



УДК 631 : 336.22

ФОРМУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ УКРАЇНИ

Г.Г. КІРЕЙЦЕВ,

доктор економічних наук, професор,

О. А. КУШНІРЕНКО,

аспірант Національного університету біоресурсів

та природокористування України

Досліджено зміст спрощеної системи оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників за фіксованим сільськогосподарським податком, проаналізовано зміни, що сталися в механізмі його справляння, визначено його роль на сучасному етапі та перспективи застосування.

***Ключові слова:** спеціальний режим, сільськогосподарські товаровиробники, ФСП, спрощена система оподаткування.*

Постановка проблеми. Важливою подією в оподаткуванні стало прийняття 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України. Період до запровадження кодексу характеризується частими змінами та доповненнями до нормативно-правових актів податкового законодавства в цій сфері, що значно ускладнювало діяльність суб'єктів сільськогосподарської діяльності. Оскільки в основу кодексу ввійшло все попереднє податкове законодавство, а зі змінами до діючого ПКУ законотворці не забарились, то на тлі цих перетворень впливає проблема недосконалість податкових реформ щодо



сільськогосподарських товаровиробників, які не враховують специфіку виробництва, а також порушують принцип системності у законодавчих актах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Над проблемою непрямих методів державного регулювання розвитку аграрного сектору економіки тривалий час працює значна частка науковців, серед яких Л. Тулуш, В. Синчак, Н. Прокопенко, Н. Танклевська, В. Андрущенко, В. Федосова, В. Суторміна, Д. Дема та багато інших. Проте недостатньо уваги приділено науковим дослідженням нових податкових змін, обґрунтуванню подальшої податкової політики щодо сільськогосподарських товаровиробників, реформуванню діючого податкового механізму.

Метою статті є обґрунтування доцільності запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, аналіз змін, що були внесені до порядку його справляння з моменту запровадження, оцінка ролі сільгосподатку на сучасному етапі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Виклад основного матеріалу. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників із моменту здобуття Україною незалежності здійснювалося фактично на загальних підставах. Єдиним привілеєм була пільга щодо податку на прибуток: до липня 1997 року сільськогосподарські виробники були звільнені від його сплати в частині прибутку, отриманого від виробництва сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки.

В умовах наростаючого диспаритету цін на продукцію сільського господарства і промисловості, обмеженості державної підтримки аграріїв, дефіциту кредитних ресурсів погіршувалися показники фінансової діяльності сільськогосподарських товаровиробників, непосильно зростав рівень податкового навантаження.

Ситуацію намагалися нормалізувати певними поодинокими заходами. Так, у 1997-1998 роках були ухвалені закони про списання та реструктуризацію податкової заборгованості сільськогосподарських товаровиробників, з 1998 року запроваджено нульову ставку ПДВ на операції з реалізації переробним підприємствам молока й м'яса живою вагою та ПДВ-дотації сільгоспвиробникам за продані ними переробним підприємствам молоко й м'ясо живою вагою. Наразі цього було недостатньо: стан товаровиробників погіршувався, загрожуючи вилитись у продовольчу кризу. Саме у цей скрутний для сільськогосподарської галузі час було запроваджено фіксований сільськогосподарський податок як альтернативу загальній системі оподаткування.

Фіксований сільськогосподарський податок змінив собою 12 податків і обов'язкових платежів, які, проте, мали неоднаковий вплив на економіку сільськогосподарських підприємств. Найбільше податкове навантаження формували нарахування на фонд оплати праці у вигляді внесків до Пенсійного фонду, Фонду ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС та решти соціальних фондів.



Що стосується решти податків і обов'язкових платежів, то вони мали значно менше навантаження на суб'єктів оподаткування. Так, один із основних бюджето-формуєчих податків – податок на прибуток – в останні перед запровадженням ФСП роки практично не стосувався сільськогосподарських підприємств через масову збитковість останніх і, відповідно, відсутність об'єкта оподаткування: за підсумками роботи в 1997 і 1998 роках, збитковими були 87,2 % та 91,9 % підприємств. І хоча механізм обчислення величини прибутку для цілей бухгалтерського й податкового обліку відрізняється перш за все неврахуванням у податковому обліку певної частини витрат, визнаних у бухгалтерському обліку, надвисокий середній сукупний рівень їх збитковості дає підстави стверджувати, що абсолютна більшість підприємств фіксували збитки в обох видах обліку, а отже, податок на прибуток не нараховували і не сплачували. До липня 1997 року товаровиробники мали пільгу стосовно цього податку, про що вже згадувалося.

Комунальний податок не підлягає сплаті сільськогосподарськими підприємствами незалежно від обраної системи оподаткування, тому його включення до складу ФСП було недоцільним. Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, має свої особливості й стосується специфічної діяльності, пов'язаної з видобуванням корисних копалин, до якої більшість сільськогосподарських підприємств узагалі не мають відношення.

Будучи звільненими від сплати земельного податку, платники ФСП не звільнялися від сплати орендної плати за земельні ділянки. Ураховуючи, що більшість товаровиробників працюють на орендованих землях, реальних послаблень щодо сплати податку на землю вони не отримали. З 2005 року суми орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності орендарі повинні відобразити у податковому розрахунку, тобто декларативно звільнення від податку на землю обернулося подвійним оподаткуванням: сплата, з одного боку, ФСП, а з другого – орендної плати за землю.

Серед податків, які замінив ФСП і які не були ще названі, найвагомим можна вважати збір до державного інноваційного фонду, за яким вилучалося 1 % виручки підприємств. Решта податків і зборів (податок із власників транспортних засобів, збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України, плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності, збір за спеціальне водокористування для цілей сільського господарства) була для сільгоспвиробників менш обтяжливою.

Загальний ефект звільнення від сплати названих податків і зборів виявився суттєвим: за 1999-2004 роки рівень податкового навантаження на платників ФСП у середньому по Україні не перевищував 2,5 грн на 100 грн виручки [1]. Крім вирішення основного питання – скорочення непосильного податкового навантаження на сільгоспвиробників – даний податок мав й інші



позитивні риси: зі звільненням фонду оплати праці від нарахування соціальних внесків з'явилися передумови для підвищення заробітної плати найманим працівникам та регулярної її виплати; фіксована величина податку, з одного боку, вимагала ефективного й раціонального господарювання, а з другого – надавала виробникам упевненості у їх роботі, стимулювала до нарощування обсягів виробництва, зростання рівня його прибутковості; спричинила скорочення витрат на ведення бухгалтерського обліку і складання податкової звітності.

Запровадження ФСП мало неоднакові наслідки для суб'єктів господарювання. Найбільші податкові послаблення отримали:

1) підприємства тваринницького напряму діяльності – через специфічний об'єкт оподаткування (площа сільськогосподарських угідь), який слабо корелює з особливостями тваринницької галузі, зазначені товаровиробники були фактично виведені з-під оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком;

2) виробники рентабельних видів рослинницької продукції, зокрема зерна, насіння соняшника тощо, – за наявності прибутку були звільнені від його оподаткування;

3) виробники тих видів продукції, які вимагають більших витрат у розрахунку на одиницю земельної площі, у т. ч. на оплату праці (цукрових буряків, картоплі тощо). Більші витрати на оплату праці зумовлюють і більші внески до державних цільових фондів;

4) виробники, що проводять діяльність у гірських зонах і на території Полісся через застосування щодо них нижчих у 3,3 рази ставок податку. До запровадження ФСП подібної диференціації не було; різниця могла стосуватися лише величини однієї складової фіксованого сільськогосподарського податку - плати за землю – через нижчу грошову оцінку сільгоспугідь поліських та гірських територій;

5) виробники плодів, ягід і винограду, які до запровадження ФСП мали привілеї порівняно з іншими виробниками рослинницької продукції лише у частині дещо нижчої ставки земельного податку [2].

Знайшлося також чимало бажаючих скористатися податковими пільгами - вони використали сільськогосподарське виробництво як прикриття для інших прибуткових видів діяльності та як спосіб уникнення оподаткування.

Протягом 1999-2003 років практикувалося застосування підвищувальних коефіцієнтів до сум нарахованого сільськогосподарського податку для платників, у яких величина нарахованих у 1997 році податків більш як у 3 рази перевищувала розраховану у звітному році суму фіксованого сільгоспподатку: 1,5 – при перевищенні у 3-4 рази; 2 – при перевищенні більш як у 4 рази. Цей захід дозволив лише частково вирішити питання нерівномірного податкового навантаження на сільгоспвиробників.

Звільнення платників фіксованого сільськогосподарського податку від сплати внесків до державних цільових фондів забезпечило сільгоспвиробникам



значну податкову економію, проте через їх обмежену участь у формуванні коштів соціальних фондів, і насамперед Пенсійного, обернулося зниженням рівня соціального захисту зайнятих у галузі працівників. Так, до 2004 року на рахунки Пенсійного фонду від сільгосподатку надходила лише певна частка (68 %) коштів. До того ж ці платежі не тільки були незрівнянно меншими від тих, які отримував би фонд за умови сплати внесків на загальних підставах, вони ще й надходили на рахунки Пенсійного фонду без належної персоніфікації, як того вимагає закон. Не забезпечувала компенсації втрачених доходів Пенсійному фонду і держава. Як наслідок, понад 2,5 мільйона працівників таких підприємств втратили за ці роки не тільки право на страховий стаж, а й частину майбутніх доходів за системою пенсійного забезпечення [3].

Наявні недоліки спрощеної системи вимагали її перегляду і побудови досконалішого механізму оподаткування сільгоспвиробників, а законодавець обмежився лише коригуванням чинного механізму справляння фіксованого сільськогосподарського податку.

З 2005 року було розширене коло платників фіксованого сільськогосподарського податку – до нього змогли приєднатися господарства, що займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах. Водночас починаючи з 2004 року, з метою недопущення зловживань у сфері справляння фіксованого сільськогосподарського податку та зменшення кількості випадків несанкціонованого користування пільгами, мінімальну одержану від реалізації сільськогосподарської продукції частку доходу, необхідну для набуття (підтвердження) статусу платника ФСП, було збільшено з 50 % до 75 %, а з 2005 року стало неможливим зареєструватися платником фіксованого сільгосподатку в момент створення підприємства. Відтоді, врешті-решт, було запроваджено бюджетну компенсацію доходів Пенсійного фонду, недоодержаних від платників ФСП, і тим самим відновлено право працівників цих підприємств на матеріальне забезпечення у старості.

Серйозні зміни торкнулися переліку податків, у рахунок яких сплачується сільгосподаток, його скорочено з 12 до 6 податків, серед яких дійсно обтяжливим для товаровиробників може бути тільки один – податок на прибуток. З 2005 року внески до державних цільових фондів, які становили найбільше податкове навантаження на сільгоспвиробників, мають сплачуватися на загальних підставах. Винятком є тільки тимчасова пільгова ставка по внесках до Пенсійного фонду: у 2005-2006 роках вона дорівнювала 20 % від базової ставки з подальшим щорічним збільшенням на 20 %. У 2009 році платники фіксованого сільськогосподарського податку сплачують до фонду уже 80 % від чинної ставки, а з 2010-го не матимуть будь-яких послаблень у розрахунках за пенсійними внесками.

Сказане не могло не позначитися на рівні податкового навантаження на сільгоспвиробників, адже з 2005 року поновилося його зростання. Посилення



податкового навантаження частково компенсують знижені з 2005 року в 3,33 рази ставки сільгосподатку. Крім того, на користь платників податку працює і зафіксована станом на 1995 рік грошова оцінка земельних угідь, що покладена в основу його розрахунку.

Однією з найважливіших подій в існуванні цього податку було прийняття в 2010 році Податкового кодексу України, де главою 2 розділу XIV регулюється сплата ФСП. Зміни, які приніс цей документ розглядаються вже у наступних наукових працях.

Висновки та перспективи подальших розвідок. Чотирнадцятирічний період існування фіксованого сільськогосподарського податку поряд з його очевидними перевагами дозволив виявити й суттєві вади: невідповідність системному підходу до побудови податкової системи, необґрунтований перерозподіл податкового навантаження серед товаровиробників, порушення прав членів трудових колективів на соціальний захист та пенсійне забезпечення.

Зміни, що відбулися в механізмі справляння фіксованого сільськогосподарського податку, фактично повертають сільськогосподарську галузь на загальні умови оподаткування. Тому полем для подальших досліджень на сьогодні є аналіз нововведень Податковим кодексом, що стосуються ФСП, та адаптація цих умов до вимог сучасного становища сільськогосподарських товаровиробників.

Література

1. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17-25.
2. Дема Д.І. Методичні зміни в системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у зв'язку з реформуванням їх власності / Д.І. Дема // Проблеми економіки агропромислового комплексу : [кол. монографія] : у 2-х т. / П.Т. Саблук та ін.. – К. : ІАЕ, 2005. – Т. 1. – С. 530-534.
3. Саблук П.Т. Економічний механізм АПК / П.Т. Саблук // Проблеми економіки агропромислового комплексу : [кол. монографія] : у 2-х т. / П.Т. Саблук та ін.. – К. : ІАЕ, 2005. – Т. 1. – С. 63-64.

Формирование специального режима налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей Украины

Кирейцев Г.Г., Кушниренко А.А.

Исследовано содержание упрощенной системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей по фиксированному сельскохозяйственному налогу, проанализированы изменения, которые произошли в механизме его взимания, определена его роль на современном этапе и перспективы применения.



Ключевые слова: специальный режим, сельскохозяйственные товаропроизводители, ФСП, упрощенная система налогообложения.

Formation of special system of agricultural commodity producers of Ukraine taxation

Kireitsev G.G., Kushnirenko O.A.

The author investigates the essence of the simplified system of taxation for agricultural producers by fixed agricultural tax; analyzes its changes and determines the role of agricultural tax and prospects for its application.

Keywords: *special treatment, agricultural producers, FAT, simplified tax system.*