



УДК 657.446

**АСПЕКТИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ФІКСОВАНОГО
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПОДАТКУ ЯК ОБ'ЄКТА ОБЛІКУ**

О. А. КУШНІРЕНКО,

аспірант Національного університету біоресурсів та природокористування
України, м. Київ, Україна

Науковий керівник: Кірейцев Г.Г., доктор економічних наук, професор

Здійснюється теоретичний аналіз ефективності функціонування спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком в сучасних умовах господарювання, окреслено перспективи цього податку та викладено науково-обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення його обліку.

***Ключові слова:** податковий кодекс, податкова система, фіксований сільськогосподарський податок, сільськогосподарський товаровиробник.*

Постановка проблеми. Податки виступають важливим інструментом макроекономічного регулювання економіки, перерозподілу валового внутрішнього продукту на цілі економічного розвитку і соціальних гарантій



населенню, розвитку науки, освіти, охорони здоров'я, культури, забезпечення демократії та прав людини в державі. Тому умовою успішного функціонування економіки держави має стати ефективна система оподаткування як у цілому, так і в сільському господарстві зокрема [1]. З цією метою законодавець у Податковому кодексі залишив сільгосптоваровиробникам можливість використовувати альтернативну систему оподаткування – фіксований сільськогосподарський податок (далі ФСП), який якнайкраще враховує специфіку сільськогосподарської діяльності.

Однією з найважливіших подій в існуванні цього податку було прийняття Податкового кодексу України (далі ПКУ), в якому главою 2 розділу XIV регулюється сплата ФСП. Однак, такий крок в податковій сфері можна назвати більш політичним, ніж науково обґрунтованим рішенням, що, зокрема підтверджується численними мітингами та акціями протесту невдоволених підприємців. Що в свою чергу викликає необхідність вдосконалення деяких положень ПКУ, в тому числі і порядок справляння та обліку ФСП.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання застосування спеціального режиму оподаткування ФСП входить у коло наукових інтересів багатьох учених. Зокрема цій проблематиці присвячено праці відомих вітчизняних дослідників Л. Тулуша, В. Синчака, Н. Прокопенко, Н. Танклевської, В. Андрущенко, В. Федосова, Л. Синявської, В. Уркевича та інших. Віддаючи належне їх науковим напрацюванням, варто наголосити, що питання використання ФСП, особливо у сучасних умовах, вимагає додаткових наукових досліджень та розробки дієвого механізму прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників і відображення його в обліку, що і зумовлює актуальність та новизну запропонованої теми статті.

Мета та завдання дослідження – здійснити теоретичний аналіз позитивних та негативних аспектів спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком в сучасних умовах господарювання як об'єкта обліку, та запропонувати обґрунтовані шляхи його вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. ФСП було введено в дію з 1 січня 1999 року на підставі Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» як тимчасовий податок який мав діяти до 2009 року (стаття 9) [2]. З прийняттям ПКУ, в якому сплата ФСП регулюється главою 2 розділу XIV, дія цього податку продовжена на невизначений термін. На нашу думку, цьому сприяла стабільність ФСП протягом тривалого часу за своїм призначенням щодо надходження коштів до місцевих бюджетів (рис. 1) та у більшій мірі спрямованість його на виведення сільського господарства з кризової ситуації, що склалась на селі.

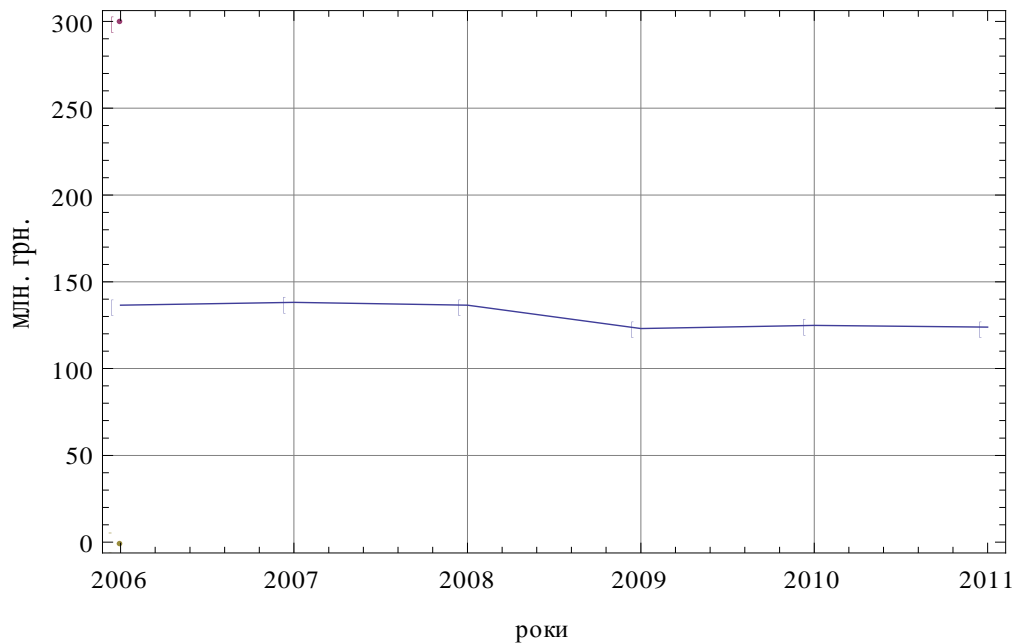


Рис. 1 Динаміка щомісячних надходжень фіксованого сільськогосподарського податку до місцевих бюджетів у 2006 – 2011 роках

Примітка: розроблено автором за даними Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень [3].

Відповідно до змін у податковому законодавстві, ФСП з 2011 року сплачується сільськогосподарськими підприємствами фактично в рахунок двох прямих податків: податку на прибуток підприємств та земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва). Це відіграє позитивну роль у спрощенні податкових відносин між платниками податку та державою, а також сприяє суттєвому зниженню податкового навантаження.

В даний час існують певні неточності у визначенні платників ФСП. Відповідно до п.п. 301.1 ПКУ платниками ФСП можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. В разі коли за звітний рік дана вимога не виконується, такий платник в наступному році сплачує податки на загальних підставах.

При цьому процедури контролю податковими органами за даним критерієм та коригування таких податкових зобов'язань їх платниками, протягом звітного року, не передбачено. Така ситуація створює можливості для зловживань платниками ФСП.

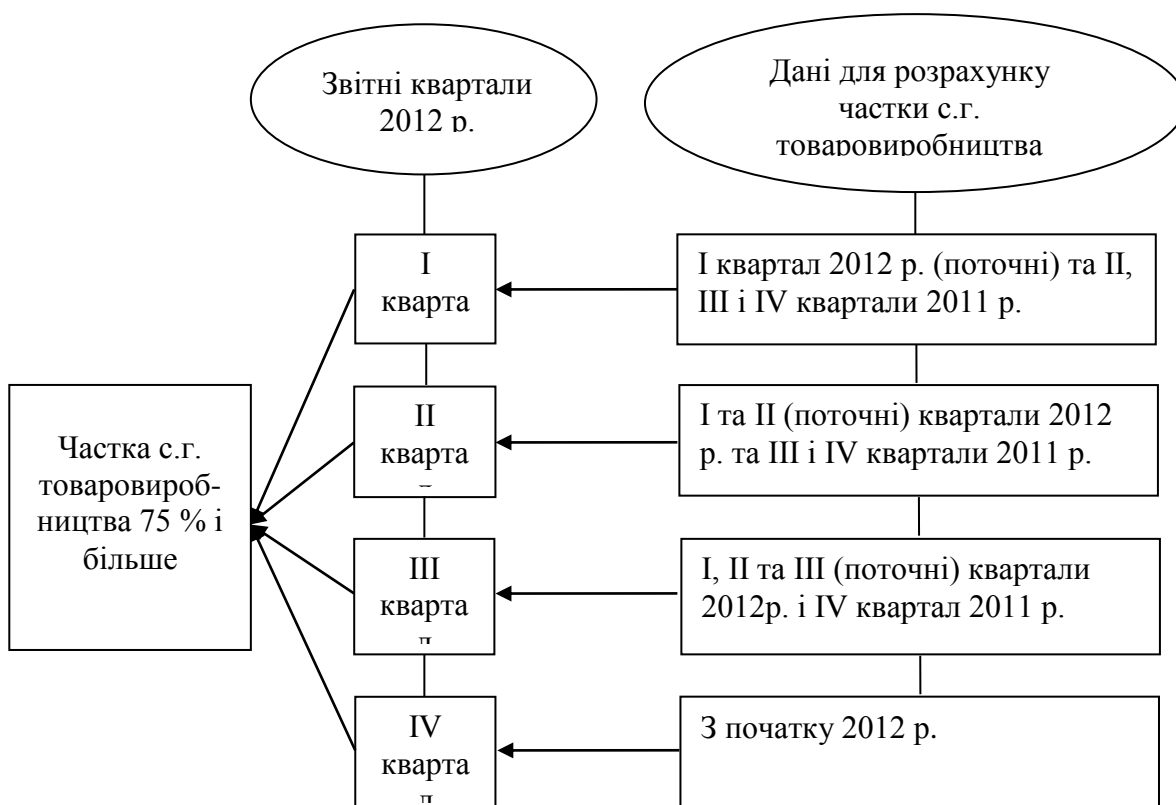
Адже, будь-яке підприємство рік пропрацювавши і підтвердивши звітністю дотримання «критерію 75 %» отримує право переходу на сплату ФСП, а в наступному році це підприємство вже має законне право займатись будь-якою справою відмінною від сільського господарства, в тому числі й комерційною і при цьому користується перевагами сплати ФСП, без будь-яких наслідків. Тому, таку ситуацію потрібно виправити та виявити таких платників,



які лише прикриваються сільськогосподарською діяльністю з подальшим переведенням їх на загальну систему оподаткування. На нашу думку, необхідно запровадити норму, яка б передбачала обов'язковість підтвердження статусу платника ФСП щоквартально, проте при цьому для розрахунку питомої ваги виручки від реалізації сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та вартості супутніх послуг у загальному валовому доході підприємства бралися б дані не лише звітного кварталу (як це передбачалось редакцією Закону України від 24 червня 2004 року № 1878), а загалом діяльність підприємства за останні 12 місяців (в тому числі місяців звітного кварталу).

Таким чином, підприємство звітуючись про діяльність за перший квартал поточного року, для підтвердження «критерію 75 %» повинно включати дані за II, III та IV квартали минулого року; звітуючись за II квартал, підприємство включатиме дані за III, IV квартали минулого року та I квартал поточного року і т.д. (рис. 2).

Такий підхід дозволить виявити з числа платників ФСП тих, які «прикриваються» даним спецрежимом для ухиляння від сплати податків, а також максимально врахувати сезонність сільськогосподарського виробництва. Як відомо, виробничий цикл в сільському господарстві тримає близько року, а найбільше продукції у таких господарствах реалізовується в третьому і четвертому кварталах, то це зумовлює надходження грошових потоків в господарство несистематично. Тому передбачення норми щодо обчислення питомої ваги виручки від реалізації сільськогосподарської продукції, продуктів її переробки та вартості супутніх послуг у загальному валовому доході підприємства за менший період ніж 12 місяців, не відповідатиме природі фінансових потоків від операційної діяльності у галузі [4, с. 137].





Порядок поквартального розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва

Примітка. Складено та розроблено автором

Крім того, доцільно запровадити норму, якою б передбачалося переведення платника ФСП на загальні умови оподаткування в разі невиконання ним «критерію 75 %» вже з наступного кварталу за кварталом, в якому така вимога була порушена.

Оремо слід звернути увагу й на інший, не менш важливий аспект фіксованого сільськогосподарського податку. Тут мається на увазі вимоги п.п. 302.1 ст. 302 ПКУ, яким передбачено, що об'єктом оподаткування ФСП для сільськогосподарських товаровиробників є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, в тому числі на умовах оренди. Таким чином, законодавець допускає можливість переходу на спрощену систему оподаткування (ставати платниками ФСП) будь-яким сільськогосподарським товаровиробником, навіть і тим, що мають 1 гектар таких угідь [5, с. 411].

Така норма кодексу є недосконалою, оскільки допускає нерівномірність розподілу податкового тягаря між підприємствами галузі різної спеціалізації. Так, якщо в господарстві, що спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва значні площі сільськогосподарських угідь, то сума ФСП цього господарства за один і той самий період буде значно перевищувати суму податку господарства, що спеціалізується на виробництві продукції тваринництва. Оскільки в господарствах тваринницької галузі незначні земельні площі. Таким чином, податкове навантаження ФСП конкретного підприємства в значній мірі залежить від галузевої приналежності останнього при фіксованих ставках податку.

Вирішити окреслені вище проблеми можливо із введенням мінімальної сукупної нормативної вартості сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника в розрахунку на одного середньорічного працівника. Тобто, платником ФСП можна було б вважати особу, яка б мала площу земель сільськогосподарського призначення (виражену в грошовому вимірнику виходячи з нормативної вартості) еквівалентну (або більшу) встановленій мінімальній сукупній нормативній вартості таких угідь на 1 середньорічного працівника господарства.

За нормативну (необхідну) сукупну вартість, як одну з вимог щодо набуття статусу платника ФСП, можна взяти фактичну вартість земельного паю, що припадає на одного пайовика відповідного району. Такі дані є в кожному регіоні. Причому, навіть за умови, коли сільськогосподарські угіддя



знаходяться в інших районах, ніж господарюючий суб'єкт, то за базову (порівняльну) вартість земельного паю можна брати вартість, що склалась за основним (переважним) місцем розташування господарства.

Таким чином, для віднесення суб'єкта господарювання до платника ФСП, зокрема такого, що спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва, необхідно взяти загальну вартість сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди, поділити на середньорічну чисельність працівників господарства. Визначену таким чином розрахункову вартість наявних сільськогосподарських угідь, необхідно зіставити з вартістю земельного паю, що припадає на одного пайовика відповідного району. І на основі цього порівняння податковою інспекцією робиться висновок про віднесення (чи відмову про віднесення) господарства до платника ФСП.

Пропонований спосіб визначення мінімальної сукупної нормативної вартості угідь для одержання статусу платника ФСП доцільно запровадити для всіх сільськогосподарських товаровиробників рослинницького напрямку. Таке обмеження у запровадженні мінімальної сукупної вартості сільськогосподарських угідь для визначення платників даного податку на першому етапі може призвести до зменшення їхньої кількості (але це буде об'єктивно і справедливо), а також сприятиме збільшенню робочих місць в галузі, що на сьогоднішній день є надзвичайно важливим питанням.

Оскільки, на сьогодні в Україні не існує єдиної класифікації сільськогосподарських товаровиробників, яка б враховувала спеціалізацію такого підприємства, його розміри, місце розташування, природно-кліматичні умови, структуру сільськогосподарських угідь та їх якість, то наведене унеможлиблює застосування такого показника, як мінімальної площі сільськогосподарських угідь для визначення платників ФСП [2, с. 411].

В продовження думки, зазначимо, що запропонований порядок набуття статусу платника ФСП для господарств, які спеціалізуються на виробництві продукції тваринництва є несуттєвим. Адже тут існують свої специфічні особливості, які також необхідно враховувати.

У першу чергу, для цілей оподаткування, необхідно окремо класифікувати підприємства тваринницького спрямування які безпосередньо займаються такою діяльністю (наприклад, птахофабрики, тваринницькі комплекси та інші подібні суб'єкти) з незначною площею угідь, а також господарства, що закупають худобу і додатково відгодовують її (2-6 місяці), а потім реалізують. Для обох типів (груп) підприємств спільним є те, що земля є лише просторовим базисом, а вирощування сільськогосподарських культур – лише супутньою діяльністю.



Неврегулювання даного питання спотворює не лише порядок визначення платника ФСП та об'єктивну суму його сплати, а й не стимулює до виробництва продукції тваринництва для першого типу підприємств.

Враховуючи, що в Україні розпочато заходи з реформування відновлення тваринництва, розроблено державну цільову програму розвитку тваринництва, можна окреслити кілька шляхів у вирішенні поставленого питання.

Для підприємства тваринницького спрямування які безпосередньо займаються такою діяльністю (птахофабрики, тваринницькі комплекси) умовами переведення на спеціальну систему оподаткування можна залишити як і для сільськогосподарських товаровиробників, що спеціалізуються на виробництві продукції рослинництва. Іншим шляхом врегулювання даного питання, для таких господарств може бути встановлення тих самих вимог, але із застосуванням пониженої (наприклад 50 %) нормативної сукупної вартості сільськогосподарських угідь в розрахунку на 1 середньорічного працівника.

З метою стимулювання виробництва продукції тваринництва, для платників ФСП, що займаються дорощуванням великої рогатої худоби, птиці та свиней і які не забезпечені достатніми площами земель для виробництва власних кормів, найбільш прийнятним інструментом регулювання є встановлення максимального рівня виручки від реалізації отриманої таким шляхом продукції на 1 гектар угідь, що перебувають у власності господарства або надані йому на правах оренди [6, с. 277]. Перевищення отриманої виручки платником ФСП за звітний період, максимально встановленої, позбавлятиме права перебувати його платником цього податку з подальшим переведенням на загальні умови.

Іншим способом у врегулюванні цієї ситуації може бути встановлення мінімальних площ угідь, необхідних для утримання однієї тварини з подальшим їх множенням на загальну кількість худоби за звітний період. Такий підхід дозволить стимулювати керівників таких господарств до залучення додаткових сільськогосподарських угідь, що позитивно вплине й на платежі до бюджету. Зазначений спосіб віднесення суб'єкта господарювання до платника ФСП може бути адаптований в інший окремий критерій, передбачений, зокрема для птахофабрик та птахівничих господарств. З метою забезпечення рівномірного розподілу податкового тягаря серед виробників такої галузі, доцільно передбачити мінімальну норму забезпеченості таких підприємств власними кормами, які використовуються на годування птиці. Таку величину доцільно встановити на рівні 20 – 30 % (у залежності від частки, передбаченої для статусу сільгоспвиробника) від тієї кількості, яка споживається протягом року у виробничому процесі. Для встановлення об'єктивного розмірів цього критерію необхідні додаткові дослідження, експериментальне запровадження та глибокий аналіз виробничої та фінансової діяльності господарств за такий період, але сама можливість існування такого критерію має бути, на нашу думку, передбачена. Безумовно, таке запровадження сприятиме необхідності



розширення сільськогосподарських угідь та їхньому ефективному використанню вказаними суб'єктами господарювання. Причому, об'єктом оподаткування вони залишатимуться й надалі. Водночас це позитивно вплине на збільшення коштів до бюджету та зменшить ухилення від оподаткування [5, с. 412].

З огляду на зазначене вважаємо, що для об'єктивного відображення специфіки фінансових відносин в галузі при оподаткуванні сільськогосподарських підприємств необхідно упорядкувати визначення «сільськогосподарський товаровиробник» та дати визначення поняттю «сільськогосподарське товаровиробництво». У визначенні платника ФСП, яке наводиться в п.п. 301.1 ПКУ законодавець вказав, що такими платниками, можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. На нашу думку, «критерій 75 %» в більшій мірі стосується самого поняття сільськогосподарський товаровиробник, адже якщо не виконуватиметься така вимога, то це вже буде зовсім інший товаровиробник. Тому, пропонуємо дефініцію «сільськогосподарський товаровиробник» викласти в такій послідовності (п.п. 14.1.235 ст. 14 ПКУ):

«Сільськогосподарський товаровиробник – юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка зареєстрована у належному порядку (відповідно до КВЕД ДКУ за групами 01.1 – 01.4 секції А), яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, виробництвом та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власновиробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання, в якій валовий дохід, отриманий від операції з реалізації продукції (отриманої від такої діяльності) власного виробництва та продукції її переробки, а також супутніх такої продукції послуг, за наявності сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень тощо) та/або поголів'я сільськогосподарських тварин у власності, користуванні, у тому числі й на умовах оренди, за попередній звітний (податковий) рік перевищує 75 відсотків загальної суми валового доходу».

Враховуючи наведене вище визначення, пропонуємо дефініцію поняття «сільськогосподарське товаровиробництво», яке законодавець використовує в кодексі, однак тлумачення його не наводить: «Сільськогосподарське товаровиробництво – діяльність сільськогосподарського товаровиробника з використанням живої праці, результатом якої є отримання продукції, яка пов'язана з біологічними процесами її вирощування (біологічним перетворенням), та/або з відгодуванням, виловлюванням, збиранням, що призначена для споживання в сирому і переробленому вигляді та для використання на нехарчові цілі, а також для подальшого обміну чи купівлі-продажу у вигляді товару».



Висновки та перспективи подальших розвідок. В статті обґрунтовано необхідність та запропоновано норму, яка передбачає обов'язковість підтвердження статусу платника ФСП щоквартально.

Окремо обґрунтовано необхідність у запровадженні норми, щодо переходу сільськогосподарського підприємства на спрощену систему оподаткування, суть якої заключається в розрахунку нового показник такого, як мінімальна сукупна нормативна вартість сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника в розрахунку на одного середньорічного працівника. В статті наводяться пропозиції, щодо вдосконалення порядку набуття статусу підприємством платника ФСП з врахуванням галузевої приналежності таких товаровиробників, а саме підприємств рослинницького та тваринницького спрямування.

В даній статті вдосконалено поняття сільськогосподарський товаровиробник, та вперше дано визначення поняттю «сільськогосподарське товаровиробництво».

Література

1. Левченко Н.М. «Фіксований сільськогосподарський податок як найдавніший важіль державного регулювання економічних процесів в АПК» // Актуальні проблеми державного управління: зб. наук. пр. – Х. : Вид-во ХарPI НАДУ «Магістр», 2010. – № 1 (37). – 464 с.
2. Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України від 17 грудня 1998 р., № 320-XIV // Відомості Верховної Ради України – 1999. - № 5-6. Ст. 39
3. Щомісячний моніторинг основних індикаторів бюджетної системи України станом на 01.12.2011. – Режим доступу: <http://www.ibser.org.ua>
4. Синявська Л.В. Оподаткування сільськогосподарських підприємств та шляхи його вдосконалення, дисертація на здобуття наукового ступеня к.е.н., Київ 2006.
5. Синчак В.П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика: Монографія. – Хмельницький: Видавництво ХУУП, 2008. 476 с.
6. Тулуш Л.Д., Проніна В.І., Сеперович Н.А. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: стан та перспективи розвитку. – Львів, 2009. – 296 с.
7. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010р., № 2755-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rada.gov.ua

Аспекты совершенствования фиксированного сельскохозяйственного налога как объекта учета

Кушниренко А.А.



Осуществляется теоретический анализ эффективности функционирования специального режима налогообложения фиксированным сельскохозяйственным налогом в современных условиях хозяйствования, намечены перспективы этого налога и изложены научно обоснованные предложения по усовершенствованию его учета.

Ключевые слова: *налоговый кодекс, налоговая система, фиксированный сельскохозяйственный налог, сельскохозяйственный товаропроизводитель.*

Aspects Of Improving Fixed Agricultural Tax As An Object Of Accounting

O.A. Kushnirenko

Provided the theoretical analysis of the fixed agricultural tax special taxation form functioning in the current economic conditions, outlined the prospects of this tax and presented scientific and reasonable proposals to improve its accounting.

Keywords: *tax code, tax system, fixed agricultural tax, agricultural producer.*