

УДК 347.73

С.В. САРАНА, канд. юрид. наук, Полтавський інститут економіки і права ВНЗ «ВМУРол «Україна»

ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК ЯК СПЕЦІАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ РЕЖИМ

Ключові слова: податок, фіксований сільськогосподарський податок, спеціальні податкові режими

Оподаткування сільськогосподарського виробництва завжди носило актуальний характер для України. Тим більше, дане питання набуло додаткової актуальності в світлі суттєвих змін, внесених останнім часом до податкового законодавства, якими, зокрема, було віднесено такий податковий платіж, як фіксований сільськогосподарський податок до складу спеціальних податкових режимів.

Питання оподаткування сільськогосподарського товаровиробництва досліджувалося як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями, серед яких Л.К. Воронова, Д.І. Дема, М.Я. Дем'яненко, Ю.Б. Іванов, С.В. Климчук, М.П. Кучерявенко, Н.В. Саперович, В.П. Синчак, М.О. Слатвінська, Л.Д. Тулуш та ряд інших представників юридичної та економічної науки. Разом із цим, незважаючи на, здавалося б, загальну дослідженість даного податку, його розгляд як спеціального податкового режиму, окрім праць К.В. Андрієвського, Є.А. Опрі і О.В. Покатаєвої, які базувалися переважно на законодавстві, що передувало прийняттю Податкового кодексу України, не проводився. А це, враховуючи суттєві зміни, внесені до податкового законодавства, зумовлює потребу проведення такого дослідження. Тому метою цієї статті є проведення аналізу фіксованого сільськогосподарського податку на предмет виявлення ознак його належності до спеціальних податкових режимів та особливостей оподаткування сільськогосподарсь-

ких товаровиробників, у випадку його застосування, порівняно з іншими обов'язковими платежами податкової системи України.

Характеризуючи фіксований сільськогосподарський податок (далі – ФСП), переважна більшість науковців звертала увагу на його особливий характер, зокрема відносячи його до спеціальних режимів оподаткування чи спеціальних податкових режимів, навіть до законодавчого закріплення цих режимів у складі податкового законодавства.

Так, Ю.Б. Іванов до складу альтернативних систем оподаткування, які є свого роду аналогом спеціальних податкових режимів, відносить фіксований сільськогосподарський податок [1, с.3–4], вказану позицію поділяє і М.О. Слатвінська [2, с.269]. А М.П. Кучерявенко [3, с.672], К.В. Андрієвський [4, с.12], О.В. Покатаєва [5] та ряд інших науковців прямо вказують на належність даного податку до спеціальних податкових режимів. В свою чергу, Л.К. Воронова, О.О. Дмитрик і В.Д. Тарангул даний податковий платіж відносять до консолідованих [6, с.243, 247].

Цікавою є і думка А. Кузими та І. Кушнірика, які вказують, що до спеціальних податкових режимів в Україні відносяться альтернативні системи оподаткування, зокрема фіксований сільськогосподарський податок з юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності, який носить галузеву спрямованість і є інструментом державної підтримки сільгосптоваровиробників [7, с.118]. Стимулюючий характер фіксованого сільськогосподарського податку виявляється в його специфічних рисах, які обумовлюють принципові відмінності від звичайної системи оподаткування: 1) порядок сплати податку враховує сезонність сільськогосподарського виробництва, що, безумовно, є принциповим для даної категорії платників; 2) об'єкт і база оподаткування не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгосптоваровиробників; 3) на відміну від всіх інших альтернативних систем оподаткування фіксований сільгоспподаток не обмежує платників у здійсненні будь-яких дозволених за-

конодавством видів підприємницької діяльності; 4) істотно скорочується число податків, які підлягають сплаті; 5) відсутність обмежень щодо обсягів діяльності, які встановлені для інших альтернативних систем оподаткування; 6) застосування фіксованого сільськогосподарського податку практично знімає проблему необхідності ведення окремого податкового обліку [7, с.119–120].

Погоджуючись з вказаними характеристиками, не можна оминати увагою сучасне правове регулювання даного податку, в тому числі його позиціонування у податковій системі України. Відповідно підпункту 14.1.256 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) фіксований сільськогосподарський податок – це податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках від її нормативної оцінки та сплата якого замінює сплату окремих податків і зборів [8, с.451–452]. Згідно підпункту 9.1.14 пункту 9.1 статті 9 ПКУ фіксований сільськогосподарський податок входить до загальнодержавних податків, а зміст розділу XIV ПКУ дає підстави стверджувати, що даний податок належить до складу спеціальних податкових режимів.

Враховуючи вказане, проаналізуємо даний податок на предмет його відповідності ознакам спеціальних податкових режимів, які були визначені нами за результатами попередніх досліджень [9].

Основною метою ФСК є підтримка виробництва сільськогосподарської продукції, для чого застосовується окрема система заходів з оподаткування (встановлюються спеціальні правила нарахування і сплати податків для визначених категорій сільськогосподарських товаровиробників), також він становить окрему підсистему в межах загального режиму оподаткування – базується на загальній системі оподаткування та не може існувати самостійно від неї. Крім цього, даний податок стосується: а) окремої категорії господарюючих суб'єктів – сільськогосподарських товаровиробників, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній

податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків доходу; б) особливих груп об'єктів оподаткування, якими виступають площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди; в) виду і характеру діяльності (ставки ФСП з одного гектара сільськогосподарських угідь диференціюються залежно від: категорії (типу) земель (за багаторічні насадження ставки є нижчими); розташування земель (для гірських зон та поліських територій ставки є нижчими); спеціалізації товаровиробника (тепличні комбінати сплачуватимуть податок за підвищеними ставками) [8, с.461]; г) окремої галузі економіки – сільського господарства; г) альтернативного оподаткування, яке замінює собою сплату податку на прибуток підприємств; земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва), збору за спеціальне використання води, збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності). При цьому податки і збори, не вказані вище, сплачуються на загальних підставах, а єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування – в порядку, визначеному Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (ст.307 ПКУ) [10, 11]. Також щодо особливостей визначення елементів податку передбачена особлива форма податкового обліку, яка зводить до мінімуму необхідність його ведення – порядок нарахування податку передбачає, що сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розта-

шування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік; д) визначеного податкового періоду, протягом якого застосовується податок – на період, який самостійно обраний платником податків або, який обмежується фактом втрати права сплачувати даний податок.

Отже, ФСП властиві всі ознаки спеціальних податкових режимів, які обумовлюють належність того чи іншого податкового платежу до їх складу. Разом з цим, характерними ознаками, що виокремлюють даний податок з поміж від інших податків, але не властиві СПР можна назвати:

1) відсутність обмеження платників у видах та обсягах діяльності, що не властиве податкам і податковим режимам, які застосовуються в межах спеціальних податкових режимів, зокрема єдиному податку;

2) врахування сезонності виробництва сільськогосподарської продукції – сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: а) у I кварталі – 10 %; б) у II кварталі – 10 %; в) у III кварталі – 50 %; г) у IV кварталі – 30 %;

3) відсутність прив'язки податку до результатів діяльності, тобто його непрямий характер. Так, фіксований податок є незалежним від величини одержаних платником доходів, де з кожної грошової одиниці справляється однаковий фіксований розмір платежу. Назва «фіксований» підкреслює, що ставка податку з такою назвою є незмінною по відношенню до прибутку [12, с.17]. Також фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) – це спеціальний режим прямого оподаткування доходів від ведення сільськогосподарського виробництва [13, с.13], тобто безпосереднім об'єктом оподаткування ним виступає земля, від використання якої отримують дохід (прибуток).

Останнім часом почастишали пропозиції щодо внесення суттєвих змін до механізму

оподаткування сільськогосподарської діяльності в частині запровадження прямих механізмів оподаткування. Підставою для цього перш за все є відсутність диференціації при оподаткуванні та занадто знижений рівень податкового навантаження на сільгоспвиробників.

Зокрема, стосовно співвідношення ставок ФСП із ставками земельного податку, то номінально перші є у 1,5 рази вищими, водночас реально, враховуючи індексацію бази земельного податку, ставки ФСП є більше ніж вдвічі нижчими ставок земельного податку за відповідні площі угідь [8, с.462]. З приводу відсутності диференціації у оподаткуванні, то Н.В. Лиса зазначає, що оподаткування ФСП дрібних підприємств призвело до відносного зниження податкового навантаження, тоді як великі підприємства виявилися майже звільненими від прямих податків [14]. Враховуючи це, слід погодитись з В.В. Мушенко, що важливе значення при оподаткуванні доходів має формування механізму оподаткування та його особливостей для аграрної галузі, зокрема щодо дотримання однієї із вимог – створення рівних умов оподаткування [15].

Вчені і практики виділяють два варіанти реформування: перший – залишення комплексного прямого податку, який включатиме в себе декілька прямих податків, у тому числі податок за сільськогосподарські угіддя і податок на прибуток, другий – створення підсистеми прямого оподаткування, в якій передбачається окреме функціонування земельного податку, податку на прибуток та інших прямих податків [16, с.91]. Дану позицію поділяє і В. Савка, вказуючи, що організаційно-методологічний механізм спеціального оподаткування сільськогосподарських підприємств повинен ґрунтуватися на принципово інших засадах, що передбачає два канали вилучення доходів сільськогосподарських виробників до бюджету – через земельний і прибутковий податок [17, с.23]. Т.О. Дулік теж пропонує розробити нові підходи до формування підсистеми прямого оподаткування в сільському господарстві. На його думку основними в ній мають стати земельний пода-

ток, що відобразатиме платність землекористування, і податок на прибуток, що буде пов'язаний з результатами господарської діяльності платника податку [16, с.91].

Проте вказані вище підходи не можуть у повній мірі задовольнити сучасні потреби сільськогосподарської галузі, так як їх запровадження знову призведе до відсутності диференціації, але вже в напрямку збільшення податкового навантаження.

В світлі вказаного такою, що заслуговує на увагу, є позиція Л.Д. Тулуша, який пропонує відмовитись від суцільного застосування ФСП та забезпечити диференційований підхід до формування податкових механізмів в залежності від певної категорії товаровиробників, а також встановити найбільш дієві інструменти вилучення доходів для кожної категорії товаровиробників, запровадивши оподаткування на основі земельного податку, що передбачає більш ефективно вилучення рентних доходів господарюючих суб'єктів на задоволення фінансових потреб місцевих громад [18, с.585].

Як розвиток цієї думки, Є.А. Опря пропонує запровадити для фермерських господарств спеціальний податок шляхом комплексного поєднання обсягу прямих і непрямих податків, сплачуваних у галузі. Та разом з цим, впровадити спеціальний режим оподаткування для фермерських господарств виходячи із урахування їх внутрішніх організаційно-виробничих особливостей. Відповідно до чого, передбачити градацію фермерських господарств на категорії залежно від площі сільськогосподарських угідь у їх користуванні та встановити диференційований рентний дохід як нормативний об'єкт оподаткування. В свою чергу, механізм спеціального прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств промислово-тваринницького напрямку діяльності повинен будуватися на засадах прибуткового, податковою базою має стати прибуток. Взята в оренду незначна площа сільськогосподарських угідь (для оподаткування ФСП) спотворює дієвість діючого спецрежиму і є не обґрунтованим відносно багатоземельних господарств [19, с.15–16].

Наведені пропозиції, на нашу думку, слід запроваджувати саме з врахуванням того, що ФСП є спеціальним податковим режимом. Відповідно він, як такий, буде повністю нівельований в разі запровадження на його місці земельного податку та окремого режиму для сільгоспвиробників в рамках податку на прибуток. У той же час, варто внести зміни до механізму справляння ФСП, врахувавши в ньому як види діяльності, так і ресурсний потенціал сільськогосподарських товаровиробників, зокрема, розділивши їх на групи за величиною, видом сільгосппродукції, яка виробляється та обсягом ресурсів, що використовуються для такого виробництва.

З приводу ж, взагалі, скасування в майбутньому фіксованого сільськогосподарського податку, то приєднуємося до думки Є.А. Опря про помилковість твердження, що створення оптимальної для свого часу системи оподаткування аграрного сектору зумовить повне виключення дії спеціальних податкових режимів, так як останні не є виключним атрибутом податкової політики країн з перехідною економікою і ефективно застосовуються і аграрно-розвинутими країнами, які мають розгалужену й відносно сталу систему оподаткування [20, с.82].

Таким чином, фіксований сільськогосподарський податок має всі ознаки спеціальних податкових режимів. Поряд із цим, йому властиві такі характерні лише для нього ознаки, які виокремлюють даний податок від загальної податкової системи, але не властиві іншим складовим спеціальних податкових режимів: 1) відсутність обмеження платників у видах та обсягах діяльності; 2) врахування сезонності виробництва сільськогосподарської продукції; 3) непрямий характер оподаткування, заснований на кадастровій вартості землі. Існуючий на даний час підхід до оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком потребує реформування, перш за все, через врахування критеріїв величини, виду сільгоспвиробництва та ресурсного потенціалу. При цьому, сам фіксований сільськогосподарський податок має бути збережено

саме у вигляді спеціального податкового режиму, який використовується саме в такому вигляді у аграрно-розвинутих країнах зі сформованою та відносно сталою податковою системою.

Отримані результати будуть використані в ході подальших досліджень спеціальних податкових режимів, зокрема режиму оподаткування сільськогосподарської діяльності в межах податку на додану вартість.

ЛІТЕРАТУРА

1. Іванов Ю. Б. Альтернативні системи оподаткування / Ю. Б. Іванов. – Харків : Вид-во ХДЕУ–Торнадо, 2003. – 517 с.
2. Слатвінська М. О. Теоретичні засади альтернативних систем оподаткування / М. О. Слатвінська // Збірник наукових праць Нац. ун-ту держ. податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 264–271.
3. Кучерявенко М. П. Податкове право України: Академічний курс : підручник / Кучерявенко М. П. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
4. 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.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2008-3/08akvrvu.pdf>.
5. Покатаєва О. В. Спрощена система оподаткування в контексті Податкового кодексу України / О. В. Покатаєва // Право і безпека. – 2011. – № 1.
6. Навч. посібник для студ. вищ. навч. закл. / [Л. К. Воронова, М. П. Кучерявенко, Н. Ю. Пришва та ін.]. – 2-ге вид., стереот. – К. : Правова єдність, 2010. – 395 с.
7. Кізима А. Спеціальні податкові режими як інструмент податкового регулювання / А. Кізима, І. Кушнірик // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 1. – С. 117–127.
8. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, М. Я. Азарова]. – К. : Міністер-
- ство фінансів України, Нац. ун-т ДПС України, 2010. – Т. 3. – 725 с.
9. Сарана С. В. Щодо питання поняття спеціального податкового режиму / Сарана С. В. // Фінансове право. – 2011. – № 4.
10. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р., № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=35&nreg=2755-17>.
11. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» : від 08.07.2010 р., № 2464/VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=2464-17>.
12. Андрієвський К. В. Спеціальні податкові режими : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 / К. В. Андрієвський ; Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. – Х., 2009. – 29 с.
13. Методичні рекомендації з облікового забезпечення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / за ред. Метелиці В. М. Мельничука Б. В. – К. : Фінанси і облік в АПК, 2011. – 35 с.
14. Лиса Н. В. Ефективність застосування та перспективи збереження податкових пільг у механізмі прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств / Н. В. Лиса // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: науковий збірник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Apre/2010_6_2/41.pdf.
15. Мушенко В. В. Про перспективи правового механізму прямого оподаткування аграрників / В. В. Мушенко // Науковий вісник Нац. ун-ту біоресурсів і природокористування України. Серія: Право. – 2011. – Вип. 157. – Ч. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nvnu_pravo/2011_157_1/10mvv.pdf.
16. Дулік Т. О. Фіксований сільськогосподарський податок як форма спеціального режиму прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні / Т. О. Дулік // Вісник Дніпропетровськ. держ.

фінансової акад. : Економічні науки. – 2009. – № 1 – С. 87–92.

17. Савка В. Спеціальний режим оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком / В. Савка // Схід: аналітично-інформаційний журнал. – 2009. – № 7. – С. 21–23.

18. Тулуш Л. Д. Податкове регулювання дохідності сільськогосподарського виробництва / Л. Д. Тулуш // Збірник наукових праць Нац. ун-ту держ. податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 583–593.

19. Опря Є. А. Спеціальні режими прямого оподаткування у сільському господарстві : ав-

тореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Є. А. Опря ; Нац. наук. центр «Інститут аграрної економіки» Українськ. акад. аграрних наук. – Київ, 2009. – 23 с.

20. Опря Є. А. Зарубіжний досвід оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (у контексті посилення стимулюючої функції при спеціальних податкових методах) / Є. А. Опря // Науковий вісник Нац. Полтавськ. техн. ун-ту. – 2007. – № 5. – С. 79–83.

Сарана С. В. Фіксований сільськогосподарський податок як спеціальний податковий режим / С. В. Сарана // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 651–656 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11scvscpe.pdf>

Розглянуто норми податкового законодавства та наукові праці, які стосуються правового регулювання фіксованого сільськогосподарського податку в Україні з огляду на його належність до спеціальних податкових режимів. Визначено характерні ознаки, що властиві лише даному податку, недоліки механізму оподаткування із його застосуванням та шляхи їх усунення.

Сарана С.В. Фиксированный сельскохозяйственный налог как специальный налоговый режим

Рассмотрены нормы налогового законодательства и научные труды, которые касаются правового регулирования фиксированного сельскохозяйственного налога в Украине с точки зрения его принадлежности к специальным налоговым режимам. Определены характерные признаки, которые присущи только данному налогу, недостатки механизма налогообложения с его применением и пути их устранения

Sarana S.V. Fixed Agricultural Tax as Special Tax Treatment

With standards of tax law and scientific works which concern to law regulation of fixed agricultural tax in Ukraine taking into account its appliance to special tax law deals. Distinctive features of only this tax, defects of taxation mechanism with its use and the ways of its elimination are defined their composition.