведених на рис. 1, ключовим негативним аспектом діяльності високотоварних господарств населення, які виробляють сільгосппродукцію переважно для продажу, в нинішньому її форматі є передусім втрата частини доходів сільгосптоваровиробників. На них наживаються посередники, використовуючи їх невизначений статус та небажання співпрацювати з ними переробних та торгівельних підприємств.

Ключові втрати для держави формуються за рахунок непрогнозованості проведення державної аграрної політики, а саме відсутності можливості «опертись» на суб'єктів із невизначеним статусом, в першу чергу через непередбачуваність їх економічної поведінки та значній мобільності.

Враховуючи це, існує високий ризик невиконання цілей, передбачених програмними документами щодо розвитку аграрної галузі - передусім це стосується нещодавно прийнятої Концепції розвитку фермерських господарств та сільськогосподарської кооперації на 2018-2020 рр., схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 13 вересня 2017 р. № 664-р.

На нашу думку, без врегулювання питань розвитку високотоварних господарств населення, зокрема стимулювання набуття ними статусу офіційного сільгосптоваровиробника, досягти визначених Концепцією цілей не вдасться.

Діяльність високотоварних господарств населення залишається високоризикованою з огляду на нестабільність відповідних доходів та відсутність фінансових механізмів їх стабілізації.

Перспективи розвитку даних суб'єктів є досить туманними з огляду на:

з одного боку, значну частку господарств із низьким рівнем агротехнологій та підвищення вимог щодо безпечності продукції (в першу чергу, молока);

з іншого - відсутність належного доступу до дешевих кредитних ресурсів і поступу кооперативного руху на селі, а також соціального захисту, яким би гарантувався хоча б мінімальний рівень доходів по досягненню пенсійного віку членами таких господарств.



Рис. 1. Соціально-економічні ефекти сільськогосподарської діяльності господарств населення без офіційної реєстрації у статусі сільгосптоваровиробника

Джерело: Розроблено авторами.

Діяльність високотоварних господарств населення у фактично невизначеному статусі не відповідає їм потребам розвитку територіальних громад у сільській місцевості, особливо в умовах фінансової децентралізації. Звільнення будь-яких господарств населення, незалежно від обсягів діяльності та рівня товарності, від оподаткування доходів та надання пільг зі сплати земельного податку суттєво знижують доходну спроможність місцевих бюджетів сільських територій - вони не можуть належною мірою реалізувати наявний фіскальний потенціал. Таким чином, діяльність високотоварних господарств населення не забезпечує місцеві громади будь-яким значимим ефектом.

Отже, діяльність високотоварних господарств населення у її нинішньому форматі має більше негативних аспектів, ніж очевидного позитиву. Основним позитивом діяльності таких суб'єктів із невизначеним статусом є забезпечення продовольчої безпеки по окремих продуктах харчування та стримування зростання цін на них. Однак ціна, що сплачується за виконання такого завдання - як членами таких господарств (у вигляді низьких доходів та відсутності соціального захисту), так і місцевими громадами (у вигляді втраченого фіскального потенціалу) - на нашу думку, є неадекватною.

Враховуючи це, назріла проблема формування дієвого механізму фінансового стимулювання трансформації високотоварних господарств населення у суб'єкти підприємства для уможливлення державної фінансової підтримки таких сільгосптоваровиробників.

Найпоширенішим підходом щодо виокремлення «підприємницької частини» господарств населення є застосування критерію площі використовуваних сільгоспугідь. Такий підхід розділяє більшість дослідників даної проблеми. Використання такого підходу передбачає оцінювання використовуваних площ сільгоспугідь господарствами населення та їх структурування за розміром наявної земельної ділянки.

За даними офіційної статистики, у користуванні господарств населення в останні роки перебувають земельні ділянки площею майже 16 млн га, що становить понад 98 % від площ сільгоспугідь, якими користуються сільгосппідприємства (без врахування фермерських господарств). При цьому землі, надані для виробництва товарної сільгосппродукції (до них ми відносимо й ділянки, надані для ведення ОСГ) сягають 81,4 % відносно до сільгоспугідь, якими офіційно користуються сільгосппідприємства (рис. 2).

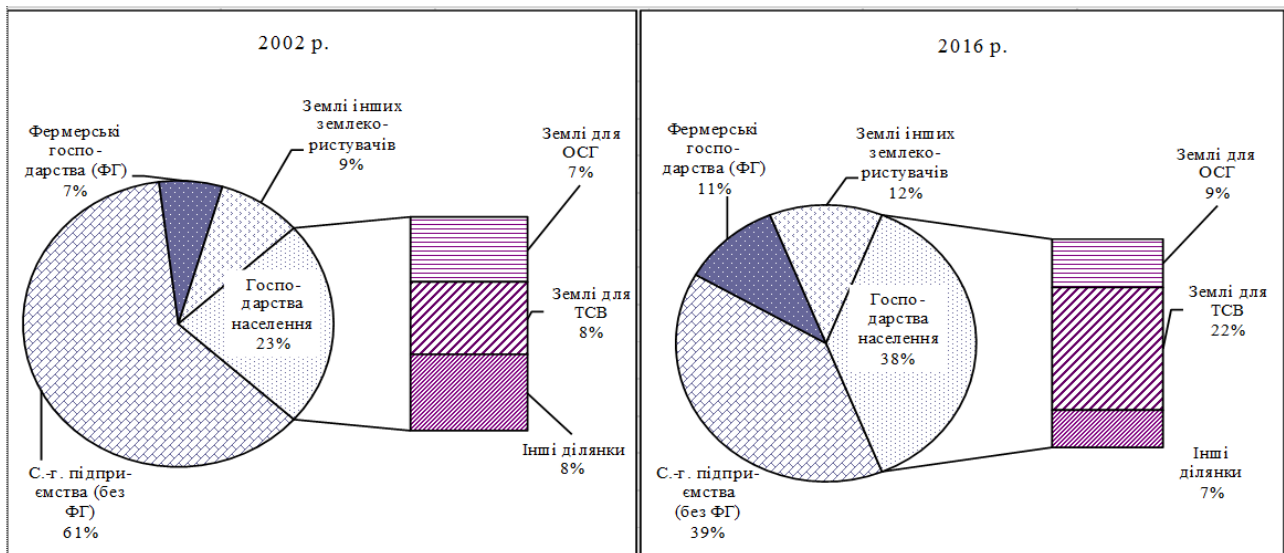


Рис. 2. Структура сільгоспугідь у розрізі землекористувачів та структура сільгоспугідь у користуванні господарств населення, за їх цільовим призначенням, %

Джерело: Складено за даними Держслужби України з питань геодезії, картографії та кадастру.

Як видно з рис. 2, частка земель із цільовим призначенням «для товарного сільгоспвиробництва» у користуванні господарств населення за останні п'ятнадцять років суттєво зростає.

Нині майже 22 % сільських домогосподарств користуються земельними ділянками, площа яких перевищує 1 га, з них 3,6 % - або

понад 170 тис. господарств - ділянками, площа яких перевищує 5 га (у 2005 р. таких господарств налічувалось лише 1,9 %). Частка таких господарств у загальному земельному фонді, використовуваному домогосподарствами, становила у 2016 р. майже 73 % (у 2005-му - лише 66 %) (рис. 3).

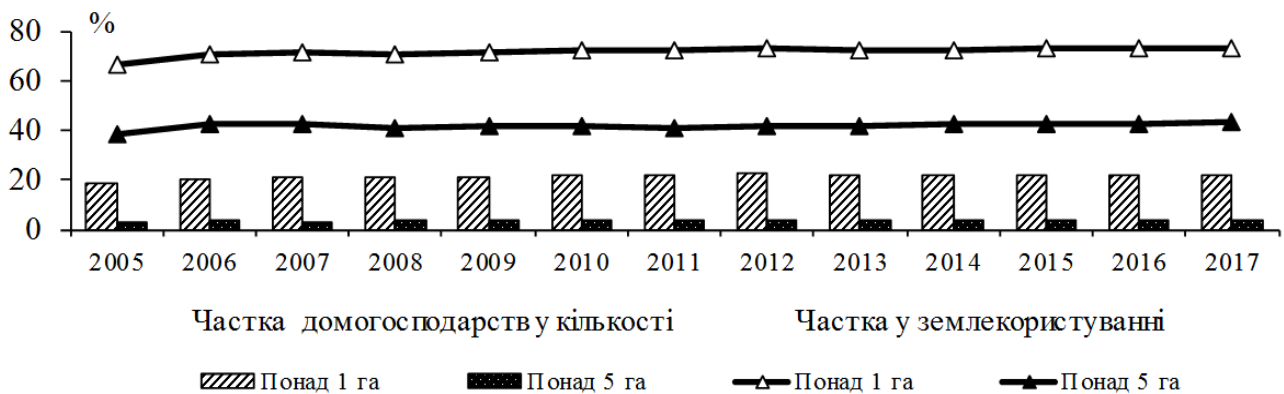


Рис. 3. Частки господарств населення із використовуваною площею сільгоспугідь понад 1 га / 5 га у загальній їх чисельності та площі використовуваних ними угідь

Джерело: Складено за даними Державної служби статистики України.

Розмір земельних площ сільських домогосподарств, що використовують земельні ділянки понад 1 га, залежить від природно-кліматичної зони та регіону. У західних та північних областях - середній розмір площі землі у використанні сільських домогосподарств із ділянками понад 1 га не перевищує 2,5 га. У південних та східних областях, даний показник перевищує 7,0 га. При цьому по Україні він сягає 4,1 га.

Варто відмітити, що у господарств із площею землі понад 1 га зернові та технічні

культури становлять понад 80 % посівів, що фактично відповідає структурі посівних площ сільгоспідприємств.

На нашу думку, наявність земельних площ у користуванні сільських домогосподарств у розмірі понад 4,0 га може слугувати одним із критеріїв визнання товарності сільгоспвиробництва та необхідності реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності. У разі використання такого підходу, до оподаткування як суб'єкти підприємництва будуть залучатися переважно домогосподарства південних та

східних областей, площі земель у користуванні яких дійсно свідчать про переважно господарську, а не підсобну, їх діяльність.

Нині доходи від використання переважної частини таких земельних ділянок не оподатковуються, а самі ділянки або оподатковуються як нетоварна земля, тобто за зниженими ставками, або взагалі звільнюються від оподаткування земельним податком з огляду на статус власника (пенсіонери, інваліди, постраждалі від аварії на ЧАЕС тощо).

На нашу думку, наявність сільгоспугідь у використанні є важливим, проте не єдиним критерієм виокремлення високотоварної частини господарств населення, діяльність яких фактично відповідає підприємницькій, а отже, потребує державної реєстрації. Поряд із площею сільгоспугідь, повинні застосовуватися й інші критерії, зокрема, чисельність утримуваного поголів'я худоби та обсягу наявних доходів від сільгоспдіяльності, в тому числі й нормативних.

Як зазначалось, специфіка аграрного сектору економіки України полягає у високій частці господарств населення (як непідприємницьких суб'єктів) в обсягах виробництва валової продукції сільського господарства (понад 43% у 2016 р.). З огляду на це, можна вести мову про феномен, який не має аналогів ні в європейській практиці, ні в практиці країн пострадянського простору – суб'єкти, не зареєстровані як підприємницькі, діяльність яких фактично ніким не контролюється, займають вагомую частку у за-

гальних обсягах виробництва сільгосппродукції.

Для порівняння, в Російській Федерації частка суб'єктів, що не мають підприємницького статусу, у виробництві «промислових» сільгоспкультур – таких як зернові, соняшник, цукрові буряки – є зовсім мізерною і не перевищує 1%. Натомість в Україні частка таких суб'єктів у виробництві зерна становить понад 21%, соняшнику – майже 14%. Виробництво таких видів сільгосппродукції не відповідає самій суті селянського господарства як підсобного (тобто призначеного переважно для власного споживання).

Іншим важливим критерієм для виокремлення «підприємницької» частки господарств населення, тобто господарств із достатньо значним рівнем доходів та високою товарністю, є наявне поголів'я сільгосптварин.

Характеризуючи розподіл сільських домогосподарств за наявністю в них корів (рис. 4), насамперед варто зазначити, що частка тих, що не утримують корів, за останнє десятиріччя суттєво знизилася: від 65 у 2008 р. до понад 79% у 2017-му (на 21%). Причому найбільше знизилася частка домогосподарств, які утримували одну або дві корови: від 26,7 до 15,6% та від 6,5 до 4,2% відповідно. Натомість частка домогосподарств, що утримували три і більше корів майже не змінилася – в середньому їх частка становила близько 1,1% або понад 50 тис. господарств.

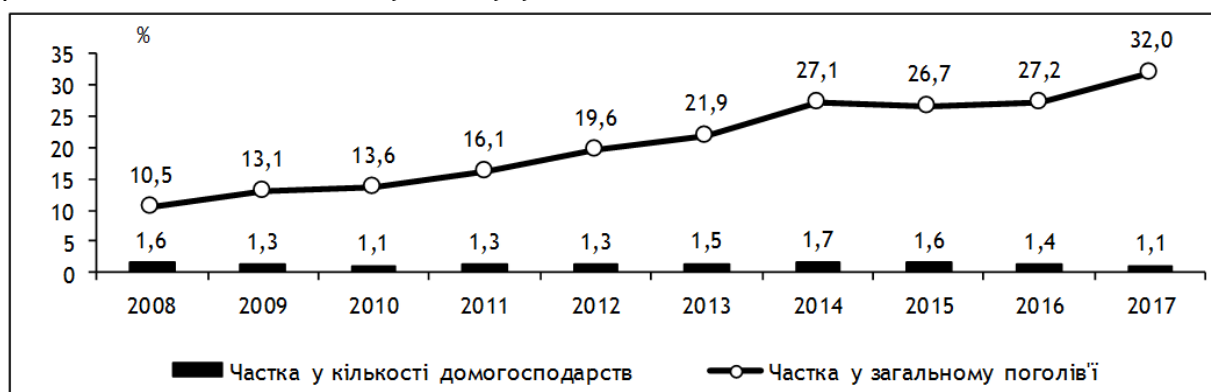


Рис. 4. Частка домогосподарств з поголів'ям корів понад 3 голови, %

Джерело: Складено за даними Державної служби статистики.

Варто відмітити, що частка корів у сільських домогосподарствах, які утримували три і більше корови, у 2008 р. сягала 10,5% у загальній їх чисельності, а у 2017-му – вже 32% (зростання – у 3 рази). Це свідчить про те, що ті сільські господарства, які утримували корів переважно для задоволення власних

продовольчих потреб, позбуваються відповідної діяльності. І навпаки, ті господарства, які вбачають у такій діяльності суттєве джерело доходу, нарощують поголів'я і їх частка в загальному поголів'ї корів зростає.

Отже, діяльність господарств населення щодо виробництва молока все більше набуває ознак підприємницької.

При цьому переробні підприємства переважно уникають закупок молока у господарств населення. Це пояснюється наявністю суттєвих ризиків, обумовлених невідповідністю молока господарств населення наявним стандартам безпечності. Обсяги молока, закупленого переробними підприємствами у сільгоспідприємств в останні роки зростають, а у господарств населення суттєво знижуються. Натомість, у 2016 р. більше половини молока сільгоспідприємств (51,3 %), закуповувалося переробниками не нижче вищого ґатунку, тоді як частка молока другого ґатунку становила лише 6,7 %. При цьому 85,8% молока від господарств населення закуповувалося другим ґатунком. Незважаючи на це, Мінагрополітики України планує внесення змін до відповідного ДСТУ, яким передбачається посилення вимог щодо якості молочної сировини та відмову від закупок молока другого ґатунку.

Відповідним чином, без кардинального осучаснення технологій будь-які перспективи господарств населення у сфері виробництва молока відсутні. Без державного стимулювання впровадження нових технологій виробництва молока від господарств населення й надалі буде прийматись як неякісне (не вище другого ґатунку), що автоматично зумовлює низький рівень закупівельних цін. Останній, у свою чергу, провокуватиме зни-

ження зацікавленості господарств населення у діяльності у сфері молочного скотарства внаслідок відсутності перспектив та вирізання корів. Це може негативно позначитись на продовольчій безпеці з даного ключового виду сільгосппродукції, а також на рівні доходів сільських жителів та їх зайнятості.

Важливим аспектом трансформації високотоварних господарств населення у суб'єкти підприємництва є оцінка наявного рівня їх доходів від ведення сільськогосподарської діяльності. Адже така трансформація може бути економічно доцільною лише для господарств із високим рівнем доходів - у такому випадку рівень податкового навантаження на них буде прийнятним.

Відповідно, при формуванні механізму фінансового стимулювання реєстрації високотоварних господарств населення насамперед необхідно обґрунтувати «поріг» обсягів діяльності, при досягненні якого таке рішення буде доцільним як для самих суб'єктів аграрного бізнесу - з точки зору прийнятності рівня податкових витрат, так і для держави - в частині ефективності адміністрування механізму оподаткування таких суб'єктів.

Оцінюючи рівень доходності виробництва рослинницької продукції в секторі високотоварних господарств населення доцільно враховувати наявну структуру доходів даної категорії сільгосптоваровиробників та здійснювати її в розрізі основних напрямів діяльності, а саме зерново-технічного, овочевого, плодового-ягідного (табл. 1).

1. Оцінка доходності діяльності високотоварних господарств населення у сфері рослинництва (за даними 2017 р.)

Культура	Частка у посівній площі, %	Урожайність, ц/га	Рівень товарності, %	Ціна (без ПДВ), грн/ц	Площа, га	Дохід з 1 га, грн	Дохід загальний, грн	Частка матеріальної складової, %	Чистий дохід (з/п + пр.), грн
Зерново-технічний напрям									
Зернові	65	50	100	430	2,6	21500	55900	55	38461
Соняшник	35	22	100	960	1,4	21120	29568		
Усього					4,0	21367	85468		
Овочевий напрям									
Огірки	8,6	145,8	75	300	0,17	32805	5625	60	63766
Помідори	25,0	215,6	80	400	0,50	68992	34462		
Капуста	17,3	233,8	80	400	0,35	74816	25924		
Буряк	11,3	202,1	75	350	0,23	53051,3	11945		
Морква	10,5	182,4	85	400	0,21	62016	12983		
Інші овочі	27,4	210	85	700	0,55	124950	68477		
Усього					2,00	79707	159415		
Плодово-ягідний напрям									
Кісточкові	30,0	120	90	1000	0,3	108000	32400	63	44456
Зерняткові	50,0	150	90	700	0,5	94500	47250		
Ягоди	20,0	90	90	2500	0,2	202500	40500		
Усього					1,0	120150	120150		

При розрахунках враховувалася середня площа землі у господарств населення із площею понад 1 га близько 4 га. Джерело: Розроблено авторами.

Оцінка доходності діяльності високотоварних господарств населення передбачає розрахунок загального та чистого (в частині прибутку та заробітної плати) доходів таких суб'єктів та зівставлення його із річним фондом мінімальної заробітної плати. Відповідно до початкової редакції статті 8 Закону «Про особисте селянське господарство» члени ОСГ належали до категорії зайнятого населення в разі, якщо робота у цьому господарстві для них є основною і розрахунковий місячний дохід на одного члена перевищує розмір мінімальної заробітної плати.

Як свідчать результати проведених розрахунків за даними поточного року, у разі вирощування зернових та технічних культур, розмір доходу в розрахунку на гектар в середньому становить 21,4 тис. грн, відповідно ділянка площею 4 га забезпечить в середньому майже 85,5 тис грн загального (валового) доходу (доходу-брутто).

Зважаючи на частку вартості матеріальної складової у загальних доходах на рівні

близько 55 %, чистий дохід (дохід-брутто мінус вартість матеріальної складової) в середньому становить понад 9,6 тис. грн з 1 га, або 38,5 тис. грн з 4 га. Такий розмір доходу перевищує річний фонд мінімальної заробітної плати, тобто є значимим, а відповідно - може залучатися до оподаткування.

Отже, доходи господарств населення, які володіють земельними ділянками товарного сільгосппризначення, площа яких становить 4 га і більше, цілком можуть залучатися до оподаткування, оскільки навіть після вирахування вартості матеріальної складової витрат перевищують річний фонд мінімальної зарплати. Звільнення їх від оподаткування складно обґрунтувати економічно.

Характеризуючи рівень доходності виробництва тваринницької продукції (табл. 2), варто відзначити, що рівень чистого доходу господарства понад річний фонд мінімальної заробітної плати забезпечується у разі утримання ними не менше 3 корів, 10-12 свиней та 4-5 гол. ВРХ.

2. Оцінка доходності діяльності високотоварних господарств населення у сфері тваринництва (за даними 2017 р.)

Кількість, гол.	Продуктивність: надій, кг / середня вага реалізації, кг	Рівень товарності, %	Ціна, грн/ц	Дохід на 1 гол., грн	Дохід загальний, грн	Частка матеріальної складової, %	Чистий дохід (з/п + пр), грн
Виробництво молока							
2	5500	85	600	28050	56 100	55	25 245
3	5500	90	600	29700	89 100	57	38 313
4	5500	95	600	31680	126 720	60	50 688
Вирощування свиней							
8	140	90	5000	7000	56 000	45	30 800
10	140	90	5000	7000	70000	48	38 300
12	140	95	5000	7000	84 000	50	42 000
Вирощування ВРХ							
3	260	90	6000	15600	46 800	35	31 824
4	260	95	6000	15600	62 400	38	38 712
5	260	95	6000	15600	78 000	40	46 800

Джерело: Розроблено авторами.

Невід'ємним елементом формування механізму фінансового стимулювання трансформації господарств населення у підприємницькі структури є оцінювання рівня податкового навантаження на них в умовах реалізації запропонованого механізму оподаткування.

Варто враховувати, що суб'єкти, що організують фермерське господарство на базі ФОП, можуть обирати декілька варіантів оподаткування:

загальну систему - оподаткування чистого доходу такого підприємця за ставкою

18 % (варіант є обтяжливим в частині ведення податкового обліку);

спрощену систему оподаткування – сплату єдиного податку на другій групі, що передбачає визначення фіксованого навантаження у вигляді частки (20 %) від мінімальної заробітної плати (можливі ускладнення при співпраці із переробними та торговельними підприємствами, а також наявна можливість мінімізації податкового навантаження, оскільки зобов'язання не корелюють ні з обсягами діяльності, ні з площею сільгоспугідь);

спрощену систему оподаткування - сплату єдиного податку на третій групі, що пе-

редбачає визначення податкового зобов'язання як частки (5 %) від валового доходу (навантаження є обтяжливим, а податковий контроль - ускладненим).

На жаль, у фермерських господарств, що функціонують на базі реєстрації фізичної особи - підприємця, відсутня можливість оподаткування доходів від сільгоспдіяльності у порядку, передбаченому для юридичних осіб - шляхом сплати єдиного податку на четвертій групі, яка передбачає визначення податкового зобов'язання на основі грошової оцінки наявної земельної ділянки.

Враховуючи вищезазначене, вважаємо доцільним внесення змін до податкового законодавства в частині забезпечення можливості суб'єктам підприємництва, що зареєстровані в процесі трансформації високотоварного господарства населення, сплати єдиного податку (ЄП) четвертої групи – у тому самому порядку, що й для сільгосппідприємств.

Крім того, варто також зазначити, що суб'єкти підприємництва зобов'язані сплачувати єдиний соціальний внесок (ЄСВ) за кожен місяць, в якому вони обліковуються в реєстрах контролюючих органів як ФОП.

Відповідно до змін, внесених Законом України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо підвищення пенсій» від 03.10.17 р. № 2148 шляхом уточ-

нення норм Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.10 р. № 2464, членів фермерського господарства також зараховано до кола платників єдиного внеску в обов'язковому порядку - за умови, що вони не належать до числа осіб, котрі підлягають страхуванню на інших підставах. Разом з тим, члени фермерського господарства звільняються від сплати єдиного внеску, якщо вони мають інвалідність або досягли пенсійного віку та отримують пенсію (за віком чи за інвалідністю) або відповідну соціальну допомогу.

Отже, при реєстрації ФОП виникає проблема сплати ЄСВ як за самого ФОП - голову новоствореного господарства, так і за його членів (у разі їх наявності), навантаження по якому є надто обтяжливим (0,82 тис. грн щомісяця, 9,93 тис. грн щороку). Однак, у разі, якщо за відповідну особу вже перераховується ЄСВ у розмірі, що перевищує мінімальний, або особа досягла пенсійного віку та вже отримує пенсію, зобов'язання щодо сплати ЄСВ не виникає.

Результати моделювання рівня податкового навантаження на новостворені фермерські господарства на базі реєстрації ФОП - з числа колишніх господарств населення - представлені в табл. 3.

3. Розрахунок податкового навантаження на фермерські господарства, створені на базі господарств населення, за різних варіантів сплати ними ЄП та ЄСВ

Площа, га	ЄП	ЄСВ	Усього	Навантаження на ВД, %			Навантаження на ЧД, %		
				Зернові, технічні	Овочі	Плодо-ягідні	Зернові, технічні	Овочі	Плодо-ягідні
2 група ЄП (стандартна 20 % від МЗП) + 100 % сплата ЄСВ									
2	7700	8500	16200	37,9	10,2	6,7	84,2	25,4	18,2
4				19,0	5,1	3,4	42,1	12,7	9,1
8				9,5	2,5	1,7	21,1	6,4	4,6
10				7,6	2,0	1,4	16,8	5,1	2,4
2 група ЄП (пільгова 10 % від МЗП) + 50 % сплата ЄСВ									
2	3850	4250	8100	19,0	4,8	4,2	34,5	8,4	5,9
4				10,5	2,9	1,6	17,2	5,7	3,0
8				5,8	1,1	0,9	9,1	2,9	1,5
10				3,2	0,6	0,5	5,3	1,6	0,8
4 група ЄП (0,95 % від НГО) + 100 % сплата ЄСВ									
2	600	8500	9100	21,3	5,7	3,8	47,3	14,3	10,2
4	1200		9700	11,3	3,0	2,0	25,2	7,6	5,5
8	2400		10900	6,4	1,7	1,1	14,2	4,3	3,1
10	3000		11500	5,4	1,4	0,6	12,0	3,6	1,9
4 група ЄП (0,95 % від НГО) + 50 % сплата ЄСВ									
2	600	4250	4850	11,3	3,0	2,0	25,2	7,6	5,5
4	1200		5450	6,4	1,7	1,1	14,2	4,3	3,1
8	1800		6050	4,7	1,4	0,6	10,5	3,2	2,3
10	3000		7250	3,4	1,0	0,4	7,5	2,3	1,5

Джерело: Розроблено авторами.

На нашу думку, максимальний рівень податкового навантаження на новостворені фермерські господарства - на базі високотоварних господарств населення - не повинен перевищувати 3 % від валового доходу та 18 % від чистого доходу. Враховуючи це, оптимальним варіантом формування податкового механізму для даної категорії сільгосптоваровиробників є забезпечення їм можливості сплачувати єдиний податок четвертої групи, відповідно до якого податкові зоб'язання фіксуються на гектар і відповідає потреба в податковому контролі доходів, а також запровадження пільгового порядку справляння ЄСВ (при цьому також можливі різні варіанти).

У цілому, для стимулювання набуття підприємницького статусу високотоварними господарствами населення підприємницького статусу на основі реєстрації ФОП головою такого господарства, необхідно реалізувати низку заходів (рис. 5).

У цілому, для стимулювання набуття підприємницького статусу високотоварними господарствами населення підприємницького статусу на основі реєстрації ФОП головою такого господарства, необхідно реалізувати низку заходів (рис. 5).

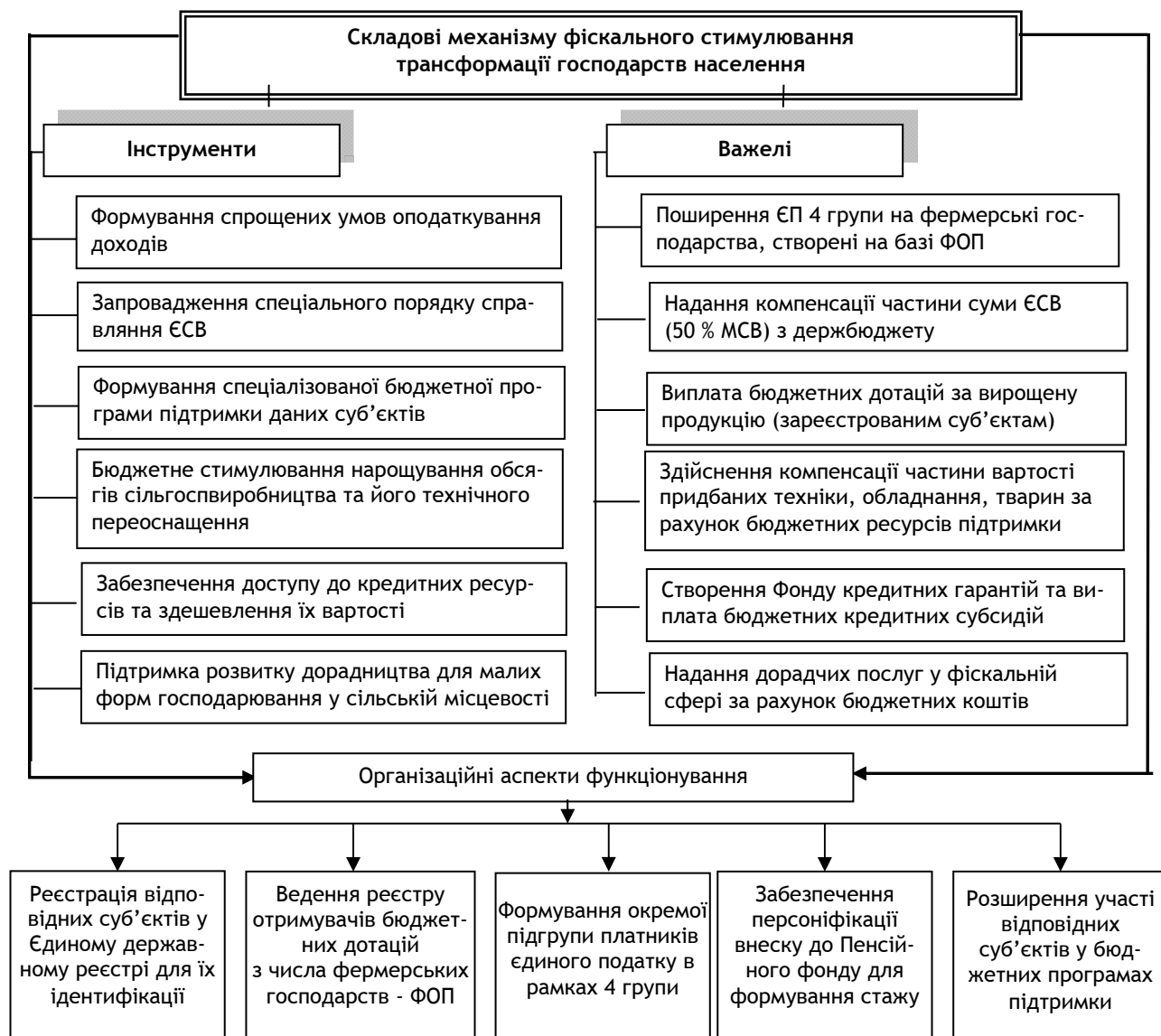


Рис. 5. Складові механізми фіскального стимулювання трансформації високотоварних господарств населення у підприємницькі структури

Джерело: Розроблено авторами.

Як видно з рис. 5, ключовими складовими механізму фіскального стимулювання трансформації високотоварних господарств населення у підприємницькі структури є:

формування спрощених умов оподаткування доходів завдяки встановленню фіксованої суми податкового зоб'язання на гектар сільгоспугідь;

запровадження пільгового порядку справляння ЄСВ із новостворених фермерських господарств задля недопущення надмірного податкового навантаження;

запровадження пільгового порядку справляння ЄСВ із новостворених фермерських господарств задля недопущення надмірного податкового навантаження;

поширення державної фінансової підтримки, реципієнтами якої можуть бути господарства населення, лише на зареєстрованих у формі ФОП суб'єктів господарювання;

стимулювання нарощування обсягів діяльності та технічного переоснащення таких господарств завдяки забезпеченню доступу до дешевих кредитних ресурсів, в тому числі й за рахунок створення Фонду кредитних гарантій для таких суб'єктів.

Важливим завданням державної аграрної політики є формування достатніх фінансових стимулів для добровільної трансформації суб'єктів, що займаються товарним сільгоспвиробництвом у статусі господарства населення (розглядаючи його як підсобне господарство), у підприємницькі одиниці.

Найбільшими стимулами в цьому контексті, на нашу думку, є:

сплата частини ЄСВ за рахунок ресурсів бюджетної підтримки із зарахуванням повного пенсійного стажу для відповідної особи (внесок сплачується частково - страховий стаж зараховується у повному обсязі);

сприяння технічному переоснащенню виробництва завдяки компенсації частини вартості придбаних сільгосптварин та обладнання такими суб'єктами;

забезпечення доступу до кредитних ресурсів за помірною ціною.

Зважаючи на запропоновані заходи фінансового стимулювання, частина високотоварних господарств населення може спрямувати свою діяльність у більш прогнозоване русло, інтегрувавшись у систему повноцінних державних фінансових відносин.

За результатами проведеного дослідження потенційна чисельність таких суб'єктів - у яких наявні економічні підстави для відповідної трансформації - оцінюється нами у понад 110 тисяч одиниць, з них за окремими напрямками діяльності: близько третини - господарства молочного напрямку; до 20 % - господарства, що займаються іншими видами тваринництва; близько 20 % - господарства, що вирощують овочі; до 15 % - фруктовоягідний напрям; 10-15% - зерново-технічний напрям.

Як бачимо, розподіл між тваринницьким та рослинницьким напрямками є майже паритетним. При цьому суб'єктам тваринницького напрямку надаються преференції - оскільки базою оподаткування виступає вартісна оцінка землі - що цілком відповідає практиці

оподаткування сільгоспідприємств та наявним державним пріоритетам.

За нашими розрахунками, зважаючи на потенційно можливу чисельність відповідних суб'єктів, що приймуть рішення щодо трансформації своєї організаційно-правової форми, та кількість осіб, зайнятих у таких фермерських господарствах (понад 240 тис), обсяги державної фінансової підтримки лише за одним напрямом «Запровадження спеціального порядку справляння ЄСВ» сягнуть 450 млн грн - у разі вибору варіанта сплати ЄСВ 50/50: частину (не менше половини) сплачує сам платник, різницю до МСВ доплачує держава). Інші напрями підтримки оцінюються нами у понад 250 млн. Відповідно, у цілому заходи фінансового стимулювання набуття високотоварними господарствами населення підприємницького статусу потребують понад 700 млн. грн бюджетного ресурсу підтримки.

Натомість додаткові надходження до місцевих бюджетів прогнозуються на рівні не менше 180 млн. грн, до Пенсійного фонду - 450 млн. грн. Отже, майже 90 % направлених на підтримку даного напрямку бюджетних коштів фактично повернеться державі.

Висновки. На нинішньому етапі розвитку аграрного сектору економіки України назріла потреба у стимулюванні якісних змін у галузі, а саме - упорядкуванні діяльності окремих господарств населення, функціонування яких не відповідає наявному їх статусу і містить чітко виражений товарний характер. Такі господарства, незважаючи на значні обсяги сільськогосподарської діяльності, фактично перебувають поза системою державних фінансових відносин, що негативно позначається на перспективах їх розвитку, конкурентоспроможності, рівні доходів, соціальной захищеності членів та фінансовій спроможності місцевих бюджетів сільських територій.

Неврегульованість податкового механізму та відсутність реальних фінансових стимулів стримує набуття високотоварними господарствами населення підприємницького статусу. Зокрема, для фермерських господарств без статусу юридичної особи, в які можуть трансформуватися високотоварні господарства населення, не передбачена можливість спрощеного оподаткування на базі вартісних характеристик використовуваної земельної ділянки.

Крім того, не передбачена можливість сплати ЄСВ у пільговому порядку, внаслідок чого у відповідних суб'єктів фактично відсутня мотивація для такої трансформації, а також не розроблено будь-яких спеціалізованих бюджетних програм підтримки розвитку даних суб'єктів.

З метою стимулювання збільшення в Україні кількості фермерських господарств за рахунок набуття підприємницького статусу

високотоварними господарствами населення, формування класу фермерів, подібних до європейських, необхідно запровадити систему дієвих фінансових стимулів. Остання повинна передбачати реалізацію комплексу заходів щодо стимулюючого порядку оподаткування та державної фінансової підтримки новостворених підприємницьких структур у перші роки їх функціонування.

Список бібліографічних посилань

1. Лупенко Ю. О. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів / Ю. О. Лупенко, Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. - 2016. - № 1. - С. 5-17.
2. Лупенко Ю. О. Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України / Ю. О. Лупенко, Л. Д. Тулуш. - К.: ННЦ ІАЕ, 2013. - 35 с.
3. Малік М. Й. Теоретичні засади та напрями трансформації особистих селянських господарств // М. Й. Малік, В. М. Заяць // Економіка АПК. - 2013. - № 5. - С. 87-95.
4. Малініна Н. М. Концептуальні засади побудови системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Н. М. Малініна // Збірник наукових праць Національного університету ДПС України. - 2012 - № 1. - С. 242-260.
5. Маренич Т. Г. Трансформація особистих селянських господарств у підприємницькі структури / Т. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства (економічні науки). - 2016. - № 174. - С. 24-34.
6. Мельник Л. Ю. Стан і перспективи трансформації особистих селянських господарств у агробізнесові господарства / Л. Ю. Мельник, С. В. Васильєв, В. О. Олексюк // Агросвіт. - 2016. - № 8. - С. 9-14.
7. Методичні рекомендації з організації сімейних ферм в Україні (на прикладі ферм з виробництва молока) / Ю. О. Лупенко, М. Й. Малік, М. І. Кісіль та ін. - К.: ННЦ «ІАЕ», 2014. - 60 с.
8. Олійник А. П. Особисті селянські господарства: проблеми оподаткування / А. П. Олійник // Вісник Хмельницького національного університету. - 2010. - № 4. - Т. 3. - С. 136-139.
9. Прокопчук О. Т. Податкові пільги як фактор забезпечення конкуренто-спроможності сільськогосподарського виробництва / О. Т. Прокопчук // Інноваційна економіка. - 2011. - № 5. - С. 274-277.
10. Рудая М. І. Оподаткування доходів сільських домогосподарств : Автореферат... канд. екон. наук, спец.: 08.00.08 - гроші, фінанси і кредит. - К. : ННЦ "Ін-т аграрної економіки" УААН, 2009. - 21 с.
11. Свиноус І. В. Щодо проблеми оподаткування особистих селянських господарств / І. В. Свиноус // Аграрний вісник Причорномор'я. Серія: Економічні науки. - 2009. - № 49. - С. 35-42.
12. Тулуш Л. Д. Формування механізму оподаткування доходів від ведення особистого селянського господарства / Л. Д. Тулуш // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). - 2010. - № 1. - (48). - С. 144-151.
13. Тулуш Л. Д. Концептуальні засади формування та розвитку системи оподаткування сільгосподаровиробників / Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. - 2017. - № 7. - С. 62-75.
14. Удова Л. О. Особисті селянські господарства у системі обов'язкових платежів // Л. О. Удова // Актуальні проблеми економіки. - 2014. - № 3. - С. 455-462.
15. Яворська Т. І. Трансформація особистих селянських господарств у підприємницькі структури / Т. І. Яворська, І. Б. Франчук // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2014. - № 3 (27). - С. 48-52.
16. Andersen F. G. Taxation of agriculture in selected countries / F.G. Andersen, L.J. Asheim, K. Mittenzwei, F. Veggeland / Norwegian Agricultural Economics Research Institute. - Oslo, 2002. - 123 p.
17. Dziemianowicz R. Principles governing taxation of farms in EU and chances for their adaptation in Poland / R. Dziemianowicz, R. Przygodzka // Wieś i Rolnictwo. - 2006. - № 2(131). - Pp. 77-88.
18. Jitea I.-M. Personal agricultural income taxation: a comparative analysis between several new member states / I.-M. Jitea // Bulletin of the University of Agricultural Sciences & Veterinary Medicine Cluj-Napoca. - 2010. - Vol. 67. - Is. 2. - Pp. 138-143.
19. Veen H.B. Exploring agricultural taxation in Europe / H.B. Veen, H.A.B. Meulen, K.H.M. Bommel; R.B. Doorneweert / Den Haag: LEI Repor, Domain 2, Business development and competitive position. - ISBN 9789086151455 - 207 p.
20. Wiggins S. The future of small farms / S. Wiggins, J. Kirsten., L. Llamb // World Development. - October 2010. - Vol. 38. - Is. 10. - Pp. 1341-1348.

Tulush L.D., Hryshchenko O.Yu. Transformation of high-commodity private households into entrepreneurship subjects: tax and budget aspects

The purpose of the article is to work out the mechanism of tax and budget regulation of development of high-value private households, which would ensure their phased transformation into entrepreneurship subjects.

Research methodology. The following research methods have been used in the article: historical, abstract and logical, empirical, rows of dynamics, index, factor analysis, comparison, evaluation of normative and legal basis, tabular, graphical, generalization and scientific prediction.

Research results. The research results of tax and budget aspects of forming mechanism of financial stimulation of transformation of high-value private households into entrepreneurship subjects have been highlighted. There've been summarized socio-economic consequences of an activity of high-value private households in their present status. Prevailing negative aspects of the current model of functioning of such enterprises for both the economic subjects themselves and for the state and local rural communities have been substantiated. There've been outlined the problems that impede the balanced development of high-value private households and hamper formation of the European type of farming on their basis. There've been generalized the methodological approaches to the defining of a part of private households for which transformation into the entrepreneurship subjects would be economically feasible. The principles of formation and substantiation of the mechanism of financial stimulation of transformation of high-value private households into entrepreneurship subjects have been worked out.

Elements of scientific novelty. The methodical principles of forming of mechanism of financial stimulation of transformation of high-value private households into the entrepreneurship subjects have been worked out. In order to achieve maximum effect key components and features of their application have been defined. There've been proposed approaches to determination of the number of potentially feasible entrepreneurship subjects that can be registered on basis of high-value private households, in accordance to evaluation of profitability of various agricultural activities. The variants of fiscal stimulation of the transformation of a part of private households into entrepreneur subjects have been offered. There've been estimated their possible tax burden and volumes of state financial support for proper stimulation of the corresponding processes.

Practical significance. Results can be used in the process of further scientific research of an important scientific problem - formation of an optimal structure of agricultural production on basis of balancing the shares of certain categories of agricultural producers, formation of a farmers' class in Ukraine, similar to European models, which will positively affect the income level of the rural population and filling of the local budgets. The research results may also serve as an economic justification for the relevant legislative initiatives aimed at organizing the agrarian system in Ukraine and the revival of farming in its classical sense. Tabl.: 3. Figs.: 5. Refs.: 20.

Keywords: agricultural producers, private households, organizational and economic transformation, tax and budget regulation, financial mechanism, state financial support, taxation, budget subsidies.

Tulush Leonid Dmytrovych, candidate of economic sciences, senior research fellow, head of the department of financial and credit and tax policy, NSC "Institute of Agrarian Economics" (10, Heroiv Oborony st., Kyiv)

E-mail: tulush@ukr.net

Hryshchenko Olena Yuriiivna, head of the sector of information provision of research, NSC "Institute of Agrarian Economics" (10, Heroiv Oborony st., Kyiv)

E-mail: lena@iae.kiev.ua

Тулуш Л.Д., Грищенко Е.Ю. Трансформація високотоварних господарств населення в суб'єкти підприємництва: податково-бюджетні аспекти

Цель статьи - разработка механизма налогово-бюджетного регулирования развития высокотоварных хозяйств населения, который бы обеспечил их поэтапную трансформацию в субъекты предпринимательства.

Методика исследования - в статье использовались следующие методы исследования: исторический, абстрактно-логический, эмпирический, рядов динамики, индексный, факторного анализа, сравнения, оценки нормативно-правовой базы, табличный, графический, обобщения и научного предвидения.

Результаты исследования. Обобщены налогово-бюджетные аспекты формирования механизма финансового стимулирования трансформации высокотоварных хозяйств населения в субъекты предпринимательства. Оценены социально-экономические последствия деятельности высокотоварных хозяйств населения в современном их статусе, обоснован вывод о преобладании негативных аспектов нынешней модели их функционирования как для самих хозяйственных единиц, так и для государства и местных общин. Очерчены проблемы, препятствующие сбалансированному развитию высокотоварных хозяйств населения, сдерживают формирование на их базе европейского типа фермеров. Обобщены методические подходы к определению части хозяйств населения, для которых трансформация в субъекты предпринимательства является экономически целесообразной. Сформированы основы функционирования и обоснованы составляющие механизма финансового стимулирования трансформации высокотоварных хозяйств населения в субъекты предпринимательства.

Элементы научной новизны. Предложены методические подходы к формированию механизма финансового стимулирования трансформации высокотоварных хозяйств населения в субъекты предпринимательства, определены ключевые его составляющие и особенности их применения. Предложены подходы к определению количества возможных субъектов предпринимательства, которые могут быть сформированы на базе высокотоварных хозяйств населения, на основе оценки доходности. Предложены варианты фискального стимулирования трансформации части хозяйств населения в субъекты предпринимательства, осуществлена оценка их возможной налоговой нагрузки и определены ориентировочные объемы государственной финансовой поддержки, которая необходима для надлежащего стимулирования соответствующего процесса.

Практическая значимость. Результаты могут быть использованы в процессе дальнейшей научной разработки важной научной проблемы - формирования оптимальной структуры сельскохозяйственного производства на основе сбалансирования роли отдельных категорий сельхозтоваропроизводителей, формирование в Украине класса фермеров, схожего на лучшие европейские образцы, что положительно скажется на уровне доходов сельского населения и наполняемости местных бюджетов. Также результаты данного исследования могут выступать экономическим обоснованием соответствующих законодательных инициатив, направленных на упорядочение аграрного строя в Украине и возрождения фермерства в его классическом понимании. Табл.: 3. Илл.: 5. Библиогр.: 20.

Ключевые слова: сельскохозяйственные товаропроизводители, хозяйства населения, организационно-экономическая трансформация, налогово-бюджетное регулирование, финансовый механизм, государственная финансовая поддержка, налогообложения, бюджетные дотации.

Тулуш Леонид Дмитриевич - кандидат экономических наук, старший научный сотрудник, заведующий отделом финансово-кредитной и налоговой политики, ННЦ «Институт аграрной экономики» (г. Киев, ул. Героев Обороны, 10)

E-mail: tulush@ukr.net

Грищенко Елена Юрьевна - заведующая сектором информационного обеспечения исследований, ННЦ «Институт аграрной экономики» (г. Киев, ул. Героев Обороны, 10)

E-mail: lena@iae.kiev.ua

Стаття надійшла до редакції 15.01.2018 р.

Фахове рецензування: 18.01.2018 р.

Бібліографічний опис для цитування :

Тулуш Л. Д. Трансформація високотоварних господарств населення в суб'єкти підприємництва: податково-бюджетні аспекти / Л. Д. Тулуш, О. Ю. Грищенко // Економіка АПК. - 2018. - № 1. - С. 40.
