

# Проблеми розвитку і вдосконалення фінансової системи

УДК 336.22(477)

## ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКО- ГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК ЯК ФОРМА СПЕЦІАЛЬНОГО РЕЖИМУ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКО- ГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ В УКРАЇНІ

**Т.О. Дулік,**  
кандидат економічних наук

Дніпропетровська державна  
фінансова академія

**Омран Ахмад Мохаммад  
Аль-Іббіні,**  
аспірант

Національний університет  
біоресурсів та природокористування

*Досліджено механізм функціонування та доцільність існування спеціального режиму прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на основі фіксованого сільськогосподарського податку, викладено пропозиції щодо вдосконалення підсистеми прямого оподаткування в аграрному секторі економіки.*

**Ключові слова:** оподаткування, спеціальний режим оподаткування, фіксований сільськогосподарський податок, підсистема прямого оподаткування.

**Постановка проблеми.** Підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських товаровиробників є однією з основних проблем національної економіки. Проте через недосконалі економічні відносини та низький рівень розвитку продуктивних сил в аграрному секторі забезпечити рентабельну діяльність сільськогосподарським товаровиробникам досить важко. За цих умов одним із найбільш дієвих інструментів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників можуть стати податки. При цьому кількість податків та їх розмір не повинні зменшувати зацікавленість та ділову активність сільськогосподарських товаровиробників, а навпаки, створювати спонукальні мотиви до підвищення результативності своєї діяльності.

Отже, актуальність дослідження визначається необхідністю комплексного розвитку сукупності економічних відносин, що виникають у процесі виробництва, розподілу, перерозподілу та споживання сільськогосподарської продукції на основі прове-

дення виваженої політики оподаткування аграрного сектору економіки України.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У працях вітчизняних економістів досліджено широке коло питань, що охоплюють різні напрями розвитку та засоби державної підтримки сільськогосподарських підприємств, в тому числі за допомогою застосування фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП) як форми спеціального режиму прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Загальні принципи сплати ФСП та методичні підходи до оподаткування господарських операцій зафіксовано також і в чинному податковому законодавстві. Серед науковців, які приділили значну увагу дослідженню проблем визначення податкових зобов'язань, порядку справляння та розрахунку ФСП, слід виділити таких як Н. Анісімова, В. Завгородній, І. Журавська, Ю. Іванов, М. Кучерявенко, В. Мурзов, Є. Опря, О. Олійник, Г. Тімошина та інші.

Водночас на потребі дня стоять питання визначення фіскального та регулюючого значення обсягу преференцій для сільськогосподарських товаровиробників за рахунок функціонування ФСП та ефективності застосування спеціального режиму оподаткування в сільському господарстві, удосконалення підсистеми прямого оподаткування в аграрному секторі економіки.

**Метою статті** є дослідження механізму функціонування та доцільності існування ФСП як форми спеціального режиму прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на основі аналізу нормативно-правової бази та української практики його застосування, а також розробка рекомендацій щодо вдосконалення підсистеми прямого оподаткування в аграрному секторі економіки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Втіленням спеціального режиму оподаткування для виробників сільськогосподарської продукції є справляння ФСП. Основною метою його впровадження було стимулювання сільськогосподарських товаровиробників до продуктивної діяльності та створення сприятливих умов для подальшого її розвитку.

Економічна сутність ФСП полягає в тому, що на весь період його функціонування створюються стабільні податкові умови шляхом заборони внесення в законодавство змін, які можуть спричинити збільшення податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників [10, с. 238]. Іншими словами, основні принципи сплати ФСП на весь період його дії мають бути стабільними. Однак, у зв'язку зі зміною структури економічних пріоритетів та стану економіки в цілому, дана фундаментальна концепція оподаткування сільськогосподарських товаровиробників підлягала неодноразовому корегуванню. Насамперед було здійснено зменшення ставок податку на користь часткової сплати пенсійних (20% від діючої ставки) та інших відрахувань, що в свою чергу стало додатковим навантаженням на фонд оплати праці. Крім того, були обмежені окремі категорії сільськогосподарських товаровиробників для переходу на спеціальний режим оподаткування, а також види діяльності, охоплені ФСП.

Перелік нормативно-правових документів, що регламентують механізм справляння

та порядок сплати ФСП, є досить розгалуженим, основним серед яких є Закон України „Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.1998 р. № 320-XIV (зі змінами та доповненнями), відповідними статтями якого встановлені елементи цього податку (платники податку, об'єкт оподаткування, ставки, пільги) [5]. Спочатку цей Закон приймався як тимчасовий (до 2004 р.), потім термін його дії було продовжено до 31.12.2009 р.

Згідно із Законом України „Про систему оподаткування” 18.02.1997р. № 77/97 – ВР (зі змінами та доповненнями), ФСП відноситься до загальнодержавних податків [4] і сплачується в рахунок таких податків і зборів: податку на прибуток підприємств; плати (податку) за землю; комунального податку; збору за спеціальне використання природних ресурсів; збору за геологорозвідувальні роботи, які виконуються за рахунок коштів держбюджету; плати за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності; збору за спеціальне водокористування (ст. 1 Закону № 320 [5]). Не сплачували платники ФСП і податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Однак з 01.01.2007 р., згідно із Законом України від 06.12.2006 р. № 427-V „Про внесення змін в деякі закони України відносно реєстрації транспортних засобів” [1], від сплати податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів звільняються платники ФСП лише за трактори колісні (крім сідельних тягачів) і вантажні автомобілі.

Методика нарахування та сплати ФСП уточнена в Положенні про порядок стягнення і обліку ФСП, затвердженому Постановою Кабінету Міністрів України в редакції від 25.05.2006 р. № 725 [6].

Згідно з чинним законодавством зареєструватися як платники ФСП можуть ті особи, які відносяться до сільськогосподарських підприємств з різною організаційно-правовою формою, селянські та інші господарства, які займаються виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, а також рибницькі, рибальські та риболовецькі господарства, які займаються розведенням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водах (озерах, ставках та водосховищах), у яких сума, одержана від реалізації сільсько-

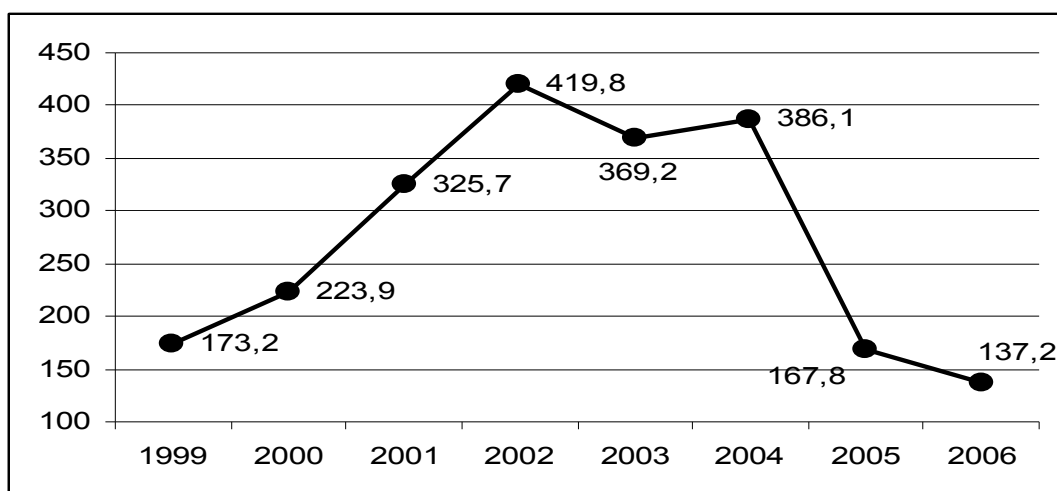
господарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 75% загальної суми валового доходу.

Для підтвердження дотримання цієї вимоги платники ФСП повинні подавати в державну податкову інспекцію за своїм місцезнаходженням і місцем розташування земельних ділянок розрахунок питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу за попередній звітний (податковий) рік за формою, яка наведена в методичних рекомендаціях для визначення питомої ваги доходу від реалізації продукції сільського та рибницького господарства власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік, затверджених Наказом Мінагрополітики України від 12.01.2007 р. № 6 [8].

Законом № 320 ст.2 п.1 [2] і Положенням № 725 [6] для новостворених та реорганізованих сільгосп підприємств передбачені додаткові умови щодо сплати фіксованого сільськогосподарського податку, а саме: новостворені підприємства не можуть зареєструватися в якості платників ФСП раніше, ніж через рік після їх створення, а реорганізовані підприємства, навпаки, можуть стати платниками цього податку і в рік їх створення за умови виконання всіма учасниками такого підприємства нормативу обсягів реалізації.

Платники ФСП визначають суму даного податку в порядку і розмірах, які передбачено Законом № 320 [5], виходячи з пло-

щі земельної ділянки, яка знаходиться у користуванні платника, і її грошової оцінки, проведеної станом на 01.07.1995 р. відповідно до Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення і населених пунктів, затвердженої Постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.1995р. № 213 зі змінами та доповненнями [7]. Ставки ФСП встановлено у відсотках з 1 гектара сільськогосподарських угідь. У 1999-2004 рр. для ріллі, сіножаті і пасовищ ФСП складав 0,5% від грошової оцінки землі, для багаторічних насаджень – 0,3%. Для сільськогосподарських товаровиробників, які здійснюють виробництво у гірських зонах і на поліських територіях, ставка податку складала відповідно 0,3 та 0,1%. Згідно з Законом України „Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств” від 23.12.2004 р. № 2287-IV [2], ставки фіксованого податку зменшено для ріллі, сіножатей та пасовищ до 0,15%, для багаторічних насаджень – до 0,09% від грошової оцінки. Для сільськогосподарських товаровиробників, які здійснюють виробництво у гірських зонах і на поліських територіях, ставка податку складає відповідно 0,09 та 0,3%. Зменшення ставок фіксованого сільськогосподарського податку пов'язане з виведенням зі складу ФСП збору на обов'язкове державне соціальне страхування та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування [9, с. 205]. Це в свою чергу призвело до суттєвого зменшення надходжень від сплати ФСП (рис. 1) [12, с. 32].



\*За даними Державної податкової адміністрації України

Рис. 1. Динаміка надходжень ФСП до зведеного бюджету України, млн. грн.\*

Окрім того, слід зазначити, що сума нарахованого податку не залежить від результатів господарської діяльності, тобто обсягів виручки або ж збитковості платника.

Розрахунок суми фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється платниками податку за формулою [11, с. 68-71]:

$$\begin{aligned} \text{ФСП} = & P_{\text{ріл}} \times \frac{G_{\text{ріл}} \times C_{\text{поддляріл}}}{100} + \\ & P_{\text{сін}} \times \frac{G_{\text{сін}} \times C_{\text{поддясін}}}{100} + \\ & P_{\text{пас}} \times \frac{G_{\text{пас}} \times C_{\text{поддлпас}}}{100} + \\ & + P_{\text{б/пас}} \times \frac{G_{\text{б/пас}} \times C_{\text{поддлб/пас}}}{100} + \\ & + P_{\text{земв/ф}} \times \frac{G_{\text{земв/ф}} \times C_{\text{поддлземв/ф}}}{100} \end{aligned}$$

де  $P_{\text{ріл}}, P_{\text{сін}}, P_{\text{пас}}, P_{\text{б/пас}}, P_{\text{земв/ф}}$  – площа ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, земель водного фонду, що належать платнику податків;

$G_{\text{ріл}}, G_{\text{сін}}, G_{\text{пас}}, G_{\text{б/пас}}, G_{\text{земв/ф}}$  – грошова оцінка ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, земель водного фонду;

$C_{\text{поддляріл}}, C_{\text{поддясін}}, C_{\text{поддлпас}}$

$C_{\text{поддлб/пас}}, C_{\text{поддлземв/ф}}$  –

ставки податку у відсотках до грошової оцінки земель.

Платники ФСП, які не використовують землі водного фонду, не включають в розрахунок їх площу.

Загальний розрахунок ФСП на поточний рік на всю площу земельних угідь подається платником щорічно до 1 лютого поточного року до державної податкової інспекції за місцем своєї реєстрації. В цей же термін платник податку подає звітний розрахунок ФСП окремо по кожній земельній діля-

нці в державну податкову інспекцію за місцем розташування такої земельної ділянки.

У випадку, якщо протягом звітного періоду у платника податку відбувається зміна площі земельної ділянки у зв'язку з придбанням на неї права власності (користування), то такий платник повинен здійснити уточнення суми ФСП на період до закінчення податкового року і протягом місяця подати розрахунок відносно придбаної земельної ділянки в органи державної податкової служби за місцем розташування земельної ділянки та за місцем своєї реєстрації. Крім того, платник податку також подає виписку із державного земельного кадастру про склад земель сільськогосподарських угідь і їх грошову оцінку.

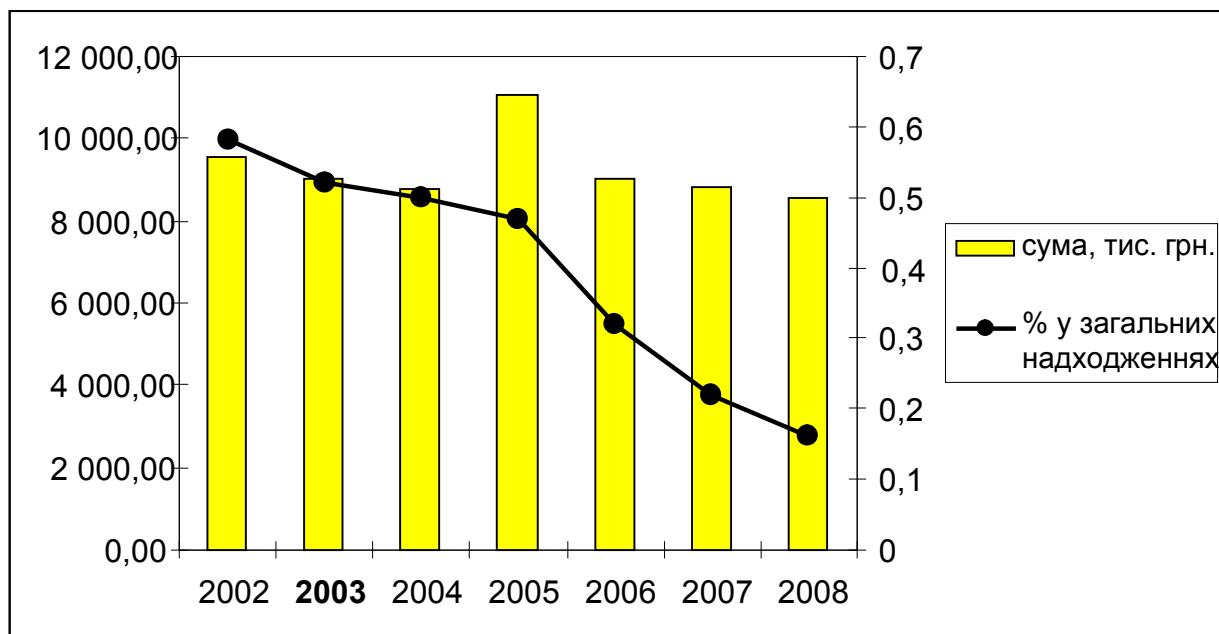
Відповідальність за правильність обчислення, своєчасність подання розрахунків та сплати сум ФСП покладено на платників податку згідно з Законом України №2181-III [3].

**Висновки та пропозиції.** Отже, запровадження ФСП як основного в системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників на певному етапі розвитку економіки України було обґрунтованим і дозволило врахувати специфіку сільськогосподарського виробництва при встановленні об'єкта оподаткування та строків сплати податку, що, в свою чергу, дало можливість спростити систему оподаткування та податковий облік, знизити податкове навантаження для підприємств аграрного сектору, стимулювати раціональне використання землі. Тобто, основною функцією чинної системи оподаткування, яка реалізується на сучасному етапі в аграрному секторі економіки, є стимулююча.

У той же час, дослідження свідчать, що в прямій системі оподаткування сільськогосподарських товаровиробників досить обмежено проявляється регулююча функція (податки перестали виступати інструментом

вирівнювання умов господарювання, розмір ФСП не залежить від результатів діяльності підприємства), а також фіскальна функція (ФСП, позитивно вплинувши на рівень по-

даткового навантаження сільськогосподарських підприємств, суттєво послабив доходу базу місцевих бюджетів, рис. 2).



\* За даними Головного фінансового управління обласної державної адміністрації у Дніпропетровській області

Рис. 2. Динаміка надходжень ФСП до загального фонду місцевого бюджету Дніпропетровської області\*

З огляду на те, що термін дії ФСП є законодавчо обмеженим, а пряме оподаткування сільськогосподарських товаровиробників має значні недоліки, виникає необхідність пошуку шляхів удосконалення підсистеми прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. Вчені і практики виділяють два варіанти її реформування: перший - залишення комплексного прямого податку, який включатиме в себе декілька прямих податків, у тому числі податок за сільськогосподарські угіддя і податок на прибуток, другий - створення підсистеми прямого оподаткування, в якій передбачається окреме функціонування земельного податку, податку на прибуток та інших прямих податків.

Слід зазначити, що в країнах Західної Європи не існує режиму оподаткування

сільськогосподарських підприємств, аналогічного ФСП. В цих країнах сільськогосподарські товаровиробники сплачують земельний податок, прибутковий (корпоративний) податок та податки з фонду оплати праці. З огляду на досвід цих країн та практику застосування ФСП в Україні, існуючу нині підсистему прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні можна вважати «тимчасовою».

Тому доцільно розробити нові підходи до формування підсистеми прямого оподаткування в сільському господарстві. Основними в ній мають стати земельний податок, що відображатиме платність землекористування, і податок на прибуток, що буде пов'язаний з результатами господарської діяльності платника податку.

## ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

---

1. Закон України „Про внесення змін в деякі закони України відносно реєстрації транспортних засобів” від 06.12.2006 р. № 427-V .
2. Закон України від 23.12.2004 р. № 2287 „Про внесення змін до деяких законів України щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств”.
3. Закон України „Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181-III (зі змінами та доповненнями).
4. Закон України „Про систему оподаткування” від 18.02.1997 р. №77/97 (зі змінами та доповненнями).
5. Закон України „Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.1998 р. № 320-XIV (зі змінами та доповненнями).
6. Постанова Кабінету Міністрів України „Про порядок стягнення і обліку фіксованого сільськогосподарського податку” від 25.05.2006 р. № 725.
7. Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення і населених пунктів: Постанова Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 р. № 213 зі змінами та доповненнями.
8. Методичні рекомендації для визначення питомої ваги доходу від реалізації продукції сільського та рибницького господарства власного виробництва та продуктів її переробки в загальній сумі валового доходу підприємства за попередній звітний (податковий) рік: “Наказ Мінагрополітики України від 12.01.2007 р. № 6 (зі змінами та доповненнями // Бухгалтерія. – 2007. - № 7. – С. 91-92.
9. Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форм розрахунку: Наказ Державної податкової адміністрації України від 27.04.1999 р. № 230) // Бухгалтерія: Збірник систематизованого законодавства / Від комунального податку до акцизного збору. – 2007. – Випуск 3. – С. 68-71.
10. *Іванов Ю.Б.* Альтернативні системи оподаткування: Монографія. – Харків: ХДЕУ – Торнадо, 2003. – 517 с.
11. *Олійник О.В.* Економічний механізм розширеного відтворення в сільському господарстві: Монографія. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 288 с.
11. *Саливон С.* Не в коня корм // Бизнес. – 2007. – № 9. – С. 30-33.