

УДК 336.226(477)

К.В. АНДРІЄВСЬКИЙ, Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого

ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК ЯК РІЗНОВИД СПЕЦІАЛЬНОГО ПОДАТКОВО-ПРАВОВОГО РЕЖИМУ В УКРАЇНІ

Ключові слова: сільськогосподарський податок, податково-правовий режим

Як відомо, 05.02.2008 року був підписаний протокол про вступ України до Всесвітньої торгівельної організації (ВТО). Відповідно до цього документа середні імпорتنі мита при поставках сільськогосподарських товарів в Україну складуть 10,66 %; крім того, наша країна обмежить свою підтримку, що впливає на торгівлю, сільськогосподарського товаровиробника сумою 3,04 млрд. гривень (близько 613 млн. доларів), а також покриття 5 % від вартості внутрішнього сільськогосподарського виробництва. Зниження мит має на увазі поетапний рух до зазначених параметрів, які повинні бути досягнуті у 2013 році.

В умовах становлення ринкових відносин в аграрному секторі української економіки, особливо в період його адаптації до правил вільної торгівлі, на перший план виходять питання підтримки вітчизняного виробника сільськогосподарської продукції й надання йому можливості конкурувати з іноземними товаровиробниками. Тому збалансування податкового тягаря, покладеного на виробників сільськогосподарської продукції, з обліком, при цьому, зобов'язань, які взяла на себе Україна при вступі до ВТО, є одним з основних завдань податкової політики на сучасному етапі розвитку української держави.

Цією проблемою займалися такі вчені, як А.С. Матінов, Н.В. Гранкін, С.С. Овчинні-

ков. Але такі дослідження в Україні носять поодинокий характер, при тому, що схожі проблеми є і в російському законодавстві. Тому метою статті є дослідження фіксованого сільськогосподарського податку у контексті реалій становлення ринкових відносин в аграрному секторі української економіки. Її новизна полягає у внесених пропозиціях з використання юридичної конструкції фіксованого податку.

Спеціальним нормативно-правовим актом, що регулює оподаткування в сфері сільськогосподарського виробництва, є Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» [1] (Закон «Про ФСП») прийнятий 17.12.1998 року. Ним було введено спеціальний режим оподаткування для виробників сільськогосподарської продукції строком до 01.01.2004 року, що було пізніше продовжено до 31.12.2009 року.

Відповідно до зазначеного закону, для того щоб перейти на використання режиму «фіксований сільськогосподарський податок», платник податків, крім виконання загальних умов, повинен відповідати ще іншим - спеціальним критеріям. Зміст цих критеріїв багато в чому визначається цільовим призначенням режиму «ФСП». Його введення мало на меті зупинити процес руйнування й створити стимули для розвитку такої галузі економіки, як сільське господарство. З цієї причини головна умова одержання права перейти до режиму «ФСП» полягає в ступені приналежності суб'єкта до сільськогосподарської галузі, обумовленої виходячи із закладених у законі критеріїв.

На відміну, приміром, від спрощеної системи оподаткування, право переходу на сплату фіксованого сільськогосподарського податку не ставиться в залежність від якостей суб'єкта, що характеризують його майнове положення (розмір прибутку). Для одержання такого доступу також не має значення кількість залучених ним працівників. Платниками ФСП можуть бути сільськогос-

подарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, що займаються виробництвом сільськогосподарської продукції, а також рибницького, рибальського й рибацького господарства, які займаються розведенням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водоймищах). При цьому однією з основних умов реєстрації суб'єкта господарювання як платника ФСП є те, що сума, отримана такими підприємствами від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва й продуктів її переробки за попередній звітний рік, повинна бути не менш 75 % від загальної суми валового доходу підприємства. Варто також відзначити, що, якщо господарюючий суб'єкт створюється шляхом злиття, приєднання, розділу (виділення), а також реорганізації згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то вищевказана норма в розмірі 75 % поширюється на: всіх, що поєднуються, або зливаються суб'єктів солідарно, кожний окремий суб'єкт, створений шляхом розділу або виділення, суб'єкт, створений шляхом реорганізації.

Таким чином, необхідною умовою для можливості переходу на сплату ФСП є власне виробництво й реалізація сільськогосподарської продукції в обсязі не меншому 75 % від загальної суми валового доходу підприємства. При цьому, згідно п.2.15 статті 2 Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» від 24.06.2004 року [2], до сільськогосподарської продукції відносяться товари, що підпадають під визначення 1-24 груп УКТ ЗЕД.

Цікавим є питання, чи можуть фізичні особи-суб'єкти спрощеної системи оподаткування бути платниками ФСП. Змінами, внесеними Законом України «Про внесення змін у деякі закони України про оподаткування сільськогосподарських підприємств і підтримку соціальних стандартів їх праців-

ників» від 24.06.2004 року до Закону «Про ФСП» передбачалося, що платниками ФСП можуть також бути фізичні особи-підприємці. Цей закон набув чинності з 01.01.2005 року. Однак паралельно з цим до Закону «Про ФСП» були внесені зміни Законом України «Про внесення змін у деякі закони України про оподаткування сільськогосподарських підприємств» від 23.12.2004 року № 2287-IV [3], що також набув чинності з 01.01.2005 року. Оскільки пріоритет у цьому випадку має останній закон, як прийнятий пізніше, то зміни, що стосуються визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку, так і не набули чинності.

Таким чином, ситуація з 01.01.2005 року по даному питанню не змінилася й оскільки у статті 2 Закону «Про ФСП» говориться саме про підприємства, то фізичні особи-підприємці не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку. Дана позиція також знайшла своє відбиття в Листі Державної податкової адміністрації України «Про окремі питання взяття на податковий облік платника фіксованого сільськогосподарського податку» від 18.11.2004 року за № 22521/7/15-3417.

Важливе значення при переході до сплати фіксованого сільськогосподарського податку має правильне обчислення валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва. Відповідно до Положення «Про порядок стягнення й облік фіксованого сільськогосподарського податку», затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 23.04.1999 року № 658 (у редакції, затвердженій Постановою Кабінету Міністрів України від 25.05.2006 року № 725), до валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції (крім підакцизних товарів) включаються: вартість реалізованої продукції рослинництва й тваринництва власного виробництва, вартість реалізації продукції рибницьких, рибацьких і рибальських господарств, які займаються роз-

веденням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водоймищах), і продуктів її переробки на власних підприємствах, вартість реалізованої сільськогосподарської продукції, зробленої з сільськогосподарської сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах, вартість реалізованої продукції, зробленої з власної сировини на давальницьких умовах незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

При визначенні питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва й продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства застосовуються Методичні рекомендації з визначення питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва й продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 29.12.2002 року за № 419.

За аналогією зі спрощеною системою оподаткування, наявність певних критеріїв потрібна не тільки для одержання права перейти до сплати фіксованого сільськогосподарського податку, але й для підтримки того правового стану, що виник у результаті такого переходу. При відпаданні хоча б одного з них відбувається автоматичний перехід платника податків до загального режиму оподаткування з початку податкового періоду, в якому допущене порушення умови використання режиму «ФСП».

Таким чином, сільськогосподарське підприємство, що за станом на 01 лютого було зареєстровано як платник ФСП, буде сплачувати цей податок протягом усього звітного року, незалежно від подальшого дотримання цього року 75 % критерію.

Як ми вже відзначали, режим «фіксований сільськогосподарський податок» застосовується платниками податків на добровільних основах. При цьому така добровільність має

місце не тільки на етапі переходу на зазначений режим, але й у ході його наступного використання. Так, відповідно до діючого законодавства, застосування ФСП може бути припинено й по особистій ініціативі платника податків з переходом до іншого режиму оподаткування з початку нового календарного року. У цьому випадку на платника податків покладається обов'язок повідомити про це податковий орган у писемній формі. У зв'язку з цим, ще однією умовою підтримки того правового стану, що виникнув завдяки переходу на сплату ФСП, є відсутність підстав для переходу із цього режиму на інший податковий режим, здійснюваного в добровільному порядку.

Особа також може бути знята з податкової реєстрації як платник ФСП за рішенням податкового органа, якщо вона підпадає під регулювання норм Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [4] від 14.05.1992 року, а також у випадку ліквідації такої особи.

Крім того, існує категорія суб'єктів, які, навіть при дотриманні вищевказаних критеріїв, не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку. Згідно п.6 статті 2 Закону «Про ФСП», суб'єкти господарювання, що реалізують інвестиційні й інноваційні проекти в спеціальних (вільних) економічних зонах, на територіях пріоритетного розвитку зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності, в умовах технологічних парків, суб'єкти, що реалізують інноваційні проекти відповідно до Закону України «Про інноваційну діяльність» від 04.07.2002 року [5] й, як уже раніше відзначалося, платники єдиного податку для суб'єктів малого підприємства, не можуть бути платниками ФСП.

Відповідно до Закону «Про ФСП» платники даного податку звільняються від сплати наступних податків: податку на прибуток підприємств, плати (податку) на землю, податку з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів, кому-

нального податку, збору на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності, збору за спеціальне водокористування. Всі інші податки й збори (обов'язкові платежі), установлені Законом України «Про систему оподаткування» [6] від 25.06.1991 року, платники ФСП сплачують у порядку згідно чинного законодавства.

Необхідно також відзначити, що відповідно до вимог п.4 статті 9 Закону «Про ФСП» чинність Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [7] припинено для платників «ФСП» за винятком п.п.7.7, 7.8, 13.1, 13.2, 13.6, 13.7, 13.8 цього закону. Це значить, що платники повинні сплачувати авансові внески при виплаті дивідендів, а також утримувати й сплачувати податок на прибуток при виплаті доходів на користь нерезидентів.

У відповідності до статті 3 Закону України, фіксованим сільськогосподарським податком обкладаються:

- площі сільськогосподарських угідь, переданих сільгоспвиробникові у власність або наданих йому в користування, у тому числі на умовах оренди;

- площа земель водного фонду, використовуваних рибницькими, рибальськими й рибацькими господарствами для розведення, вирощування й вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках, водоймищах).

При цьому, якщо платник «ФСП» передає сільськогосподарські вгіддя в оренду, орендовані площі, згідно п.13 Положення «Про порядок стягнення й обліку фіксованого сільськогосподарського податку», не включаються до розрахунку сплати ФСП орендаря. При цьому, якщо сільськогосподарські вгіддя здаються в оренду неплатником ФСП, то орендовані площі включаються в розрахунок суми фіксованого сільськогосподарського податку орендарями.

При зміні протягом року площі земельних угідь у зв'язку з придбанням на них права

власності або користування, у платника ФСП, відповідно до п.12 Положення «Про порядок стягнення й обліку фіксованого сільськогосподарського податку», виникає обов'язок здійснити уточнення сум податкових платежів на період до закінчення податкового року й протягом місяця надати розрахунки по придбаній площі земельної ділянки в органи державної податкової служби по місцю його розташування й по місцю своєї реєстрації разом із витягом з Державного земельного кадастру про склад земельних угідь і їхню грошову оцінку.

При вищевказаному порядку обчислення розмір податку являє собою фіксовану величину, що не залежить від реальної ефективності господарської діяльності на земельній ділянці.

На перший погляд, такий підхід повинен сприяти більш продуктивному використанню землі. При введенні ФСП передбачалося, що з його допомогою в економічно слабких господарств з'явиться стимул до раціоналізації своєї діяльності, «непрацездатні поступляться місцем дбайливим» [8, с.17]. Однак все вийшло зовсім по-іншому. Так, зокрема, через необхідність високих витрат продукція тваринництва, особливо велика рогата худоба, як правило, збиткова або низькорентабельна. Галузь поступово скорочує виробництво й поголів'я худоби й так абияк тримається на плаву за рахунок виплати субсидій на окремі види продукції з державного бюджету.

Основна проблема існуючого підходу, на наш погляд, міститься в недосконалому методичному розрахунку вартості сільськогосподарських земель, відповідно до якого її розмір ставиться в залежність від таких показників, що відображають продуктивність землі, як ґрунтова родючість, технологічні властивості ґрунту й місце розташування об'єкта оцінки. Як відомо з економічної теорії, величина доходу, одержуваного господарюючим суб'єктом, а значить і його здатність до сплати податку, залежить від безлічі факто-

рів. Найважливішим з них, але далеко не єдиним, є забезпеченість необхідними для цього економічними ресурсами: природними ресурсами, трудовими ресурсами, капіталом, досягненнями науки й техніки, підприємницькою здатністю [9, с.32, 51-52]. При даній методиці в розрахунок приймаються потенційні можливості лише одного з них - природних ресурсів, які має платник податків. При цьому враховуються далеко не всі параметри, що визначають зазначені можливості. Наприклад, не приймаються до уваги негативні наслідки забруднення земель, які спричиняють зниження врожайності, якості продукції, її ціни й споживчих властивостей й тому подібне [10, с.63] і, звичайно, відображаються на розмірі доходів платника податків. Більше того, розглянута методика не пристосована до обліку рівня забезпеченості сільськогосподарського товаровиробника іншими (крім природних) економічними ресурсами, що спричиняються диференціацію кінцевих результатів виробництва: забезпеченість трудовими ресурсами, матеріалозабезпеченість, енергозабезпеченість й т.д. [11, с.34-36] При такому підході до оцінки вартості землі передбачається, що всі підприємства укладаються в норматив оснащеності технікою, кадрами, раціональної організації виробництва. І це незважаючи на те, що абсолютна більшість господарств не зможе його забезпечити навіть у далекій перспективі [12, с.47]. По оцінках фахівців, розмір вартості сільськогосподарських земель, розрахований за даною методикою, є завищеним, причому він не тільки не відображає здатність сільськогосподарських товаровиробників до сплати податків, але й ставить їх у нерівні умови.

Навіть якщо взяти до уваги перераховані недоліки й розробити методику оцінки можливого доходу сільськогосподарського товаровиробника, засновану на обліку ступеня його забезпеченості всіма необхідними економічними ресурсами, навряд чи вийде уникнути відзначених тут негативних явищ. Об-

кладання передбачуваного доходу сільськогосподарського товаровиробника засновано на презумпції безумовного одержання певної матеріальної вигоди з будь-якої одиниці площі сільськогосподарського вгіддя, що далеко не завжди відповідає дійсності. Відсутність такого доходу може бути викликана як безгосподарністю платника податків, так і зовсім незалежними від нього обставинами. Економічні результати в аграрному секторі економіці, як у жодній іншій галузі, залежать не тільки від ресурсних можливостей господарюючого суб'єкта й тих зусиль, які він прикладає для їхнього використання, але й від явищ природи. Ці явища непередбачувані, тому при використанні згаданої презумпції (навіть з урахуванням можливої відстрочки сплати податку при стихійному лиху або дії нездоланної сили) дуже велика ймовірність того, що, незважаючи на неврожай і повну відсутність доходу, платники податків будуть залучатися до сплати податку. У зв'язку з цим, розвиток законодавчих положень про єдиний сільськогосподарський податок повинен складатися не тільки й не стільки у вдосконаленні методики оцінки передбачуваного доходу сільськогосподарського товаровиробника. Ніяка методика такої оцінки не здатна повною мірою відбити його платоспроможність і тим самим примирити положення про цей податок з найважливішими принципами податкового права. Зокрема, з принципом справедливості оподатковування (що передбачає облік економічних можливостей платника податків до сплати податку) [13, с.128-129] і пов'язаний з ним принципом рівного податкового тягара (що складається в рівномірному розподілі податкового навантаження на основі зіставлення таких можливостей). Для усунення відзначеної неузгодженості потрібні більш радикальні міри.

Один із можливих варіантів полягає в істотному перетворенні конструкції фіксованого сільськогосподарського податку шля-

хом переходу до моделі прибуткового оподаткування. Він заснований на витисненні згаданої презумпції з конструкції даного податку. Альтернативою йому може виступити більше м'яке корегування конструкції фіксованого сільськогосподарського податку, що міститься в зміні природи презумпції, покладеної в її основу: з незаперечної на спростовну [14, с.202]. Із заміною незаперечної презумпції на спростовну платник податків одержує можливість вибору між обкладанням передбачуваного доходу й обкладанням реально отриманого доходу, реалізувати яку він може до моменту сплати податку, а може (якщо це не заборонено законодавством) і після такої сплати, звернувшись із заявою про залік, повернення різниці, що виникла в результаті перевищення внесеної в бюджет суми над тою, котру він заплатив би, скориставшись альтернативним порядком її визначення. Ще один можливий варіант узгодження положень про фіксований сільськогосподарський податок із принципами оподаткування складається в наданні платникові податків тієї ж альтернативи, з обмеженням періоду часу, протягом якого можливий вибір між обкладанням передбачуваного доходу й обкладанням реально отриманого доходу. Надання права такого вибору можна обмежити моментом переходу на режим фіксованого сільськогосподарського податку, що виключає можливість подальшого відступу від обраного варіанту визначення суми податку. У цьому випадку споконвічна конструкція фіксованого сільськогосподарського податку й покладена в її основу презумпція зберігаються в незмінному стані, але в додаток до цього податку вводиться платіж з іншою конструкцією, що є його альтернативою.

Наведений огляд проблем, породжених введенням режиму «фіксований сільськогосподарський податок», а також перелік варіантів можливого розвитку положень про фіксований сільськогосподарський податок відображає той

факт, що більше прийнятним його напрямком є рух у бік розширення сфери застосування ідеї прибуткового оподаткування.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» : від 17.12.1998 р., 320-XIV // ВВР України. – 1999. – № 5-6. – Ст. 39.
2. Закон України «Про державну підтримку сільського господарства України» : від 24.06.2004 р., № 1877-IV // ВВР України. – 2004. – № 49. – Ст. 527.
3. Закон України «Про внесення змін у деякі закони України про оподаткування сільськогосподарських підприємств» : від 23.12.2004 р., № 2287-IV.
4. Закон України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» : від 14.05.1992 р., № 2343-XII // ВВР України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.
5. Закон України «Про інноваційну діяльність» : від 04.07.2002 р., № 40-XII // ВВР України. – 2002. – № 36. – Ст. 266.
6. Закон України «Про систему оподаткування» : від 25.06.1991 р., № 1251-XII.
7. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» : від 22.05.1997 р., № 283/97-ВР // ВВР України. – 1997. – № 16. – Ст. 119.
8. Дьяченко Н. Совершенствовать налогообложение сельхозтоваропроизводителей / Н. Дьяченко // АПК. Экономика, управление. – 2005. – № 9. – С. 15-18.
9. Экономика : учебник / под ред. А. С. Булатова. – М., 1999.
10. Вершинин В. Налогообложение загрязненных земель сельскохозяйственного назначения / В. Вершинин // АПК. Экономика, управление. – 2005. – № 8.
11. Кузьменко В, Кожевникова И. Налоговое стимулирование эффективности производства в АПК // АПК. Экономика, управление. – 2004. – № 10. – С. 34-36.

12. Гаранкин Н. В. Земельная рента в методологии кадастровой оценки земли / Н. В. Гаранкин. // Достижения науки и техники АПК. – 2005. – № 11.

13. Худяков А. И. Основы налогообложения : учебное пособие / А. И. Худяков, М. Н.

Бродский, Г. М. Бродский. – СПб., 2002 [серия «Право и экономика»].

14. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учебное пособие / Д. М. Щекин ; под ред. С. Г. Пепеляева. – М., 2002.

Андрієвський К. В. Фіксований сільськогосподарський податок як різновид спеціального податково-правового режиму в Україні / К. В. Андрієвський // Форум права. – 2008. - № 3. – С. 7-13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-3/08akvrvu.pdf>

Досліджено фіксований сільськогосподарський податок як один із видів спеціальних податково-правових режимів, що діють на території України; розглянута його юридична конструкція; позначено можливі перспективи розвитку в контексті вступу України до Всесвітньої торгової організації.

Андрієвський К.В. Фиксированный сельскохозяйственный налог как разновидность специального налогового-правового режима в Украине

Исследован фиксированный сельскохозяйственный налог как один из видов специальных налогово-правовых режимов, которые действуют на территории Украины; рассмотрена его юридическая конструкция; обозначены возможные перспективы развития в контексте вступления Украины во Всемирную торговую организацию.

Andrievsky K.V. Fix the Agricultural Tax as a Version of a Special Tax-Legal Regime in Ukraine

The fixed agricultural tax as one of kinds of special tax-legal regimes which operate in territory of Ukraine is investigated; its legal design is considered; probable prospects of development in a context of the introduction of Ukraine in the World trading organization are designated.

Форум права