

УДК 631 : 336.22

Кушніренко О.А.

Національний університет біоресурсів та  
природокористування України

## **ФОРМУВАННЯ СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ УКРАЇНИ**

У статті розглянуто ретроспективу становлення та зміст спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників фіксованим сільськогосподарським податком у період становлення ринкової економіки та сьогодення. Проаналізовано зміни, що сталися у механізмі його справляння, визначено його роль на сучасному етапі та перспективи застосування.

Ключові слова: спеціальний режим, сільськогосподарські товаровиробники, ФСП, спрощена система оподаткування.

Kushnirenko O.

## **FORMATION OF A SPECIAL TAXATION FOR AGRICULTURAL PRODUCERS OF UKRAINE**

The article reviews retrospective of the formation and content of the special taxation for agricultural producers by the fixed agricultural tax during the market economy formation the present days; the changes that took place in the mechanism of its collection, its role at the current stage and prospects of application.

Key words: special treatment, agricultural producers, FAT, the simplified tax system.

Кушніренко А.А.

## **ФОРМИРОВАНИЕ СПЕЦИАЛЬНОГО РЕЖИМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ УКРАИНЫ**

В статье рассмотрено ретроспективу становления и содержания специального режима налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей фиксированным сельскохозяйственным налогом в период становления рыночной экономики и настоящего времени. Проанализированы изменения, произошедшие в механизме его взискания, определена его роль на современном этапе и перспективы применения.

Ключевые слова: специальный режим, сельскохозяйственные товаропроизводители, ФСП, упрощенная система налогообложения.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Становлення

незалежності України обумовило необхідність в розробці власної податкової системи, процес розбудови якої започаткований у 1991 р. Податкові відносини сільськогосподарських товаровиробників з державним бюджетом, як і платників податків інших галузей економіки, регулювався Законом «Про систему оподаткування» від 25 червня 1991 р., яким закладались основи функціонування системи оподаткування для всіх типів підприємств.

Необхідність змін в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників була обумовлена збитковістю або низькою прибутковістю сільського виробництва. З часом ситуація погіршувалась, а у 1998 році економіка колективних господарств опинилась взагалі на межі колапсу – 83% збиткових господарств у цілому в АПК, причому близько 93% безпосередньо сільськогосподарського профілю. Високі податкові ставки лише загострили ситуацію, спричинили збільшення тіньового сектору та закриття сільськогосподарських підприємств. Така ситуація потребувала адекватних змін у податковій політиці.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Окреслені проблеми входять до кола наукових інтересів багатьох учених, зокрема даному питанню присвячено праці Л.Тулуша, В.Синчака, Н.Прокопенко, Н.Танклевської, В.Андрущенко, В.Федосова, В.Уркевича та інших. Віддаючи належне їх науковим напрацюванням, варто наголосити, що питання формування прямого спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників залишає місце для наукових досліджень, а особливо в частині його вдосконалення на основі аналізу, змін що відбулися з часу його запровадження.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Для врегулювання ситуації що склалась в аграрному секторі Законом [1] було запроваджено спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), який з'явився в порядку експерименту в 1998 році у трьох регіонах України: Глобинському районі Полтавської області, Старобешівському районі Донецької області та Ужгородському районі Закарпатської області. Господарства, що відповідали нормам цього закону, сплачували ФСП, який охоплював 12 податків та зборів, в тому числі податок на прибуток, плату за землю, відрахування до Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування.

Суб'єктом оподаткування ФСП вважались товаровиробники, які виробляли сільськогосподарську продукцію, і їх валовий дохід від операцій з продажу цієї продукції за попередній звітний (податковий) рік

перевищував 50% загальної суми валового доходу підприємства. Тобто було введено межу, нижче якої підприємство не вважалося сільськогосподарським товаровиробником.

Цей закон визначав об'єктом оподаткування землю, а точніше, площу ріллі, передану сільськогосподарському товаровиробникові у власність чи надану йому в користування. Величина нарахованого податку залежала від обсягу землі, а не від розміру фінансових результатів підприємства.

З 1 січня 1999 р. Законом [2] дія досліджуваного податку була поширена на всій території країни.

Наступним кроком з боку органів державної влади, з метою стабілізації сільськогосподарського виробництва та покращення фінансового стану сільськогосподарських товаровиробників, було дозволено з 1 січня 1999 р. до 1 січня 2001 р. звільняти платників ФСП від його сплати, за винятком внесення платежів на обов'язкове державне пенсійне страхування (68%) та обов'язкове соціальне страхування (2%) [2].

Детальніше розглянемо податки і обов'язкові платежі, що згідно наведеного Закону ФСП «об'єднав» в собі, однак вони мали неоднаковий вплив на економіку сільськогосподарських підприємств. Найбільше податкове навантаження формували нарахування на фонд оплати праці у вигляді внесків до Пенсійного фонду, Фонду ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській АЕС та решти соціальних фондів. Включення соціальних внесків до ФСП дозволило знизити собівартість сільськогосподарської продукції в середньому на 5–7% [3, с. 65].

Звільнення платників ФСП від сплати внесків до державних цільових фондів забезпечило аграріям значну податкову економію, проте через їх обмежену участь у формуванні коштів соціальних фондів, і насамперед Пенсійного, обернулося зниженням рівня соціального захисту найнятих у галузі працівників.

Що стосується решти податків і обов'язкових платежів, то вони мали значно менше навантаження на суб'єктів оподаткування. Так, один із основних бюджетоформуючих податків – податок на прибуток – в останні перед запровадженням ФСП роки практично не стосувався сільськогосподарських підприємств через масову збитковість останніх і, відповідно, відсутність об'єкта оподаткування (як вже зазначалось збитковими були до 93% господарств).

Комунальний податок не входив до сплати сільськогосподарськими підприємствами незалежно від обраної системи оподаткування, тому його включення до складу ФСП було недоцільним. Збір за геолого-

розвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету, має свої особливості й стосується специфічної діяльності, пов'язаної з видобутком корисних копалин, до якої більшість сільськогосподарських підприємств не мають відношення.

За дослідженнями С.В. Юшко, «за підсумками роботи в 1997 і 1998 рр., збитки були в 87,2% та 91,9% підприємств» [3, с. 65]. Платники ФСП, будучи звільнені від сплати земельного податку, не звільнялись від орендної плати за земельні ділянки, так як більшість товаровиробників працюють на орендованих землях. З 2005 р. суми орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності орендарі повинні відображати у податковому розрахунку, тобто декларативне звільнення від податку на землю обернулося подвійним оподаткуванням: сплата, з одного боку, ФСП, а з другого – орендної плати за землю.

Серед податків, які замінив ФСП і які не були ще нами названі, найвагомішим можна вважати збір до державного інноваційного фонду, за яким вилучалося 1% виручки підприємств. Решта податків і зборів (податок із власників транспортних засобів, збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування України, плата за придбання товарного патенту на здійснення торговельної діяльності, збір за спеціальне водокористування для цілей сільського господарства) були для сільгосптоваровиробників менш обтяжливими.

Відповідно до Закону [2] головною умовою одержання права переходу на сплату ФСП була приналежність суб'єкта до сільськогосподарської галузі, обумовленої виходячи із зазначених у законі критеріїв. Платниками ФСП могли бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених законами України, селянські та інші господарства, що займались виробництвом сільськогосподарської продукції. При цьому одією з основних умов реєстрації суб'єкта господарювання як платника ФСП було те, що сума отримана такими підприємствами від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва й продуктів її переробки за попередній звітний рік, повинна була бути не менше 50% від загальної суми валового доходу підприємства. Варто також відзначити, що, якщо господарюючий суб'єкт створювався шляхом злиття, приєднання, розподілу (виділення), а також реорганізації згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то вищевказана норма в розмірі 50% поширюється на: всіх, що поєднуються, або зливаються суб'єктів солідарно, кожний окремих суб'єкт, створений шляхом розділу або виділення, суб'єкт, створений шляхом реорганізації.

Із запровадженням ФСП у 1999 р. надавалось право вибору сплати даного податку як коштами, так і натуральними поставками, що сприяло своєчасним розрахункам з бюджетом.

Однак потрібно наголосити й на тому, що на початку функціонування ФСП у платників виникали певні труднощі з визначенням кількості продукції, яка поставлялась у рахунок його сплати. Так, діючим на той час законодавством передбачалось, що кількість сільськогосподарської продукції з одного гектара угідь визначається на початку року і не підлягає коригуванню у зв'язку зі зміною на неї ціни.

Проте механізму визначення кількості сільськогосподарської продукції, яка мала постачатись у рахунок ФСП, ще не було розроблено. Це стало можливим лише після прийняття Кабінетом Міністрів України постанови [4], відповідно до якої, для визначення кількості сільськогосподарської продукції, яка мала поставлятись у рахунок ФСП з одного гектара угідь, за еквівалент було взято одну тонну пшениці третього класу. Ціни на пшеницю мали щорічно затверджуватись Кабінетом Міністрів України.

Однак, внаслідок значного диспаритету цін, інфляційних процесів та неналежного правового регулювання, господарствам стало не вигідно здавати зерно у рахунок сплати ФСП.

З прийняттям Закону [5] поставки сільськогосподарської продукції у рахунок сплати ФСП було скасовано. З цього часу сільськогосподарські підприємства почали сплачувати його лише у грошовій формі, що значно спростило сам порядок розрахунків із державою.

Разом з послабленням податкового тиску на аграріїв знаходиться також чимало бажаючих скористатися податковими пільгами – вони використовували сільськогосподарське виробництво як прикриття для інших прибуткових видів діяльності (торгівля високоліквідними товарами) та як спосіб уникнення оподаткування. З метою запобігання таких проявів протягом 1999–2003 рр. практикувалося застосування підвищувальних коефіцієнтів до сум нарахованого сільськогосподарського податку для платників, у яких величина нарахованих у 1997 р. податків більш як у 3 рази перевищувала розраховану у звітному році суму ФСП: 1,5 – при перевищенні у 3–4 рази; 2 – при перевищенні більш як у 4 рази. Цей захід дозволив лише частково вирішити питання нерівномірного податкового навантаження на сільгоспвиробників.

Законом [6] змінено порядок справляння ФСП, із його складу було виключено внески до соціальних фондів та запроваджено бюджетну компенсацію доходів Пенсійного фонду, недоодержаних від платників

ФСП, чим відновлено право працівників цих підприємств на матеріальне забезпечення у старості.

З 2005 р. було розширене коло платників ФСП – до нього змогли приєднатися господарства, що займаються розведенням, вирощуванням та виловом риби у внутрішніх водоймах. Водночас починаючи з 2004 р., з метою недопущення зловживань у сфері справляння ФСП та зменшення кількості випадків несанкціонованого користування пільгами, мінімальну одержану від реалізації сільськогосподарської продукції частку доходу, необхідну для набуття (підтвердження) статусу платника ФСП, було збільшено до 75%, а з 2005 р. стало неможливим зареєструватися платником цього податку в момент створення підприємства.

Серйозні зміни торкнулися переліку податків, у рахунок яких сплачувався ФСП в той час: його було скорочено з 12 до 6 податків, серед яких дійсно обтяжливим для товаровиробників може бути тільки один – податок на прибуток.

Законом України від 31.10.2008 р. № 639 «Про першочергові заходи щодо запобігання негативним наслідкам фінансової кризи та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» було знято обмеження щодо терміну дії Закону «Про ФСП».

Однією з найважливіших подій в існуванні цього податку було прийняття у 2010 році Податкового кодексу України, де главою 2 розділу XIV регулюється сплата ФСП. Саме він, став більш уніфікованим законодавчим документом, у якому зібрано і доопрацьовано всі основні положення та нормативні документи якими регламентувалась сплата ФСП. З прийняттям Податкового кодексу України було скорочено кількість податків і зборів в рахунок яких сплачується ФСП. Сьогодні цей податок замінює такі податки і збори (обов'язкові платежі): податок на прибуток підприємств; земельний податок (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); збору за спеціальне використання води; збору за проведення деяких видів підприємницької діяльності (у частині проведення торговельної діяльності). У кодексі збережено «критерій 75%» частки сільськогосподарського товаровиробництва, який дає права переходу на сплату ФСП.

З урахуванням останніх змін розмір ФСП визначається як добуток площі землі на її грошову оцінку та ставку податку. Так, ставка ФСП для ріллі, сіножатей та пасовищ становить 0,15%, для багаторічних насаджень – 0,09%. Для гірської зони ці ставки становлять відповідно 0,09% та 0,03%. Сплата податку проводиться щомісячно, причому у I та II кварталах сплачується по 10% від загального обсягу податку, у III та IV

відповідно 50% і 30% всього обсягу. Такий розподіл податкового навантаження є адекватним сезонному виробництву, оскільки основна частина доходів сільськогосподарських товаровиробників припадає на два останні квартали звітного року.

З точки зору практики цей податок має переваги в тому, що товаровиробник може здійснювати планування своєї діяльності, заздалегідь розрахувавши податкові суми, які підлягають сплаті до бюджету з цього податку. Ряд вітчизняних вчених [7, с. 137; 8, с. 275] зійшлися на тому, що акумулювання сукупності податків в єдиний спростило підходи щодо залучення коштів до бюджету та зменшило податковий тиск в аграрному секторі. Тому, до позитивних наслідків запровадження ФСП можна віднести: стабільність бази та ставок оподаткування; стимулювання ефективного використання сільськогосподарських угідь; заохочення до накопичення капіталу та інвестування; відсутність мотивації до приховування результатів господарювання, а отже, і зменшення кількості боржників; спрощення податкового обліку, звітності та прозорість стягування податків.

Поряд з цим, можна окреслити й ряд недоліків ФСП, які проявились в результаті аналізу результатів запровадження цього податку.

Перший недолік ФСП проявляється «в методологічному підході до його запровадження, оскільки його введення виключає можливість застосування в якості об'єктів оподаткування прибутку, праці, власності та інших ресурсів. Практично весь податковий тиск перекладено на землю. Як показує досвід багатьох країн світу, це не завжди дає позитивний ефект» [9, с. 530]. Доречно зауважити, що внаслідок механічного поєднання декількох податків у ФСП порушується один з основних принципів оподаткування – рівність умов. Справа в тому, що, коли різні податки штучно «прив'язуються» до однієї бази оподаткування – землі, податки відриваються від фінансових результатів і фінансового стану суб'єктів господарювання. У наслідок цього не враховується при оподаткуванні особливості господарювання платників податків, які мають досить суттєвий характер. Так, чітко простежується однаковий відхід в оподаткуванні галузей рослинництва і тваринництва, що в свою чергу ставить тваринницькі підприємства та тепличні комплекси у дещо привілейоване становище порівняно з підприємствами рослинницького напрямку діяльності [8, с. 276]. Вказане зумовлює переміщення основного податкового тягаря у слабкіші у фінансовому відношенні сільськогосподарські підприємства і зменшення його в тих, в яких відносно високі доходи. Крім того, враховуючи, що структура податків у кожному сільськогосподарському підприємстві специфічна, оскільки певною мірою

відображає стан його господарської діяльності, приводячи систему оподаткування до єдиної бази оподаткування, держава так чи інакше втрачає можливість стимулювання тих видів господарської діяльності підприємств, в яких суспільство зацікавлене найбільше.

Другий недолік ФСП полягає в тому, що його сплата не залежить від фінансового стану платника. З цього приводу влучно зауважує Н.С. Танклевська «за своєю економічною суттю ФСП є різновидом земельного податку, і тому цей податок повинен сплачуватися господарством навіть при отриманні збитків від його діяльності» [10, с. 48–49].

Третій недолік ФСП пов'язаний з недосконалим порядком реєстрації як платника спецрежиму та підтвердження його статусу при здійсненні сільськогосподарської діяльності, що призводить, з одного боку, до неврахування специфіки роботи на селі, а з іншого – до зловживань окремих комерційних структур в ухилянні від сплати основного бюджетоутворюючого податку – податку на прибуток.

Четвертим недоліком ФСП слід вважати те, що визначення ставок податку здійснюється на недосконалій та застарілій базі грошової оцінки угідь.

Наступними недоліками ФСП слід вважати: нівелювання регулюючої функції оподаткування, – внаслідок дії ФСП диференціація в оподаткуванні практично зникла і податки нині не виконують завдання вирівнювання умов господарювання та регулювання земельних відносин; недосконалість надходжень для належного фінансування землеохоронних заходів, покращення якості ґрунтів – перейнявшись проблемою зниження податкового навантаження, держава випустила з поля зору питання фінансового забезпечення розвитку соціальної інфраструктури сільських територій та проведення заходів зі збереження якості угідь.

**Висновки.** Підсумовуючи вищевикладене можна зробити висновки, що за досить тривалий час свого існування ФСП поряд з очевидними перевагами має й суттєві вади. Зміни, що відбулися в останній час значно скоротили перелік податків і зборів в рахунок яких сплачується ФСП, що в свою чергу, послабило «привабливість» даного податку. Однак, це може стати свідченням того, що система оподаткування аграрної сфери спрямовується на виконання не тільки фіскальної і стимулюючої функцій, а й регулюючої, що значно вирівнює принцип податкової рівності. Ми вважаємо, що перетворення у спеціальному режимі оподаткування зумовлені пошуками її оптимізації, створенні такої системи оподаткування, яка не порушувала б принцип справедливості, вирівнювала податкове навантаження серед платників та одночасно задовольняла потреби держави.



Розглянувши ретроспективу становлення ФСП, можна сказати, що сьогодні даний податок потребує адаптації до сучасних економічних умов, що склались в Україні, розробки такого механізму його справляння, який би враховував абсолютну більшість особливостей галузі.

1. Закон України «Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників» № 25–ВР від 15.01.1998 р.
2. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» № 320 від 17.12.1998 р.
3. Юшко С.В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування / С.В.Юшко // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 62–72.
4. Про затвердження Положення про порядок справляння та обліку фіксованого сільськогосподарського податку: Постанова Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. № 658.
5. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про ФСП» від 03.04.2003 р. №659–ІV.
6. Закон України «Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств» від 23.12.2004 р. № 2287 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>
7. Івасько І.М. Формування системи оподаткування сільськогосподарських підприємств України / І.М.Івасько // Вісник Хмельницького нац. університету. – 2010. – № 4. – Т. 4. – С. 136–141.
8. Тулуш Л.Д., Проніна В.І., Сеперович Н.А. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників: стан та перспективи розвитку / Л.Д. Тулуш, В.І.Проніна, Н.А.Сеперович. – Львів, 2009. – 296 с.
9. Дема Д.І. Методичні зміни в системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у зв'язку з реформуванням їх власності / Д.І. Дема // Проблеми економіки агропромислового комплексу: [кол. монографія] : у 2-х т. / П.Т. Саблук та ін. – К.: ІАЕ, 2005. – Т.1. – С. 530–534.
10. Танклевська Н.С. Оподаткування діяльності аграрних підприємств: Монографія / Н.С.Танклевська. – Херсон: Олді-плюс, 2006. – 152 с.