

УДК 336.22:

*Тетяна Мединська*

**ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК  
ЯК СПЕЦІАЛЬНИЙ РЕЖИМ ОПОДАТКУВАННЯ  
АГРАРНОГО БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ**

*Розглянуто фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) у складі спеціальних режимів оподаткування, проведено аналіз податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, оцінено динаміку надходження ФСП до бюджету України, запропоновані шляхи підвищення ефективності сплати податку.*

*Ключові слова:* фіксований сільськогосподарський податок, спеціальний режим оподаткування, податковий кодекс, сільськогосподарський виробник, аграрний бізнес.

*Рассмотрен фиксированный сельскохозяйственный налог (ФСН) в составе специальных режимов налогообложения, проведен анализ налоговой нагрузки на сельскохозяйственных товаропроизводителей, оценена динамика поступления ФСН в бюджет Украины, предложенные пути повышения эффективности уплаты налога.*

*Ключевые слова:* фиксированный сельскохозяйственный налог, специальный режим налогообложения, налоговый кодекс, сельскохозяйственный производитель, аграрный бизнес.

*The fixed agricultural tax (FAT) is considered in composition the dedicated modes of taxation,, the analysis of the tax loading is conducted on agricultural commodity producers, the dynamics of receipt of ФСП is appraised in the budget of Ukraine, offered ways of increase of efficiency of improvement of tax*

*Keywords:* a fixed agricultural tax, dedicated mode of taxation, internal revenue code, agricultural producer, agrarian business.

**Постановка проблеми.** Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників із моменту здобуття Україною незалежності здійснювалося фактично на загальних підставах. Ситуація змінилася після вжиття певних заходів у сфері оподаткування, а саме, у 1997-1998 рр. були ухвалені закони про списання та реструктуризацію податкової заборгованості сільськогосподарських товаровиробників, а з 1998 р. запроваджено нульову ставку ПДВ на операції з реалізації переробними підприємствами молока і м'яса живою вагою та ПДВ-дотації сільгоспвиробникам за реалізовані ними переробним підприємствам молоко і м'ясо живою вагою [8, с. 64]. Саме у цей нелегкий для сільськогосподарської галузі час було запроваджено фіксований сільськогосподарський податок (далі – ФСП) як альтернативу загальній системі оподаткування.

© Мединська Т. В., 2013

---

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вирішення проблем системи оподаткування сільськогосподарського виробництва завжди були вкрай необхідними для вітчизняної економіки. Проте, дослідження даної тематики набуло додаткової актуальності із внесенням змін до податкового законодавства України, зокрема фіксований сільськогосподарський податок (далі – ФСП), який віднесено до складу спеціальних податкових режимів. Питання оподаткування аграрного бізнесу досліджували такі вітчизняні науковці як: П. Боровик, Д. Денков, В. Жук, С. Подзігун, С. Сарана, Л. Тулуш, С. Юшко та інші. Враховуючи вже проведені дослідження ФСП, проаналізуємо даний податок на предмет співвідношення податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників і одержаної державної підтримки для аграріїв, запропонуємо шляхи підвищення ефективності сплати податку.

**Метою статті** є дослідження фіксованого сільськогосподарського податку у складі спеціальних режимів оподаткування, провести аналіз податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, оцінити динаміку надходження ФСП до Зведеного бюджету України, розглянути доцільність сплати даного податку.

**Виклад основного матеріалу.** Кризовий фінансовий стан сільськогосподарських підприємств обумовив розробку нового механізму оподаткування, який враховував би специфіку аграрного сектора. Державою було запроваджено спеціальний режим побудований на основі єдиного податку – ФСП, який запроваджено Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» (від 17 грудня 1998 р.) з метою спрощення системи та механізму оподаткування у галузі сільського господарства.

Згідно з Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI зі змінами та доповненнями «Фіксований сільськогосподарський податок» належить до «Спеціальних податкових режимів» (розділ XIV, глава 2) [1].

Особливості механізму справляння ФСП та його загальні ознаки враховують специфіку сільськогосподарських товаровиробників і дають можливість платникам самостійно обирати найдоцільнішу систему оподаткування. Обов'язковою умовою для переходу на сплату ФСП є те, що сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів їх переробки, за попередній звітний рік дорівнює або перевищує 75 % загальної суми доходу підприємства.

Варто зазначити, що з приводу функціонування таких пільгових режимів оподаткування для підприємств сільськогосподарської галузі економіки в Україні як серед наукових кіл, так і серед політиків та публіцистів немає однозначної думки. При цьому, одна частина учасників цієї дискусії відстоює необхідність функціонування зазначених спеціальних режимів, вказуючи, що сільськогосподарська галузь економіки потребує суттєвої підтримки, особливо в перші роки членства України в СОТ, інша ж наголошує на тому, що від їх функціонування більше шкоди, ніж користі і стверджує, що функціонування спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні треба або припинити, або ж їх механізми потрібно суттєво реформувати. Позитивні і негативні ознаки функціонування спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських підприємств розглянуто в табл. 1 [2].

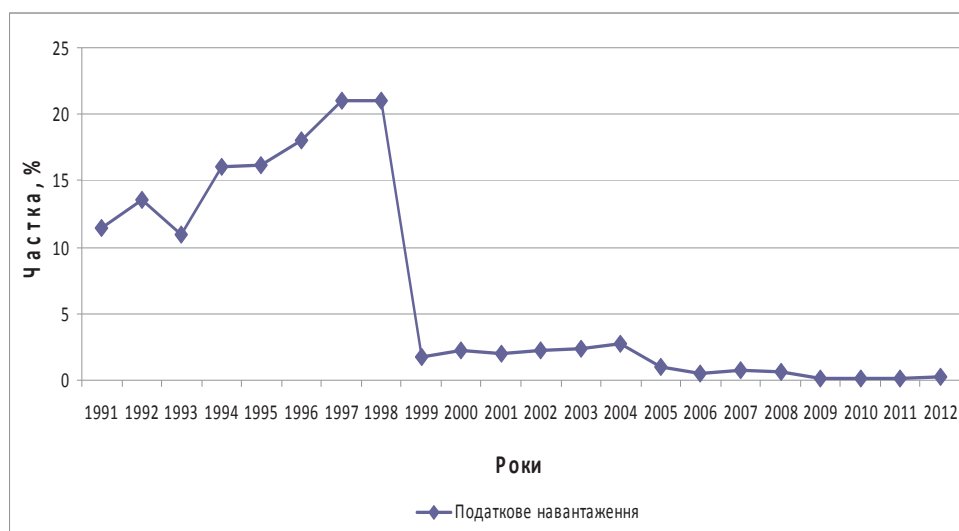
Запровадження ФСП в Україні, без сумніву, мало низку таких позитивних моментів. Значно знизилася податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників (рис. 1). Як видно з рис. 1, починаючи з 1991 до 1999 р. податкове навантаження стрімко зростає і диспаритет цін спричинив вилучення значних фінансових ресурсів у агро формувань. Ситуація змінилася з 1999 р. із введенням в

## ІНШІ СФЕРИ ЕКОНОМІКИ

дію ФСП у податкове законодавство України, що відразу дало ефект зниження податкового навантаження.

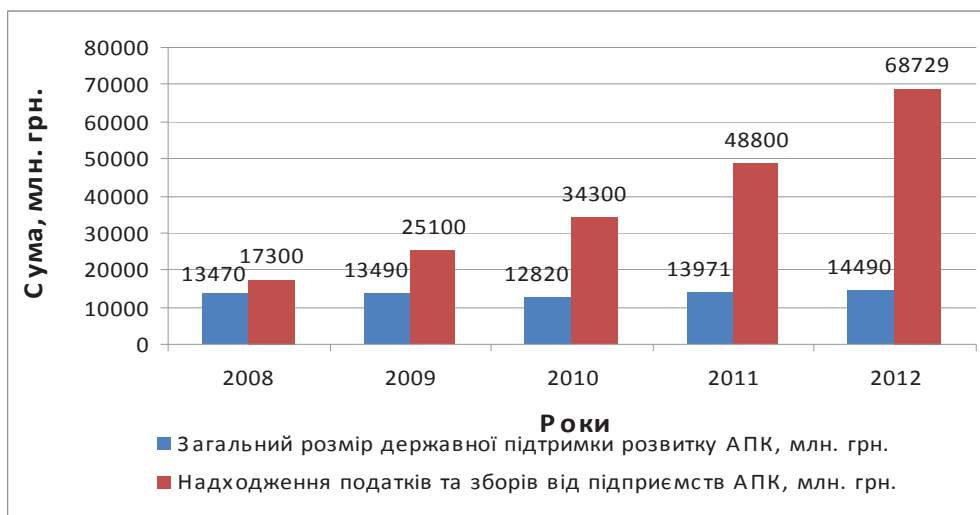
*Таблиця 1 Основні аргументи «за» і «проти» функціонування спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських підприємств*

Аргументи «за»	Аргументи «проти»
Сільське господарство є базою для розвитку інших галузей економіки	Частка податкових надходжень від сільськогосподарських підприємств на порядок нижча від частки ВВП, що виробляється підприємствами галузі
Сільськогосподарське виробництво має нерівні стартові умови для розвитку порівняно з іншими галузями економіки	Частка витрат в Україні на державну підтримку агроформувань дещо вища від частки витрат бюджетів розвинутих країн на розвиток галузі
Значне зменшення податкового навантаження на сільгоспвиробників, починаючи з 1999 р. до нині	Оскільки сільськогосподарська галузь практично не сплачує податки, то витрати місцевих територій, де працюють виключно аграрні підприємства, оплачуються за рахунок податків з підприємств інших галузей
Спеціальні податкові режими для аграрних підприємств широко застосовуються у США та країнах ЄС	Звільнення агроформувань від сплати ПДВ негативно впливає на поповнення дохідної частини бюджету



*Рис. 1. Динаміка податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників в Україні за 1991 – 2012 рр.*

Потому, видається послідовним оцінювати підтримку розвитку сільського господарства (в т. ч. і за спеціальними режимами оподаткування) у порівнянні зі сплатою підприємствами АПК податкових платежів. Саме аграрний сектор створює основу прибуткової роботи всього АПК та сплати ним більш ніж 34 млрд грн податкових платежів щорічно, починаючи з 2010 р. (рис. 2).



**Рис. 2. Динаміка сплати податкових платежів та розміру державної фінансової підтримки розвитку АПК в Україні за 2008 – 2012 рр.**

*Джерело: розраховано автором за даними Держкомстату*

Як видно з рис. 2, починаючи з 2008 р., АПК України сплачує значно більше податків, ніж отримує державної фінансової підтримки на розвиток. При цьому, частка податкових пільг у загальних обсягах підтримки складає від 52,9 до 64,1 відсотків. За даними Міндоходів надходження на 01.06.11 р. податків і зборів від підприємств АПК становило 14,2 млрд грн, що на 23,9 % більше відповідного періоду 2010 р. [3].

Позитивом запровадження ФСП є зростання рівня сплати цього податка. За даними податкової служби, в 2011 р. надходження ФСП становили 121,9 млн грн, у 2012 р. – на 7,5% більше ніж у 2011 р. – 131 млн грн.

На підставі розрахунків, проведених автором за даними Держкомстату, відобразимо виконання планових показників по ФСП за 2011 – 2012 рр. на рис. 3. Якщо аналізувати процент виконання за доходами Зведеного державного бюджету України, то у 2011 р. він склав 0,62%, а у 2012 р. – процент недовиконання складав 6,9%, що негативно характеризує діяльність органів державного регулювання щодо реалізації заходів фіскальної політики, викликає необхідність пошуку додаткових джерел для покриття видатків бюджету, призводить до зростання дефіциту державного бюджету, стимулює збільшення державного боргу держави. По ФСП перевиконання 2011 р. складає 3,71 %, а 2012 р. – 7,46 % (рис. 3).

Спрощення механізму нарахування та сплати ФСП, порядку ведення податкового обліку, підвищило його прозорість і достовірність, стабілізувало базу оподаткування, оптимізувало строки сплати податків, створило умови оподаткування, за яких відсутня мотивація до приховування результатів господарювання тощо. Однак, Податковим кодексом України (далі – ПКУ) не повністю врегульована проблема сезонності сплати ФСП (згідно зі ст. 306.2 – у I кв. – 10 %, II – 10 %, III – 50 %, IV – 30 %) [1]. За такого розподілу, особливо середні та малі підприємства, змушені вдаватись до передчасної, а відтак, дешевої реалізації ранніх зернових.

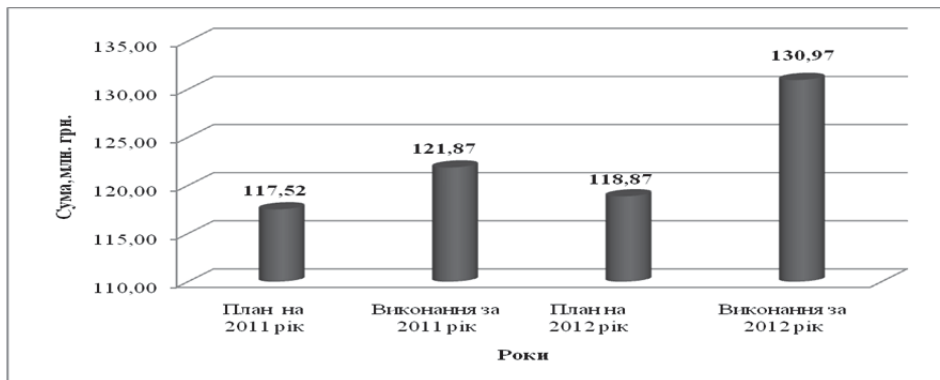


Рис. 3. Планові та фактичні показники надходжень ФСП до Зведеного бюджету України за 2011-2012 рр.

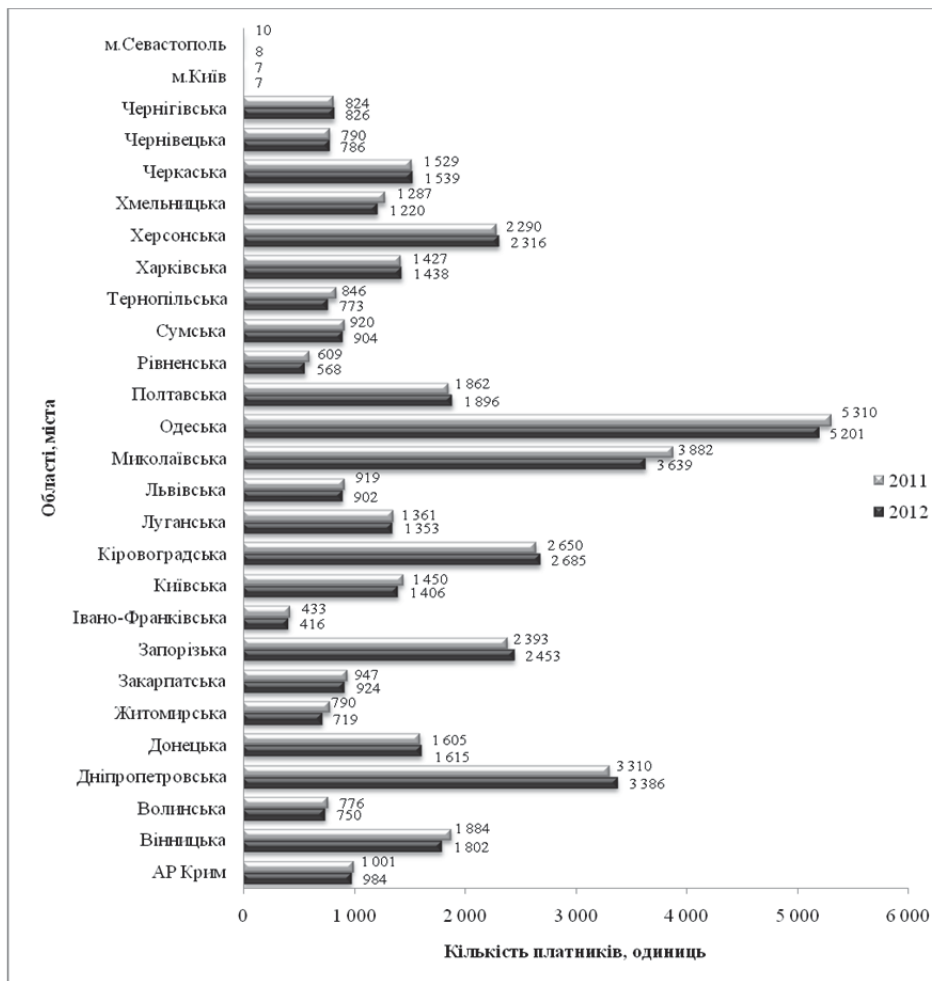
Джерело: розраховано автором за даними Мінфіну

Незважаючи на переваги і недоліки ФСП, аналіз територіального розподілу платників ФСП за 2011 – 2012 рр., поданий на рис. 4, свідчить про значну кількість платників цього податку у різних регіонах України. Кількість юридичних осіб-платників ФСП є найбільшою в Одеській області – 5310 платників, у Миколаївській області – 3882 платника, у Дніпропетровській – 3310 платника. Так, частка платників ФСП у Кіровоградській області складала 23,1%, у Миколаївській – 22,8%, у Херсонській – 18,4%. Найменшою є частка у м. Києві та Севастополі, що обумовлено відсутністю сільськогосподарських підприємств та угідь.

Аграрна політика держави міняється швидко і, схоже, докорінно. Ще недавно, на початку року, влада визначила АПК однією з пріоритетних галузей і вписала у Держпрограму економічного розвитку на 2013 – 2014 рр. більше десятка різних програм з підтримки сектора [4]. Уряд планував витратити на це щонайменше 13 млрд грн, після анонсованої щедрості навряд чи хто очікував посягань на спеціальні режими оподаткування, які діють уже 15 років. У національному плані дій на 2013 рік щодо впровадження програми економічного розвитку на 2012 – 2014 рр. передбачається переформатування ФСП та перегляд інших податкових пільг для аграріїв.

У зв'язку з цим представники профільних асоціацій агропромислового комплексу, а також організацій, які об'єднують представників міжнародного бізнесу в Україні, глибоко занепокоєні інформацією щодо можливої відміни пільгових режимів оподаткування аграріїв. Адже станом на сьогодні спеціальні режими оподаткування є чи не єдиним джерелом підтримки сільгоспвиробників, оскільки фінансування АПК за рахунок прямої бюджетної підтримки обмежене, так само як і доступ до банківських кредитів. У профільних об'єднаннях наголошують, що скасування податкових пільг для аграріїв у майбутньому обернеться стагнацією і тінізацією економіки, згортанням інвестиційних процесів та погіршенням соціально-економічного становища в сільській місцевості [5, с. 2]. Додатковим негативним чинником стане значне ускладнення адміністрування системи податків сільгоспідприємствами. Фактично мова йтиме про загрозу закриття значної кількості підприємств тваринницької спеціалізації та зупинку розвитку рослинницької галузі.

## ІНШІ СФЕРИ ЕКОНОМІКИ



**Рис. 4. Територіальний розподіл кількості платників ФСП в Україні за 2011-2012 рр.**

*Джерело: розраховано автором за даними Держкомстату*

У разі можливого скасування спеціальних умов оподаткування сільгоспвиробників, кількість збиткових підприємств в аграрному секторі зросте більше ніж удвічі, їхня частка збільшиться з 17 – 30 % до 50 – 60 % від загальної кількості [5, с. 2]. На цьому наголосили керівники одинадцяти профільних об'єднань АПК у листі до Президента України, Прем'єр-міністра та Голови ВРУ з проханням врахувати їхню думку щодо збереження пільгових режимів оподаткування сільгоспвиробників з метою недопущення занепаду сільського господарства України.

Скасування податкових пільг для сільгоспвиробників призведе до зменшення обсягів валової продукції в сільськогосподарському виробництві на 8 – 10 % і падіння валютних надходжень від експорту продукції АПК – йдеться у зверненні до керівництва держави. Крім того, це зменшить прибутковість галузі на більш ніж 50 %, а сума втрат сільгоспвиробників, за розрахунками економістів, становитиме близько 19 млрд грн.

У наш час законодавство багатьох європейських країн передбачає податкове регулювання діяльності сільськогосподарських кооперативних підприємств шляхом застосування спеціальних податкових режимів господарювання. Аналіз нормативної бази у світовій практиці показує відсутність єдиного підходу до оподаткування сільськогосподарських підприємств. Згідно з податковим законодавством країн світу, системи оподаткування за рівнем податкового стимулювання діяльності сільськогосподарських кооперативів умовно поділяють на 3 групи [6, с. 95]: 1 група – застосовується загальна система оподаткування для усіх видів підприємств (відсутність будь-яких пільг для кооперативів); 2 група – загальна система оподаткування із застосуванням незначних податкових пільг; 3 група – спеціальні податкові режими оподаткування кооперативних сільгоспвиробників.

Водночас, майже половина видаткової частини бюджету ЄС на 2012 р., яка становить 129 млрд євро, направляється на сільське господарство – 57 млрд євро. Це свідчить про надважливість галузі, оподаткування якої здійснюється, в тому числі, і за рахунок спеціальних податкових режимів.

В Україні діє понад 18 тис. сільськогосподарських підприємств, які використовують земельні ділянки площею понад 100 га. З них проекти землеустрою мають не більше 400. Причина – висока вартість процедури: за документ треба віддати 50 грн за гектар незрозумілим структурам, які розпишуть порядок сівозміни. За порушення законодавства аграрії повинні заплатити штраф від 50 до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, а посадові особи – від 300 до 500. Ця норма набрала чинності 1 січня 2013 р., хоча термін застосування даних штрафних санкцій переносився уже двічі [7].

Можливо, податкові преференції для аграріїв і справді варто переглянути. Багато підприємств, особливо аграрні холдинги, на окремих видах діяльності демонструють шалену рентабельність, якої вони, звісно, не афішують. Утім, робити це варто за відсутності інших необґрунтованих стягнень і прозорої політики державної підтримки. Наразі ж виходить, що, ліквідувавши загальні податкові пільги, влада хоче розподіляти ресурси в ручному режимі.

**Висновки.** Враховуючи зазначене, механізми оподаткування сільськогосподарських угідь в Україні потребують суттєвого вдосконалення. Крім того, справляння ФСП у нинішній формі є відірваним від господарської діяльності окремих сільськогосподарських підприємств для здійснення якої не потрібні сільськогосподарські угіддя, що є об'єктом оподаткування.

Результати аналізу положень податкового законодавства, якими регулюється порядок справляння фіксованого сільськогосподарського податку, засвідчили, що цей податок також має недоліки, основними з яких є [2; 3, 8]:

- фіксований розмір бази його нарахування, в результаті чого, не дивлячись на те, що цей податок замінив собою податок на прибуток, земельний податок та деякі інші податки і платежі, реальний розмір земельного податку з одиниці земельної площі є значно вищим від суми ФСП з тієї ж земельної ділянки;
- платники ФСП звільнені від сплати ресурсних платежів (крім плати за воду), внаслідок чого в бюджетах муніципалітетів аграрних регіонів бракує джерел фінансування робіт, пов'язаних з охороною і відновленням природних ресурсів.

Зокрема, напрямками вдосконалення механізмів пільгових режимів оподаткування агроформувань, на наше переконання, мають бути:

- відміна мораторію на оцінку земельних угідь з метою їх оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком; введення в дію законодавчої норми стосо-

вно обов'язковості переходу на загальну систему оподаткування у разі продажу платником ФСП покупної продукції в розмірі понад 25 % від сукупних валових доходів з початку звітного року [2];

– введення законодавчої норми щодо платежів за використання природних ресурсів платниками ФСП;

– оподаткування доходів аграрних товаровиробників від інших видів діяльності (крім сільськогосподарської) на загальних підставах;

– для неприбуткових сільгоспвиробників передбачити перехід на загальну систему оподаткування з метою віднесення збитку на наступні податкові періоди;

– диференціювати платників ФСП за видами діяльності: рослинництво, птахівництво і тваринництво, встановивши для кожної з груп окрему ставку фіксованого податку, з метою наповнення доходів бюджету.

### ЛІТЕРАТУРА

1. *Податковий кодекс України* : від 04.07.2013 р. № 422-VII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

2. *Боровик П. М.* Спеціальні податкові режими як інструменти державного регулювання діяльності агроформувань / П. М. Боровик, С. М. Подзігун. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/inek/2010\\_3/224.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2010_3/224.pdf).

3. *Жук В. М.* Стан та розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / В. М. Жук. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1215/98/>.

4. *Державна програма активізації розвитку економіки на 2013-2014 роки* : Постановою Кабінету Міністрів України від 27 лютого 2013 р. № 187: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art\\_id=246247059](http://www.kmu.gov.ua/control/publish/article?art_id=246247059).

5. *Аграрна галузь зупиниться у разі скасування податкових пільг* // Фермер України. – №8 (306). – 16-30 квітня 2013 р. – С. 1-8.

6. *Мединська Т. В.* Податкове стимулювання діяльності сільськогосподарських кооперативів зарубіжних країн: досвід для України / Т. В. Мединська // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2012. – Вип. 16. – С. 93 – 99. – Серія економічна.

7. *Денков Д.* Кабмін обскубає селян / Д. Денков: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2013/04/3/369115/>.

8. *Юшко С. В.* Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування / С. В. Юшко // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 63 – 72.