

УДК 631.16: 336.22

СПЕЦІАЛЬНИЙ РЕЖИМ ОПОДАТКУВАННЯ ФІКСОВАНИМ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ПОДАТКОМ

ВАЛЕНТИНА САВКА,*аспірант кафедри міжнародних фінансів**Тернопільського національного економічного університету*

У статті розглядаються позитивні та негативні аспекти запровадження спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком для аграрного сектора економіки, запропоновано основні напрями реформування такого режиму оподаткування.

Ключові слова: спеціальний режим оподаткування, фіксований сільськогосподарський податок, земельний податок, пряме оподаткування, сільськогосподарське підприємство.

Постановка проблеми. Одним із найважливіших елементів державного регулювання аграрного сектора економіки є система оподаткування сільськогосподарських виробників, яка впливає на обсяги, спеціалізацію та розміщення аграрного виробництва, на вибір організаційно-правової форми підприємництва та рівень ефективності використання наявних ресурсів [1, с. 121]. Від того, яка система оподаткування застосовується в сільському господарстві, залежить стан справ в інших галузях та макроекономічна ситуація в цілому.

Зараз податки в сільському господарстві використовуються як особливий інструмент державного фінансового регулювання, специфічний засіб формування фінансових ресурсів за умов відсутності більш дієвих важелів підтримки (наприклад, прямого бюджетного фінансування). Водночас, практично не забезпечується функціонування регулюючої та фіскальної їх функцій. Крім того, у сфері оподаткування сільськогосподарських виробників в останні роки приймаються більше політичні, ніж науково обґрунтовані рішення, що, зокрема, яскраво підтверджується щорічною пролонгацією дії спеціальних режимів оподаткування на наступний рік без належної аргументації. Такий підхід не додає стабільності в оподаткуванні галузі, постійно тримаючи в напрузі виробників та інвесторів.

Сьогодні виникла необхідність розробки науково-обґрунтованих пропозицій щодо формування дієвої системи функціонування спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком для сільськогосподарських підприємств, які б відповідали економічним і соціальним умовам сучасного сільськогосподарського виробництва, дозволяли повною мірою виконувати регулюючі функції, належним чином формувати бюджети різних рівнів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання застосування спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком щодо сільськогосподарських виробників входять у

коло наукових інтересів багатьох учених. Зокрема, цій проблематиці присвячено праці відомих вітчизняних дослідників В. Андрущенко, О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Д. Деми, О. Кириленко, А. Крисоватого, М. Кучерявенка, П. Лайка, І. Лукінова, І. Луїної, А. Поддєрьогіна, А. Соколовської, Л. Тулуша, В. Федосова та інших.

Відаючи належне їх науковим напрацюванням, варто наголосити, що питання використання прямого спеціального режиму оподаткування сільськогосподарських виробників, особливо у світлі сучасних процесів у галузі, є недостатньо розробленими. Це вимагає наукового обґрунтування та розробки дієвого механізму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств, що зумовлює актуальність проблеми та народногосподарське її значення.

Метою статті є аналіз позитивних та негативних аспектів запровадження спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком.

Виклад основного матеріалу. Зміни в податковому законодавстві для аграрного сектора розпочалися з прийняттям Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" [2] від 17 грудня 1998 року № 320, яким було запроваджено фіксований сільськогосподарський податок як інструмент стимулювання сільськогосподарського виробництва. Необхідність змін була обумовлена збитковістю або низькою прибутковістю сільськогосподарського виробництва, а також нагальною необхідністю державної підтримки цієї галузі, недостатністю або відсутністю обігових коштів у ній, потребою в спрощенні податкового обліку та іншими.

Стимулювальний характер фіксованого сільськогосподарського податку проявляється в його специфічних рисах, які обумовлюють принципові відмінності від звичайної системи оподаткування. Особливості фіксованого сільськогосподарського податку:

- порядок сплати податку враховує сезонність сільськогосподарського виробництва;

№7 (98) жовтень 2009 р.

- фіксований сільськогосподарський податок може бути класифікований як окладний податок, ставка якого визначається незалежно від обсягів бюджетних надходжень від цього податку;

- податкові зобов'язання визначаються площею сільськогосподарських угідь та не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгосптоваровиробників;

- фіксований сільськогосподарський податок, на відміну від усіх інших альтернативних систем оподаткування, не обмежує платників у здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності;

- фіксований податок сплачується в рахунок шести загальнодержавних та одного місцевого податків і зборів [3, с. 529].

Отже, фіксований сільськогосподарський податок є важливим інструментом стимулювання сільськогосподарського виробництва, який зменшує податковий тиск на сільськогосподарських товаровиробників і на цій основі забезпечує стимулювання раціонального використання землі, нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції.

Унаслідок запровадження фіксованого сільськогосподарського податку вдалося дещо покращити фінансовий стан аграрних підприємств та збільшити податкові надходження до Державного бюджету. Від сільського господарства до Зведеного бюджету в 2007 році надійшло майже 1,5 млрд грн, що на 323,3 млн грн (або на 28 %) більше за показник 2001 року. У середньому за 2001-2007 роки обсяги сплати податків разом із фіксованим сільськогосподарським податком від сільського господарства зросли на 28,7 % із 1127,4 млн грн у 2001 році до 1450,7 млн грн у 2007 р. [4].

До позитивних наслідків запровадження фіксованого сільськогосподарського податку можна віднести [1, с. 126]:

- а) стабільність бази та ставок оподаткування;
- б) стимулювання ефективного використання сільськогосподарських угідь;
- в) заохочення до накопичення капіталу та інвестування;
- г) відсутність мотивації до приховування результатів господарювання, а отже, і зменшення кількості боржників;
- д) спрощення податкового обліку, звітності та прозорість стягування податків.

Окрім позитивних наслідків запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, можна виділити і його негативні наслідки:

- а) цей податок не враховує виробничих витрат та рівня прибутковості сільськогосподарських товаровиробників;
- б) обчислення ставок податку здійснюється на недосконалої базі грошової оцінки угідь через нерозвиненість ринку землі;
- в) не всі включені до його складу податки залежать від розміру сільськогосподарських угідь, чим порушуються принципи справедливості;
- г) він ставить у нерівні умови платників податків, які мають у валовому виробництві різне співвідношення рослинницької та тваринницької продукції;
- д) істотно зменшено спрямування коштів до Пенсійного фонду та Фонду соціального страхування.

З метою збільшення фінансових можливостей держави інвестувати в суспільні блага, зокрема в розвиток сільських територій, починаючи з 2005

року, внески до Пенсійного та соціальних фондів було виключено з фіксованого сільськогосподарського податку, а сільськогосподарські товаровиробники із цього часу сплачують лише 20 % передбаченої ставки. Тому в 2005 році внески до Пенсійного фонду становили 6,4 % фонду заробітної плати (замість 32 %). У 2006 році розмір ставки був 40 %, він зрівняється із загальною ставкою в 2010 році [5, с. 34].

У цілому, розглянувши позитивні й негативні аспекти запровадження фіксованого сільськогосподарського податку, більшість економістів відзначає "доцільність його введення на період трансформації економічної системи, яка супроводжується макроекономічною нестабільністю, недосконалою фінансово-кредитною політикою, монополізацією ринків, зниженням реальних доходів населення, позабалансовими операціями у сфері господарської діяльності, кризою неплатежів і майже суцільною збитковістю підприємств галузі. Тому логічним кроком стало продовження його дії до 31 грудня 2009 року" [1, с. 126].

З 1 січня 2010 р. зазнає змін чинний порядок прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, який нині представлений спеціальним спрощеним режимом оподаткування доходів - фіксованим сільськогосподарським податком (ФСП).

Проблема реформування підсистеми прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств передбачає:

- визначення кількості каналів та інструментарію вилучення доходів підприємств до бюджету, формування ефективного податкового механізму, встановлення взаємозв'язку між застосовуваними податковими формами;
- суттєве поліпшення наповнюваності місцевих бюджетів з метою фінансування землеохоронних заходів, розвитку соціальної інфраструктури;
- забезпечення дії регулюючої функції податків, що передбачає посилення диференціації в оподаткуванні;
- відмову від подальшого застосування ФСП або подібного спеціального режиму оподаткування (принаймні, суцільного його застосування для всіх категорій сільгоспвиробників) - через недостатню об'єктивність механізму оподаткування;
- формування нової підсистеми прямого оподаткування, основою якої виступатиме земельний податок у класичній формі [6, с. 55].

Питання формування нового інструментарію підсистеми прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств після закінчення терміну дії фіксованого сільськогосподарського податку передбачає два можливі варіанти вирішення:

- перший варіант - запровадження нового спеціального режиму оподаткування доходів - реформованого сільськогосподарського податку, що включатиме в себе податок за сільгоспугіддя та податок на прибуток. Новий спеціальний режим повинен містити дві частини: перша відобразитиме платність землекористування й буде представлена земельним податком, диференційованим за бонітетною оцінкою угідь; друга передбачатиме оподаткування нормативного прибутку, розрахованого за усередненими оцінками доходності для певного регіону, що забезпечуватиме вилучення диференціальної ренти;
- другий варіант - передбачення окремого функціонування майнових та прибуткових податків та розробка механізму їхньої взаємодії. Цей варіант пе-

редбачає застосування класичного земельного податку та залучення сільськогосподарських товаровиробників до сплати прибутку на загальних підставах [6, с. 56].

Найбільш прийнятним є другий варіант. Пряме оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах ринку представлено такими податками: на прибуток (дохід), на землю, на транспортні засоби, на майно.

Чи не головною особливістю сільськогосподарського виробництва порівняно з промисловістю є те, що земля тут виступає як основний засіб виробництва. Відповідно, земельний податок для сільськогосподарських підприємств має бути основним податком, на базі якого будуватиметься вся підсистема прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств.

Специфіка оподаткування в сільському господарстві, поряд з іншим, полягає також і в тому, що тут існує два варіанти оподаткування доходів - безпосередньо податок на прибуток (як і в інших галузях) та земельний податок (оскільки земля в галузі є специфічним засобом виробництва). В останні роки ведуться дискусії про те, якою ж має бути система оподаткування галузі - одноканальною, що передбачає сплату земельного (сільськогосподарського) податку, чи двоканальною, коли поряд із земельним податком виробники повинні сплачувати ще й податок на прибуток.

Оподаткування прибутку в сільському господарстві ускладнене через комплекс об'єктивних причин: складність визначення об'єкта оподаткування, відсутність належних можливостей його перевірки тощо. У зв'язку із цим не дивно, що оподаткування прибутку сільськогосподарських підприємств повноцінно функціонувало лише півтора року (з 1 липня 1997 р. до 31 грудня 1998 р.).

На наш погляд, більш правильним є застосування для сільськогосподарських підприємств двоканальної системи прямого оподаткування, представленій земельним податком та податком на прибуток. При цьому основним із них має бути земельний податок [7, с. 43-44].

Для цього потрібно передбачити систему санкцій і пільг: перші пов'язані з порушенням землекористування, а другі можуть мати більш широкий характер - звільнення фермерських господарств від податку на період їх облаштування, зниження ставок на час освоєння земель, при виконанні державних програм.

На наш погляд, земельний податок має бути основним, але не єдиним видом прямого оподаткування. Адже сільськогосподарське виробництво є,

як правило, багатогалузевим. Воно поєднує як суто сільськогосподарську діяльність, так і діяльність інших напрямів, питома вага яких у перспективі зростатиме. Ці види діяльності часто поєднані такою мірою, що з позиції доходності розглядати їх окремо недоцільно. Існують також підприємства, які організують виробництво на кооперативних засадах, а тому мають незначну земельну площу, що необхідно враховувати при оподаткуванні.

Висновки

Таким чином, підсумовуючи вищевикладене щодо функціонування спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком в аграрному секторі економіки України, слід зазначити, що організаційно-методологічний механізм спеціального оподаткування сільськогосподарських підприємств повинен ґрунтуватися на принципово інших засадах, що передбачає два канали вилучення доходів сільськогосподарських виробників до бюджету - через земельний і прибутковий податок.

Реалізація розроблених заходів дасть змогу підвищити ефективність системи оподаткування в сільському господарстві, а також зменшити бюджетні втрати через недосконалість податкових механізмів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Могильний О. М. Регулювання аграрної сфери / О. М. Могильний. - Ужгород : ІВА, 2005. - 400 с.
2. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" в № 320-XIV від 17.12.1998 р. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу : www.rada.gov.ua.
3. Іванов Ю. Б. Податкова система : [підручник] / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. - К. : Атіка, 2006. - 920 с.
4. Панорама аграрного сектора України [Сайт Міністерства аграрної політики]. - [Електронний ресурс] - Режим доступу : www.minagro.kiev.ua.
5. Меєрс В. Зміна фокуса аграрної політики та розвитку села в Україні: висновки та перспективи для руху вперед : [навч. посібник] / В. Меєрс, С. Дем'яненко, Т. Джонсон, С. Зоря. - К. : КНЕУ, 2005. - 171 с.
6. Тулуш Л. Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства України в СОТ / Л. Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК. - 2008. - № 3. - С. 46-60.
7. Головач І. Поняття про податок: історія виникнення і розвитку / І. Головач // Економіка, фінанси, право. - 2002. - № 9. - С. 42-45.
8. Корюнов С. Организация налоговой системы в сельском хозяйстве / С. Корюнов // Финансы. - 1994. - № 7. - С. 23-32.

V. Savka

DEDICATED MODE OF TAXATION THE FIXED AGRICULTURAL TAX

In the article examined positive and negative aspects of introduction of the dedicated mode of taxation the fixed agricultural tax for agrarian to the sector of economy, basic directions of reformation of the dannogo mode of taxation are offered.

Key words: *dedicated mode of taxation, an agricultural tax, is fixed land-tax, direct taxation, agricultural enterprise.*

© В. Савка

Надійшла до редакції 18.08.2009

№7 (98) жовтень 2009 р.