

УДК:631.162:657.446

І.В. Сколотій, канд. екон. наук, в.о. доцента
Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва

ЄДИНИЙ ПОДАТОК ЗА СПРОЩЕНОЮ СИСТЕМОЮ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ, ЙОГО ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ

У статті розглянуто сутність єдиного податку, порядок його нарахування та сплати, методика обліку і подання звітності. Визначено позитивні та негативні аспекти застосування єдиного податку і запропоновано напрями вдосконалення механізму його обліку і сплати.

Ключові слова: *податок, єдиний податок, спеціальний податковий режим, податковий облік, податкова звітність, система оподаткування.*

Постановка проблеми. Аграрна галузь у 2015 р. була однією з небагатьох галузей народного господарства, якій вдалося зберегти відносно позитивну динаміку економічного зростання, забезпечивши позитивний результат як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках. З метою створення умов для активізації діяльності суб'єктів підприємництва, включаючи сільгоспвиробників, та легалізації їх доходів,

підприємцям надається можливість здійснювати самостійно добровільний вибір способу сплати податків і зборів, а саме: у загальноприйнятому порядку та з використанням спеціальних податкових режимів: єдиного податку за спрощеною системою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників

Такий вибір системи оподаткування є проявом демократизації суспільних відносин в умовах вступу до Європейського союзу, підтримки сільськогосподарських підприємств з боку держави. З метою пошуку напрямів поліпшення механізму оподаткування необхідне достовірне ведення податкового обліку та своєчасне складання звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Детальне вивчення наукової літератури свідчить, що переважна більшість ключових теоретико-правових положень щодо особливостей нарахування, сплати та адміністрування єдиного податку із застосуванням новітніх технологій, складання та подання податкової звітності, ведення обліку доходів і витрат сільськогосподарського товаровиробника тощо протягом тривалого періоду досліджувалися таким науковцями як: Білик М.Д., Головач К.С., Гривнак К., Даніелян С.А., Дулік Т.О., Огійчук М.Ф., Тофан І.М. та ін.

Цими провідними фахівцями визначено сутність і економічно обґрунтовано застосування єдиного податку четвертої групи як одного з інструментів стимулювання сільськогосподарського виробництва. Розглянуто порядок ведення податкового обліку і складання звітності та запропоновано напрями подальшого удосконалення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Формулювання цілей статті. Розглянувши проблеми та аналіз проведених досліджень, можна сформулювати цілі статті, які полягають в розкритті сутності єдиного податку, порядку отримання статусу платника єдиного податку четвертої групи, його обліку та подання звітності, сплати податку та розробка пропозицій по удосконаленню механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та його обліку.

Виклад основного матеріалу досліджень. Єдиний податок є важливою і необхідною ланкою податкових відносин, які виникають у суспільстві між державою, органами місцевого самоврядування та його платниками. Окрім того, він виступає головним знаряддям реалізації державної регіональної податкової політики та формується у зв'язку з іншими інструментами державного регулювання економічних процесів, які одночасно є невід'ємними елементами економічної системи держави. Проте не слід забувати, що всі податки, у тому числі єдиний податок, можуть бути ще й дуже небезпечним інструментом у розпорядженні держави, органів місцевого самоврядування. Адже без наукової концепції

податкової політики загалом та регіональної в тому числі, вони можуть гальмувати соціально-економічний розвиток держави, регіону.

Існуючий податковий механізм не адаптований як до економічних процесів, що відбуваються в економіці України взагалі, так і до підприємств агропромислового комплексу, зокрема. У зв'язку з цим, питання оподаткування в АПК все більше привертають до себе увагу науковців, які прагнуть знайти оптимальне рішення для стабілізації ситуації, що склалася і є характерною для вітчизняної податкової системи.

Зміни до Податкового кодексу зачепили і аграріїв. Адже фіксований сільськогосподарський податок, платниками якого була, мабуть, більша їх частина, з 1 січня 2015 року перестав діяти. Натомість для сільськогосподарських товаровиробників створено окрему (четверту) групу єдиного податку.

Згідно Податкового кодексу України [1] вітчизняні сільськогосподарські товаровиробники мають право самостійно обирати режим оподаткування при дотриманні низки обов'язкових правил та характеристик. При цьому, якщо сільськогосподарський товаровиробник відповідатиме вимогам спеціального податкового режиму, то він матиме право або його використовувати, або залишитись на загальній системі оподаткування.

Головною особливістю єдиного податку є те, що він заміняє 12 податків та зборів, основними серед яких є податок на прибуток підприємства, плата за землю, податок з власників транспортних засобів та ін. Також варто відмітити те, що його рівень фіксується на певний час та базою оподаткування виступає грошова оцінка сільськогосподарських угідь.

Основна перевага єдиного податку – значне зменшення тиску на виробників сільськогосподарської продукції; фіксована величина податку стимулює ефективне і раціональне господарювання, що сприяє нарощуванню обсягів виробництва і зростанню рівня прибутковості їх діяльності; скорочення витрат на ведення бухгалтерського і податкового обліку і складання податкової звітності [2, с. 90].

Згідно Податкового кодексу України сільськогосподарський товаровиробник – це юридична особа незалежно від організаційно-правової форми, яка займається виробництвом сільськогосподарської продукції та/або розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах) та її переробкою на власних чи орендованих потужностях, у тому числі власно виробленої сировини на давальницьких умовах, та здійснює операції з її постачання.

Сільськогосподарські товаровиробники тепер належать до четвертої групи платників єдиного податку, у яких частка сільськогосподарського виробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75%. Більшість положень гл. 2 розд. XIV Податкового кодексу України без змін перемістили до розділу ПК щодо єдиного податку (наприклад, порядок нарахування та сплати податку не змінився). Однак є й дуже суттєві зміни.

Щоб стати платниками єдиного податку окремої (четвертої) групи сільськогосподарські підприємства мають підтвердити своє бажання, подавши до 20 лютого 2015 р. до податкових органів такі документи:

– по-перше, це загальна податкова декларація з єдиного податку на поточний 2015 р. щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок. Її слід надати за місцезнаходженням господарства. Нова форма декларації для платників єдиного податку 4 групи вже розроблена, але в 2015 р. дозволено використати чинну Податкову декларацію з ФСП, затверджену наказом Міндоходів від 30.12.2013 р. № 864;

– по-друге, якщо земельних ділянок кілька, слід подати податкові декларації з єдиного податку на поточний 2015 р. окремо по кожній земельній ділянці – за місцем знаходження таких земельних ділянок;

– по-третє, розрахунок частки сільськогосподарського товаровиробництва – податковим органам за місцезнаходженням господарства та/або за місцем знаходження земельних ділянок;

– по-четверте, відомості (довідку) про наявність земельних ділянок – податковим органам за місцезнаходженням господарства та/або за місцем знаходження земельних ділянок.

Звернемо увагу, що з 01 січня 2015 р. платники тепер уже єдиного податку 4 групи сплачують податок, керуючись нормативною грошовою оцінкою одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, пасовищ, сіножатей, та багаторічних насаджень), враховуючи коефіцієнт індексації. Розмір індексації визначається на основі положень, прописаних у розділі XIII «Плата за землю» Податкового кодексу станом на 1 січня базового податкового (звітного) року. На жаль, вище згадане правило викличе значне зростання розміру податку.

Змінився об'єкт оподаткування. У платників єдиного податку четвертої групи (як і в минулих роках для платників ФСП), єдиним податком обкладається площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває в їх власності або в користуванні, у тому числі на умовах оренди. Однак права власності та користування угіддями мають бути оформлені та зареєстровані відповідно до законодавства. Крім того, з'явилася норма, згідно з якою підставою для нарахування єдиного

податку платникам четвертої групи є дані Державного земельного кадастру та/або дані з Державного реєстру речових прав на нерухоме майно. Таким чином, до розрахунку єдиного податку на 2015 р. потрібно буде включати лише земельні ділянки, право користування якими зареєстроване відповідно до норм земельного законодавства.

Ще одним негативним аспектом для сільгосп підприємств є підвищення втричі ставок єдиного податку четвертої групи порівняно зі ставками колишнього ФСП:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ ставку підвищено до 0,45 % (раніше ставка дорівнювала 0,15 %), а для тих, що розташовані в гірських зонах та на поліських територіях, – до 0,27 % (раніше ставка була 0,09 %);

- для багаторічних насаджень ставка становить 0,27 % (раніше – 0,09 %), а для тих, які розташовані у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,09 % (раніше – 0,03 %);

- для земель водного фонду ставка тепер становить 1,35 % (раніше – 0,45 %).

Крім того, слід звернути увагу, що із 01.01.15 р. базу обкладення колишнім ФСП (а тепер – єдиним податком) було суттєво збільшено. Тепер для обчислення суми єдиного податку четвертої групи слід брати нормативну оцінку землі не на 01.07.95 р. (як це було при обчисленні суми ФСП у попередніх роках), а поточну, причому з урахуванням коефіцієнта індексації.

Змінився також і порядок сплати єдиного податку четвертої групи порівняно з колишнім ФСП. Якщо ФСП слід було сплачувати щомісяця, то єдиний податок сплачується щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу за такою схемою: у I кварталі – 10 %; у II кварталі – 10 %; у III кварталі – 50 %; у IV кварталі – 30 %.

Облік розрахунків за єдиним податком в умовах ринкової економіки посідає важливе місце в системі облікової інформації і вимагає ефективної й раціональної організації методики згідно з бухгалтерським та податковим законодавством. Чітка побудова документального відображення та організації аналітичного обліку єдиного податку на підприємствах АПК формує прозору інформацію щодо нарахування та сплати зобов'язань до бюджету [6, с. 420].

Результати наших досліджень методики обліку розрахунків за єдиним податком свідчать, що на практиці відсутній первинний документ для відображення суми нарахованого єдиного податку. Ця інформація отримується безпосередньо із Податкової декларації по єдиному податку. Відсутній також і первинний документ по розподілу єдиного податку на

об'єкти обліку витрат в рослинництві. З цією метою складають бухгалтерську довідку довільної форми.

Згідно з чинного законодавства, суми нарахованого єдиного податку 4 групи відносять до складу витрат платника єдиного податку і включають до собівартості витрат виробництва галузі рослинництва. Нарахована сума єдиного податку – один із видів загальновиробничих витрат сільськогосподарського підприємства.

Для обліку загальновиробничих витрат Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291 передбачено рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», за дебетом якого відображається сума визнаних виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, відділеннями, бригадами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування; за кредитом – списання цих витрат за відповідною методикою розподілу в сільськогосподарських підприємствах в кінці року на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво». Для відображення суми нарахованого єдиного податку 4 групи до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відкривають окремий субрахунок «Єдиний податок 4 групи». Оскільки при нарахуванні цього податку виникає податкове зобов'язання перед бюджетом, то для його обліку призначено рахунок 64 «Розрахунки за податками й платежами» субрахунок 641 «Розрахунки за податками», до якого відкривають аналітичний рахунок «Єдиний податок 4 групи». При відображенні на рахунках бухгалтерського обліку на суму нарахованого єдиного податку дебетується окремий субрахунок рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» і кредитується субрахунок 641 «Розрахунки за податками» аналітичний рахунок «Єдиний податок 4 групи»

Наприкінці звітного року суму єдиного податку 4 групи розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі угідь, зайнятими відповідними культурами.

На суму єдиного податку, розподілену між об'єктами обліку витрат в рослинництві дебетується рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво», аналітичні рахунки за окремими видами сільськогосподарських культур і кредитується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» окремий субрахунок «Єдиний податок 4 групи» [8, с. 489]

Для складання податкової звітності у ст. 305 Податкового кодексу України наведено терміни та порядок складання і подання звітності. Згідно цієї статті базовим податковим (звітним) періодом для єдиного податку

4 групи є календарний рік, який починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

З метою дотримання вимог чинного податкового законодавства наказом Міністерства фінансів України від 19.06.2015 р. № 578 «Про затвердження форм податкових декларацій платника єдиного податку», затверджено форму податкової декларації платника єдиного податку четвертої групи. За новою формою платникам єдиного податку четвертої групи необхідно подати «звітну» декларацію на 2015 рік до 10 жовтня 2015 року. З огляду на те, що на сьогодні даними платниками подано декларації за формою, затвердженою наказом Міндоходів України від 30.12.2013 р. № 864, і податкові зобов'язання на 2015 рік нараховуються помісячно, як наслідок, в інтегрованій картці платника податку обліковуються податковий борг та умовно нараховані штрафні санкції. Щоб унеможливити виникнення штучного податкового боргу та умовно нарахованих штрафних санкцій, платникам єдиного податку четвертої групи варто подати уточнюючі податкові декларації з фіксованого сільськогосподарського податку на 2015 р. (усіх декларацій, поданих у 2015 р.) із заповненням розділу «нараховано до зменшення податкового зобов'язання».

Додатково зазначимо, що, на відміну від платників єдиного податку першої – третьої груп, сільгосппідприємствам – платникам єдиного податку четвертої групи можна здійснювати розрахунки також у негрошовій формі. На нашу думку це позитивний момент, оскільки розмір єдиного податку для цієї групи розраховується, як зазначено вище, виходячи із площі земель, що знаходяться в користуванні сільгосппідприємства, а не з розміру виручки.

Запровадження єдиного податку 4 групи для сільськогосподарських товаровиробників має ще такі позитивні аспекти: зріс рівень сплати цього податку; суттєво спростився механізм нарахування та сплати податків; спростився порядок ведення податкового обліку, підвищилися його прозорість і достовірність; стабілізовано базу оподаткування; оптимізовано строки сплати податків; створено умови оподаткування, за яких відсутня мотивація до приховування результатів господарювання, тощо.

Але в той же час слід вказати і на недоліки єдиного податку 4 групи, такі як: підвищено ставки єдиного податку в порівнянні з фіксованим сільськогосподарським податком у 3 рази; практично весь податковий тиск перекладено на землю; сплата цього податку не залежить від фінансового стану платника; єдиний податок не враховує суму одержаного прибутку; визначення ставок податку здійснюється на недосконалій базі грошової оцінки угідь через нерозвиненість ринку землі; цей податок ставить у

нерівні умови платників податків, які мають у валовому виробництві різне співвідношення рослинницької та тваринницької продукції.

Висновки. Із вищезазначеного можна зробити висновок, що реформування системи оподаткування АПК неминуче, так як це одна з вимог ключового кредитора України – Міжнародного валютного фонду.

На нашу думку з метою удосконалення єдиного податку 4 групи при його обчисленні слід враховувати суму одержаного прибутку платника єдиного податку за звітний період і здійснювати коригування нарахованої суми єдиного податку, застосовуючи поправочний коефіцієнт на податок на прибуток.

Також слід зазначити, що реформування системи оподаткування сільськогосподарських підприємств безпосередньо впливає на удосконалення бухгалтерського та податкового обліку і звітності, як основних складових цієї системи. З цією метою запропоновано розробити первинні документи для відображення нарахованої суми єдиного податку та його розподілу за об'єктами обліку витрат в рослинництві.

Бібліографічний список: 1. Податковий Кодекс України. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>. 2. Білик М.Д. Фіксований сільськогосподарський податок в умовах нового законодавства / М.Д. Білик, О.О. Ушаков // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 4. – С. 89-94. 3. Гривнак К. Про звільнення платників єдиного податку четвертої групи від сплати земельного податку / К. Гривнак // Землевпорядний вісник. – 2015. – № 3. – С. 50-51. 4. Данієлян С.А. Єдиний податок як різновид спеціального податкового режиму / С.А. Данієлян // Митна справа. – 2013. – № 6 (2.1). – С. 389-394. 5. Дулік Т.О. Теоретичні підходи до оцінки змісту єдиного податку / Т.О. Дулік, Т.Ю. Александрюк // Вісник економічної науки України. – 2014. – № 1. – С. 31-35. 6. Тофан І.М. Перспективи платників єдиного податку / І.М. Тофан // Бізнес Інформ. – 2014. – № 3. – С. 321-325. 7. Плахтій Т.Ф. Проблеми та необхідність удосконалення методичних засад обліку розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком / Т.Ф. Плахтій // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9 (2). – С. 420-428. 8. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М.Ф. Огійчук, Л.О. Сколотій, М.І. Беленкова та ін.: за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 7-е вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2015. – 1040 с. 9. Уркевич В.Ю. Фіксований сільськогосподарський податок у проекті Податкового кодексу України / В.Ю. Уркевич // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 156. – С. 87-95. 10. Про

внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших Законів України (щодо податкової реформи). Проект закону № 5079 від 15.09.2014 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=52180/. 11. Про внесення змін до Закону України "Про оренду землі" (щодо мінімального річної орендної плати за користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення, земельною часткою (паєм). Проект закону № 5066 від 12.09.2014 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/zweb2/webproc4_1?pf3511=52161.

И.В. Сколотий Единый налог по упрощенной системе налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, его учет и отчетность. Рассмотрена сущность единого налога, порядок его начисления и оплаты, методику учета и предоставления отчетности. Определены положительные и отрицательные аспекты применения единого налога и предложены пути совершенствования механизма его учета и оплаты.

Ключевые слова: налог, единый налог, специальный налоговый режим, налоговый учет, налоговая отчетность, система налогообложения.

Igor Skolotiy. The Single Tax According to the Simplified Tax System of Agrarian Producers, its Accounting and Reporting.

The essence of the single tax, the way of its assessment and payment, the methods of the accounting and reporting are reviewed. The positive and negative aspects of the single tax implementation is determined and the directions of improving mechanism of its accounting and payment is proposed.

The positive aspects of the introducing the single tax for agrarian producers are: essential reduce of pressure on the agrarian producers; stabilization of the tax base; fixed tax rate which provides effective and reasonable management which facilitates the increase of production volume and profitability level; the payment level of the tax increased; the tax settlement can be done in a cashless way; the terms of the payment are optimized; the charges for accounting and tax reporting are reduced; tax transparency and authenticity increased; the conditions with no motivation for hiding the results of management are made.

The negative aspects of the single tax of the 4th group are: the rate of the single tax compared to the fixed agricultural tax increased by 3 times; the whole tax pressure shifted to the land; the rate of the tax does not depend upon the financial state of a taxpayer; the single tax does not consider the amount of the profit gained; imperfect base of monetary land evaluation because of

undeveloped land market; unequal conditions for tax payers as a result of different correlation of plant growing and husbandry.

The research made testifies to the fact that the restructuring of agricultural tax system is inevitable.

With the aim of improving the single tax of the 4th group the following are proposed: while assessing the tax one should consider the amount of the profit gained by the tax payer for the reporting period; to perform the adjustment of the tax rate using the correction factor of the income tax; to develop the primary documents to show the amount of the single tax and its distribution among the objects of the charges in plant growing.

Keywords: tax, single tax, a special tax regime, tax accounting, tax reporting, tax system.