

Кушнір І. В.

ВПЛИВ ІНДЕКСАЦІЇ СТАВОК ПОДАТКІВ З УРАХУВАННЯМ ІНДЕКСІВ СПОЖИВЧИХ ЦІН НА ДІЯЛЬНІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ВИРОБНИКІВ В УКРАЇНІ

Розглянуто особливості оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, досліджено вплив індексації на їхню діяльність в Україні. Розроблено пропозиції щодо проведення індексації ставок податків для сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням індексів цін реалізації продукції сільськогосподарськими підприємствами.

Ключові слова: індексація податків, індекс цін, плата за землю, оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Реформування податкової системи в умовах специфіки сучасних вимог має дедалі складніший перебіг. Завдання оптимізації оподаткування завжди пов'язані з досягненням двох протилежних цілей: забезпечення достатнього рівня фіскальних вилучень і водночас створення сприятливих умов для суб'єктів господарювання. Оскільки Україна вважається аграрною країною, оподаткування сільськогосподарської продукції потребує особливої уваги й об'єктивності.

Особливість розвитку сільськогосподарської галузі в Україні полягає в тому, що при значній площі угідь, які використовуються у виробництві сільгосппродукції (61 % території України)¹, частка такої продукції становить 7,2 % ВВП², а частка податкових надходжень від виробників сільськогосподарської продукції до Державного бюджету України – 0,5 %³. Такі диспропорції пояснюються специфікою оподаткування в цій галузі.

Проблеми оподаткування діяльності сільгоспвиробників вивчали такі провідні вітчизняні науковці, як О. Василик, С. Дем'яненко, Д. Дема, П. Лайко, А. Соколовська, Л. Тулуш, В. Федосов, В. Рудь, А. Кириченко, С. Осадчий. Водночас недостатньо дослідженими залишаються питання впливу індексації ставок податків з урахуванням індексів споживчих цін та

¹ Сільське господарство України у 2011 році: статистична інформація. Сільське господарство / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

² Валовий внутрішній продукт (щоквартальні показники): статистична інформація. Національні рахунки / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

³ Інформація про збір платежів до Державного бюджету України у розрізі видів економічної діяльності станом на 1 січня 2011 року: ексклюзив від департаментів. Департамент прогнозування, аналізу, обліку та звітності / Державна податкова служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=350643&cat_id=241927&showHidden.

цін виробників продукції на діяльність сільськогосподарських виробників України.

Метою статті є аналіз тенденцій в оподаткуванні діяльності сільгоспвиробників і розроблення теоретичних положень та практичних рекомендацій щодо врівноваження економічних інтересів сільськогосподарських виробників і держави шляхом застосування податкових важелів у вигляді індексації ставок податків.

Згідно з Податковим кодексом України вітчизняні сільгоспвиробники мають право вибору режиму оподаткування. Спеціальний режим оподаткування передбачає сплату фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) без сплати податку на прибуток, плати за землю (податку на землю), збору за спеціальне використання води й купівлю торгового патенту в рахунок сплати збору за впровадження деяких видів підприємницької діяльності. Фіксований сільськогосподарський податок надходить до місцевого бюджету і залежить виключно від площі сільськогосподарських угідь, їх призначення і грошової оцінки землі. Перехід на сплату ФСП можуть здійснити тільки юридичні особи, 75 % доходу яких припадає на дохід, отриманий від сільськогосподарської діяльності. Сплату податку на додану вартість платники ФСП здійснюють у загальному порядку.

У свою чергу, справляння сільгоспвиробниками ПДВ має нюанси. З метою стимулювання їхньої діяльності в Податковому кодексі України передбачена можливість застосування спеціального режиму оподаткування з ПДВ (у податковому законодавстві спеціальний режим ПДВ і спеціальний режим стосовно ФСП – це абсолютно різні режими).

Сільгоспвиробники, які перевищують об'єм реалізації в 300 тис. грн за останні 12 календарних місяців, зобов'язані стати на облік як платники ПДВ, проте вони можуть обрати спеціальний режим оподаткування, за умови, якщо частка прибутків від продажу сільськогосподарської продукції, товарів, послуг перевищує 75 % їхнього загального доходу. Позитивним у застосуванні спеціального режиму оподаткування з ПДВ є те, що сума нарахованого податкового зобов'язання не перераховується до державного бюджету, а акумулюється на спеціальному рахунку платника податків, відкритому у банківській установі. Надалі сільгоспвиробник за рахунок цієї суми погашає витрати, пов'язані з податковим кредитом по ПДВ, а залишок використовує для інших виробничих цілей.

Важливим аспектом застосування цього режиму є можливість надання податкової накладної покупцям, тобто покупець, який є платником ПДВ, зможе застосувати право на податковий кредит. Таким чином, сільгоспвиробники не лише не мають ризику втрати покупця, а й можуть розширювати діяльність за рахунок нарахованих сум ПДВ.

Інші податки аграрне підприємство може сплачувати на загальних підставах, не використовуючи спеціальний режим оподаткування з ФСП. У такому випадку найбільшим його податковим зобов'язанням буде податок на прибуток підприємств. Особливостями оподаткування прибутку сільгосппідприємств є податковий період і можливість зменшення суми на-

рахованого податкового зобов'язання на суму податку на землю, що використовується в сільськогосподарському виробничому обороті.

Згідно зі ст. 152 Податкового кодексу України, для виробників сільськогосподарської продукції річний податковий період починається з 1 липня поточного звітного року і закінчується 30 червня наступного звітного року, що дає змогу зробити річний розрахунок з податку на прибуток з урахуванням особливостей виробництва і реалізації сільгосппродукції.

Плата за землю аграрними підприємствами здійснюється щомісячно відповідно до розрахунку суб'єктом господарювання самостійно та подається до органів ДПС на початку звітного року. Ставки податку за один гектар сільськогосподарських угідь встановлюються у відсотках від їх нормативної грошової оцінки (для ріллі, сіножатей та пасовищ – 0,1 %, для багаторічних насаджень – 0,03 %), грошова оцінка землі щорічно коригується на коефіцієнт індексації.

Збір за використання води справляється сільгоспвиробниками на загальних умовах згідно з обсягами споживання води. Збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності передбачає звільнення від необхідності придбання торгового патенту для здійснення торгівлі такими видами товарів: хліб і хлібобулочні вироби; борошно пшеничне та житнє; сіль, цукор, олія соняшникова і кукурудзяна; молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених із домішками і без них; яловичина та свинина; свійська птиця; яйця; риба; ягоди і фрукти; мед та інші продукти бджільництва, бджолоінвентар і засоби захисту бджіл; картопля і плодоовочева продукція; комбікорм для продажу населенню. Тобто аграрні підприємства, які вирощують та продають перелічені товари та продукцію, звільняються від сплати цього збору.

За кількістю податків, які має сплатити сільгоспвиробник, найвигіднішим для застосування є фіксований сільськогосподарський податок. Однак негативним моментом такого оподаткування є неможливість врахування збитків виробника, отриманих унаслідок неврожаю або низьких закупівельних цін. За даними статистики, близько 30 % підприємств, які провадять діяльність у сфері сільського господарства, мисливства та лісового господарства, отримують від'ємний результат⁴. Тобто, незважаючи на результати господарської діяльності, аграрне підприємство протягом року має сплатити повну суму фіксованого сільськогосподарського податку до бюджету (по 10 % – у I і II кв., 50 % – у III і 30 % – у IV), збільшуючи збитки. У такому випадку від'ємний результат діяльності не братиметься до уваги у майбутньому при нарахованні та сплаті інших податкових зобов'язань.

У разі застосування загальної системи оподаткування такі збитки враховуватимуться у наступному податковому періоді при сплаті податку на прибуток, що є позитивним для сільгоспвиробників. Також плюсом у цій системі оподаткування є можливість зменшити податкові зобов'язання з

⁴ Чистий прибуток (збиток) підприємств за видами економічної діяльності за 2008–2011 роки: статистична інформація. Фінанси / Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

податку на прибуток на суму сплаченого податку на землю. Водночас податок на землю є значним податковим тягарем для аграрного підприємства, методика його розрахунку збігається з методикою розрахунку ФСП, однак, у платі за землю використовуються у 1,5–3 рази менші ставки. Якщо ж враховувати індексацію бази земельного податку, ставки ФСП будуть більш ніж удвічі нижчими, ніж ставки земельного податку за відповідні площі угідь.

Отже, можна зробити висновок, що застосування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників у разі отримання ними прибутку є вигіднішим, ніж сплата податків за загальною системою, однак у разі отримання збитків – податкове стимулювання розвитку сільського господарства не діє.

Також недоліком застосування ФСП є неможливість оновлення основних фондів за рахунок амортизаційних відрахувань. Оскільки державна підтримка стимулювання розвитку агропідприємств на 80 % полягає у наданні податкових пільг, то інших 20 % не вистачає на оновлення основних фондів, майже 80 % яких повністю зношено⁵. При оподаткуванні податком на прибуток амортизаційні відрахування збільшують витрати діяльності і дають змогу за рахунок амортизаційного фонду поліпшити основні засоби або придбати нові. Крім того, згідно з чинним податковим законодавством, машини, обладнання та транспортні засоби можуть амортизовуватися за методом прискореного зменшення залишкової вартості, що дає змогу скоріше наповнити амортизаційні фонди. Амортизаційні відрахування є єдиним джерелом оновлення основних фондів без державної підтримки у наданні безпроцентних або пільгових кредитів сільгоспвиробникам.

Останнім часом почастишали пропозиції стосовно внесення суттєвих змін до механізму оподаткування сільськогосподарської діяльності в частині запровадження його прямих механізмів. Підставою для цього є насамперед відсутність диференціації при оподаткуванні та занадто знижений рівень податкового навантаження на сільгоспвиробників.

Зокрема, стосовно співвідношення ставок ФСП зі ставками земельного податку, то номінально перші у 1,5 рази вищі. Водночас враховуючи індексацію бази земельного податку, ставки ФСП більш як удвічі нижчі, ніж ставки земельного податку на відповідні площі угідь⁶. Стосовно відсутності диференціації в оподаткуванні, то Н. В. Лиса зазначає, що оподаткування ФСП дрібних підприємств призвело до відносного зниження податкового навантаження, тоді як великі підприємства виявилися майже

⁵ Демьяненко С. Необходимо ли льготное налогообложение в сельском хозяйстве Украины? / С. Демьяненко, С. Зоря. – АПК-Информ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://bin.ua/news/economics/aic/20359-apk_inform_neobkhdimo_li_lgotnoe_nalogooblozhenie_v_selskom_khoziaistve_ukrainy_.html.

⁶ Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: у 3 т. Т. 3 / кол. авторів; за заг. ред. М. Я. Азарова. – К. : Міністерство фінансів України, Нац. ун-т ДПС України, 2010. – 725 с.

звільненими від прямих податків⁷. Враховуючи це, слід погодитися з В. В. Мушенок, що важливе значення при оподаткуванні доходів має формування механізму оподаткування та його особливостей для аграрної галузі, зокрема дотримання однієї з вимог – створення однакових умов оподаткування⁸.

Учені та практики виокремлюють два варіанти реформування: перший – залишити комплексний прямий податок, який включатиме кілька прямих податків, зокрема податок за сільськогосподарські угіддя і податок на прибуток; другий – створити підсистему прямого оподаткування, в якій окремо функціонуватиме земельний податок, податок на прибуток та інші прямі податки⁹. Цю 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 податок¹⁰. 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 податок, що відображатиме платність землекористування, і податок на прибуток, пов'язаний із результатами господарської діяльності платника податку.

Проте зазначені підходи не можуть повною мірою задовольнити сучасні потреби сільськогосподарської галузі, оскільки їх запровадження знову призведе до відсутності диференціації, але вже в напрямі збільшення податкового навантаження.

Уваги заслуговує позиція Л. Д. Тулуша, який пропонує відмовитися від спільного застосування ФСП та забезпечити диференційований підхід до формування податкових механізмів залежно від категорії товаровиробників, а також встановити найдієвіші інструменти вилучення доходів для кожної категорії товаровиробників, запровадивши оподаткування на основі земель-

⁷ Лиса Н. В. Ефективність застосування та перспективи збереження податкових пільг у механізмі прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств / Н. В. Лиса // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Aprel/2010_6_2/41.pdf.

⁸ Мушенок В. В. Про перспективи правового механізму прямого оподаткування аграрників / В. В. Мушенок // Науковий вісник Нац. ун-ту біоресурсів і природокористування України. Сер. “Право”. – 2011. – Вип. 157. – Ч. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/nvnau_gravo/2011_157_1/10mvv.pdf.

⁹ Дулік Т. О. Фіксований сільськогосподарський податок як форма спеціального режиму прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні / Т. О. Дулік // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. Сер. “Економічні науки”. – 2009. – № 1. – С. 87–92.

¹⁰ Савка В. Спеціальний режим оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком / В. Савка // Схід: аналітично-інформаційний журнал. – 2009. – № 7. – С. 21–23.

ного податку, що передбачає ефективніше вилучення рентних доходів суб'єктів господарювання на задоволення фінансових потреб місцевих громад¹¹.

Розвиваючи попередню думку, Є. А. Опря пропонує запровадити для фермерських господарств спеціальний податок шляхом комплексного поєднання обсягу прямих і непрямих податків, сплачуваних у галузі, водночас впровадивши спеціальний режим оподаткування для фермерських господарств з урахуванням їхніх внутрішніх організаційно-виробничих особливостей. Відтак доцільно передбачити градацію фермерських господарств на категорії залежно від площі сільськогосподарських угідь у їх користуванні та встановити диференційований рентний дохід як нормативний об'єкт оподаткування.

У свою чергу, механізм спеціального прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств промислово-тваринницького напрямку діяльності повинен будуватися на засадах прибутковості, його податковою базою має стати прибуток. Незначна орендована площа сільськогосподарських угідь (для оподаткування ФСП) спотворює дієвість чинного спецрежиму, що є не обґрунтованим відносно багатоземельних господарств¹².

Наведені пропозиції, на нашу думку, слід запроваджувати саме з огляду на те, що ФСП є спеціальним податковим режимом.

Відповідно він буде повністю нівельований у разі запровадження на його місці земельного податку та окремого режиму для сільгоспвиробників у рамках податку на прибуток. Водночас варто внести зміни до механізму справляння ФСП, врахувавши в ньому як види діяльності, так і ресурсний потенціал сільськогосподарських товаровиробників, поділивши їх на групи за величиною, видом сільгосппродукції, яка виробляється, та обсягом ресурсів, що використовуються для такого виробництва.

Стосовно скасування в майбутньому фіксованого сільськогосподарського податку, то приєднуємося до думки Є. А. Опрі про помилковість твердження, що створення оптимальної для свого часу системи оподаткування аграрного сектору зумовить повне виключення дії спеціальних податкових режимів, тому що останні є не лише атрибутом податкової політики країн із перехідною економікою, а ефективно застосовуються й аграрно розвинутими країнами, які мають розгалужену й відносно сталу систему оподаткування¹³.

¹¹ Тулуш Л. Д. Податкове регулювання дохідності сільськогосподарського виробництва / Л. Д. Тулуш // Зб. наук. пр. Нац. ун-ту держ. податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 583–593.

¹² Опря Є. А. Спеціальні режими прямого оподаткування у сільському господарстві: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.08 / Є. А. Опря; Нац. наук. центр "Інститут аграрної економіки" Української академії аграрних наук. – К., 2009. – 23 с.

¹³ 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.

У світі оцінювання інфляції здійснюється або за коливанням рівня цін, або за коливанням курсів валют. Контроль за зміною цін на окремі види товарів, а також на споживчі товари загалом проводиться за допомогою індексів цін. Індекс є відносним показником, який характеризує зміну будь-якого показника, і вимірюється або в частках одиниці, або у відсотках. Індекс цін дає кількісну характеристику знеціненню грошей. При цьому слід враховувати індекс цін реалізації сільськогосподарської продукції.

Найпоширенішим методом вимірювання інфляції є індекс споживчих цін, який розраховується відносно базового року. Крім індексу споживчих цін, є інші методи, за якими можна розрахувати інфляцію, а саме:

- індекс цін виробників (Producer Price Index), який відображає собівартість виробництва;
- індекс витрат на проживання (Cost-of-living Index), який уявляє баланс підвищення доходів зі зростання витрат;
- індекс ціни активів: акцій, нерухомості, ціни позикового капіталу та ін.;
- дефлятор ВВП (Deflator), який розраховується як зміна в ціні на групи однакових товарів одного року щодо іншого року;
- паритет купівельної здатності національної валюти та зміна курсу валют.

Отже, індекс інфляції (індекс споживчих цін — англ. Consumer Price Index, CPI) — це статистичний показник, який характеризує зміну цін (тарифів) на споживчі товари та послуги в часі. Інакше кажучи, він відображає зміну вартості фіксованого набору споживчих товарів і послуг у поточному періоді до його вартості в базисному періоді (у періоді, для якого індекс інфляції приймається за 100 %). Отже, індекс споживчих цін, або індекс вартості життя, характеризує зміну в часі загального рівня цін на товари і послуги, які купує населення для особистого споживання.

Індекс цін на споживчі і промислові товари регулярно публікується.

У 1992–2011 рр., за даними Державної служби статистики України, індекси споживчих цін (ІСЦ) такі: 1992 р. — 2100 %; 1993 р. — 10 256; 1994 р. — 501; 1995 р. — 281,7; 1996 р. — 139,7; 1997 р. — 110,1; 1998 р. — 120,0; 1999 р. — 119,2; 2000 р. — 125,8; 2001 р. — 106,1; 2002 р. — 99,4; 2003 р. — 108,2; 2004 р. — 112,3; 2005 р. — 110,3; 2006 р. — 111,6; 2007 р. — 116,6; 2008 р. — 122,3; 2009 р. — 112,3; 2010 р. — 109,1; 2011 р. — 104,6 %.

Індекси цін реалізації продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами (крім малих) у 1996–2011 рр. наведені у табл. 1.

Співвідношення індексів цін реалізації продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами та індексів споживчих цін наведено на рисунку.

Загалом індекси цін реалізації продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами та індекси споживчих цін відповідають одне одному. Індксація ставок податків для сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням індексів споживчих цін порівнянн з отриманням ними доходів, а тому не призведе до погіршення фінансово-економічних показників господарської діяльності сільськогосподарських підприємств.

Таблиця 1

Індекси цін реалізації продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами (крім малих), %

| Рік | Сільськогосподарська продукція, % до попереднього року | У тому числі продукція | |
|------|--|------------------------|--------------|
| | | рослинництва | тваринництва |
| 1996 | 164,0 | 170,3 | 158,1 |
| 1997 | 105,1 | 101,7 | 111,5 |
| 1998 | 110,0 | 97,7 | 128,3 |
| 1999 | 129,2 | 137,0 | 120,4 |
| 2000 | 155,8 | 168,2 | 138,5 |
| 2001 | 105,0 | 92,4 | 136,8 |
| 2002 | 87,4 | 87,8 | 86,6 |
| 2003 | 120,6 | 133,7 | 104,8 |
| 2004 | 105,7 | 93,3 | 134,2 |
| 2005 | 108,1 | 95,5 | 129,5 |
| 2006 | 102,4 | 114,1 | 88,8 |
| 2007 | 138,0 | 157,7 | 115,8 |
| 2008 | 110,3 | 95,2 | 147,4 |
| 2009 | 106,4 | 109,1 | 101,4 |
| 2010 | 130,0 | 139,8 | 114,3 |
| 2011 | 113,6 | 115,7 | 109,2 |

Складено за даними Державної служби статистики України.

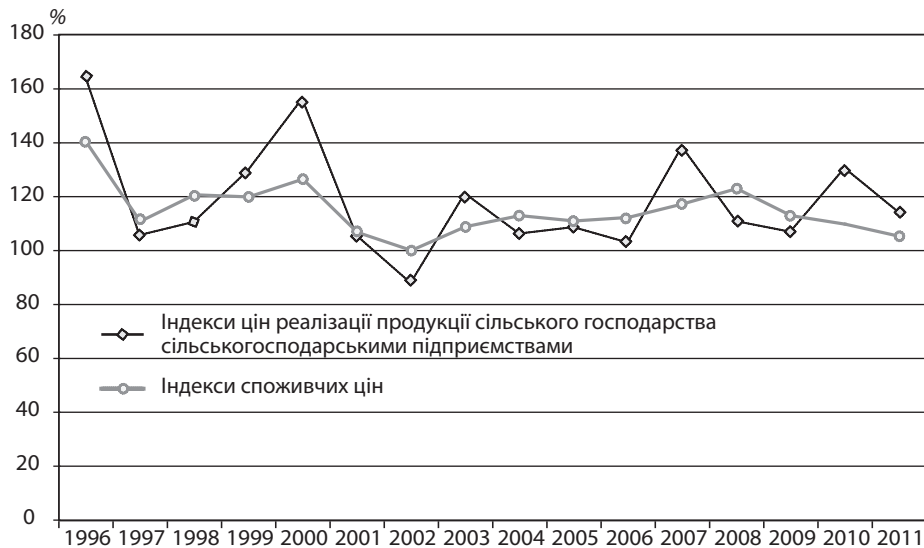


Рисунок. Співвідношення індексів цін реалізації продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами та індексів споживчих цін

Складено за даними Державної служби статистики України.

У Листі Державної податкової служби України від 16.01.2012 № 1248/7/17-3217 роз'яснено, як індексувати грошове оцінювання земель.

Нормативне грошове оцінювання земель станом на 01.01.2012 за 2011 р. необхідно індексувати на коефіцієнт індексації, що дорівнює одиниці, який відповідно до п. 289.2 ст. 289 Податкового кодексу України здійснено з урахуванням індексу споживчих цін за 2011 р. – 104,6 %.

У 2012 р. нормативне грошове оцінювання земель населених пунктів, яка проведена за вихідними даними станом на 01.04.1996, земель сільськогосподарського призначення – станом на 01.07.1995, та земель несільськогосподарського призначення за межами населених пунктів (крім земель під торфовищами, наданими підприємствам торфовидобувної промисловості, земель під водою, природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення та лісових земель) – станом на 01.01.1997, підлягає індексації станом на 01.01.2011 на коефіцієнт 3,2, який визначається добутком коефіцієнтів індексації за 1996 р. – 1,703; 1997 р. – 1,059; 1998 р. – 1,006; 1999 р. – 1,127; 2000 р. – 1,182; 2001 р. – 1,02; 2005 р. – 1,035; 2007 р. – 1,028; 2008 р. – 1,152; 2009 р. – 1,059; 2010 р. – 1 та 2011 р. – 1.

Нормативне грошове оцінювання земель під торфовищами, наданими підприємствам торфовидобувної промисловості, земель під водою, природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного, історико-культурного призначення та лісових земель за межами населених пунктів, проведене 01.01.1997, індексується станом на 01.01.2012 на коефіцієнт 1,879, який визначається добутком коефіцієнтів індексації за 1997–2001 рр., 2005–2011 рр.

Нормативне грошове оцінювання земель несільськогосподарського призначення, проведене у 2006 р. відповідно до Порядку нормативного грошового оцінювання земель несільськогосподарського призначення (крім земель у межах населених пунктів), затвердженого спільним наказом Держкомзему, Мінагрополітики, Мінбудархітектури, Держкомлісгоспу, Держводгоспу та УААН від 27.01.2006 № 19/16/22/11/17/12, зареєстрованим у Мін'юсті 05.04.2006 за № 389/12263, підлягає індексації станом на 01.01.2012 р. на коефіцієнт 1,254, який визначається добутком коефіцієнтів індексації за 2007–2011 рр.

Нормативне грошове оцінювання земель за 2002, 2003, 2004 та 2006 рр. не індексувалося.

Також згідно із Законом України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів” від 22.12.2011 № 4235-VI внесено зміни до п. 275.1 ст. 275 Податкового кодексу України: ставки податку за земельні ділянки, нормативне грошове оцінювання яких не проведено, були збільшені на 8,9 % (табл. 2).

Є випадки, коли податок за землю може справлятися із застосуванням підвищувальних коефіцієнтів. Наприклад, відповідно до п. 276.2 ст. 276 ПКУ, податок за земельні ділянки (у межах населених пунктів) на територіях та об'єктах природоохоронного, оздоровчого та рекреаційного призначення, використання яких не пов'язано з функціональним призначенням цих територій та об'єктів, справляється у п'ятикратному розмірі по-

Ставки земельного податку за землі, грошове оцінювання яких не проведено

| Групи населених пунктів з чисельністю населення, тис. осіб | Ставка податку, грн/м ² | Коефіцієнт, що застосовується у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного значення |
|--|------------------------------------|---|
| до 3 | 0,26 | — |
| від 3 до 10 | 0,52 | — |
| від 10 до 20 | 0,84 | — |
| від 20 до 50 | 1,3 | 1,2 |
| від 50 до 100 | 1,57 | 1,4 |
| від 100 до 250 | 1,83 | 1,6 |
| від 250 до 500 | 2,09 | 2,0 |
| від 500 до 1000 | 2,61 | 2,5 |
| від 1000 і більше | 3,66 | 3,0 |

Джерело: Лист ДПСУ від 16.01.2012 р. № 1248/7/17-3217.

датку. А податок за земельні ділянки (у межах населених пунктів) на територіях та об'єктах історико-культурного призначення, використання яких не пов'язано з функціональним призначенням цих територій та об'єктів, — у розмірі, обчисленому із застосуванням таких коефіцієнтів: міжнародного значення — 7,5; загальнодержавного значення — 3,75; місцевого значення — 1,5.

В обох випадках маються на увазі суми податку, обчисленого з урахуванням ставок і коефіцієнтів, наведених раніше (див. табл. 1).

Ставки податку за земельні ділянки диференціюють та затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради з огляду на ставки податку, зазначені в табл. 2, функціональне використання та місце розташування земельної ділянки, але не більше трикратного розміру цих ставок.

Ставка податку за земельні ділянки, нормативне грошове оцінювання яких проведено, встановлюється у розмірі 1 % від їх нормативної грошової оцінки.

Центральний орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів, послуговуючись індексом споживчих цін за попередній рік, щороку розраховує величину коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки земель, на який індексується нормативна грошова оцінка земель станом на 1 січня поточного року.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України “Про внесення змін до Методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів” від 31.10.2011 № 1185 внесено зміни до Методики нормативного грошового оцінювання земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 № 213, та визначено, що показники нормативного грошового оцінювання гектара ріллі окремої зе-

мельної ділянки, проведеної станом на 1 липня 1995 р., застосовуються з коефіцієнтом 1,756. Ця постанова стала чинною з 1 січня 2012 р.

Згідно з Податковим кодексом України, грошове оцінювання земельної ділянки проводиться Державним агентством земельних ресурсів України за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України.

Грошове оцінювання земельної ділянки, порядок проведення якого затверджується Кабінетом Міністрів України, щорічно станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації.

Порядок проведення індексації грошового оцінювання земель затверджений постановою Кабінету Міністрів України “Про проведення індексації грошової оцінки земель” від 12.05.2000 № 783. Згідно зі ст. 3 цієї постанови, на Держкомзем України покладені зобов’язання повідомляти Раді міністрів АР Крим, обласним, Київській і Севастопольській державним адміністраціям, Республіканському комітету АР Крим по земельних ресурсах, обласним, Київському і Севастопольському міським управлінням земельних ресурсів про необхідність щорічно індексувати грошове оцінювання земель (як сільськогосподарського призначення, так і населених пунктів) станом на 1 січня відповідного року на коефіцієнт індексації, розрахований згідно з постановою № 783.

Індексація сільськогосподарських угідь, земель населених пунктів та інших земель несільськогосподарського призначення проводиться станом на 1 січня поточного року із застосуванням коефіцієнта, який визначається за формулою:

$$K_i = [I - 10] : 100,$$

де I – середньорічний індекс інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Якщо значення коефіцієнта K_i не перевищує одиниці, тобто середньорічний індекс інфляції менше або дорівнює 110 %, то індексація не проводиться (п. 1 постанови № 783).

Індексація ставок податків для сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням індексів споживчих цін порівнянна з отриманням ними доходів, а тому не призведе до погіршення фінансово-економічних показників господарської діяльності сільськогосподарських підприємств. Так, індекси споживчих цін, на які проводиться індексація, у 2010–2011 рр. навіть дещо нижчі, ніж індекси цін реалізації продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами.

Взагалі, індексацію ставок податків для сільськогосподарських товаровиробників економічно обґрунтованіше проводити саме з урахуванням індексів цін реалізації продукції сільського господарства сільськогосподарськими підприємствами, яка також обраховується Державною службою статистики України. Це забезпечить повну відповідність збільшення податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників зростанню їхніх доходів від реалізації основної продукції.

Індексація ставок податку на землю з урахуванням індексів споживчих цін для сільськогосподарських товаровиробників відповідає чинному по-

датковому правовому полю та не заперечує жодним нормам фінансового права. Порядок індексації діє для земельного податку за земельні ділянки, нормативне грошове оцінювання яких проведене (це можуть бути землі сільськогосподарського призначення, землі населених пунктів тощо). При цьому, згідно з Податковим кодексом України, грошове оцінювання земельної ділянки станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації, порядок проведення якої затверджується Кабінетом Міністрів України, а отже, індексується й сума земельного податку.

У 2012 р. нормативне грошове оцінювання земель населених пунктів, проведене за вихідними даними станом на 01.04.1996, земель сільськогосподарського призначення, проведене станом на 01.07.1995, підлягає індексації станом на 01.01.2011 на коефіцієнт 3,2.

Стосовно співвідношення ставок фіксованого сільськогосподарського податку зі ставками земельного податку, то номінально перші у 1,5 раза вищі. Водночас враховуючи індексацію бази земельного податку, ставки фіксованого сільськогосподарського податку більш ніж удвічі нижчі за ставки земельного податку за відповідні площі угідь.

У зв'язку з цим виокремлюють два варіанти реформування фіксованого сільськогосподарського податку: 1) продовження дії комплексного прямого податку, який включатиме декілька прямих податків, зокрема податок за сільськогосподарські угіддя і податок на прибуток; 2) створення підсистеми прямого оподаткування, в якій передбачається окреме функціонування земельного податку, податку на прибуток та інших прямих податків. Необхідно розробити нові підходи до формування підсистеми прямого оподаткування в сільському господарстві. Головними в ній мають стати земельний податок, що відобразатиме платність землекористування, і податок на прибуток, який буде пов'язаний з результатами господарської діяльності платника податку.

Стаття надійшла до редакції 09.09.2013