

УДК 336.226.4:63

ФІКСОВАНИЙ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИЙ ПОДАТОК В УКРАЇНІ: ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ

АНДРІЄВСЬКИЙ К., здобувач Національної юридичної академії
України ім. Ярослава Мудрого (м. Харків)

В умовах становлення ринкових відносин в аграрному секторі української економіки, особливо в період його адаптації до правил вільної торгівлі, на перший план виходять питання підтримки вітчизняного виробника сільськогосподарської продукції й надання йому можливості конкурувати з іноземними товаровиробниками. Отже, збалансування податкового тягаря, покладеного на виробників сільськогосподарської продукції, з урахуванням зобов'язань, взятих на себе Україною при вступі до СОТ, є одним із основних завдань податкової політики на сучасному етапі розвитку нашої держави.

Спеціальним нормативно-правовим актом, що регулює оподаткування у сфері сільськогосподарського виробництва, є Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" (далі – Закон "Про ФСП" і ФСП) [1]. Цим Законом введений спеціальний режим оподаткування для виробників сільськогосподарської продукції строком до 1 січня 2004 р., що пізніше був продовжений до 31 грудня 2009 р.

Відповідно до Закону "Про ФСП", для переходу на використання режиму "фіксований сільськогосподарський податок", платник податків, крім виконання загальних умов, повинен відповідати спеціальним критеріям. Зміст цих критеріїв багато в чому визначається цільовим призначенням режиму ФСП. Його введення мало на меті зупинити процес руйнування і створити стимули для розвитку сільського господарства. Через це головна умова одержання права переходу до режиму ФСП полягає у ступені приналежності суб'єкта до сільськогосподарської галузі, що обумовлено в Законі.

Платниками ФСП можуть бути сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, передбачених Законами України, селянські та інші господарства, що займаються виробництвом сільськогосподарської продукції, а також рибницького, рибальського й рибацького господарства, які займаються розведенням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водоймищах). При цьому однією з основних умов реєстрації суб'єкта господарювання як платника ФСП є те, що сума, отримана такими підприємствами від

реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і продуктів її переробки за попередній звітний рік, повинна бути не менше 75 % від загальної суми валового доходу підприємства. Потрібно також відзначити, якщо господарюючий суб'єкт створюється шляхом злиття, приєднання, розділу (виділення), а також реорганізації згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то зазначена норма в розмірі 75 % поширюється на всіх, що поєднуються, або зливаються суб'єктів солідарно, кожний окремий суб'єкт, створений шляхом розділу або виділення, суб'єкт, створений шляхом реорганізації.

Отже, необхідною умовою для переходу на сплату ФСП є власне виробництво та реалізація сільськогосподарської продукції в обсязі не менше 75 % від загальної суми валового доходу підприємства. При цьому, згідно з п. 2.15 ст. 2 Закону України "Про державну підтримку сільського господарства України" [2] до сільськогосподарської продукції належать товари, що підпадають під визначення 1–24 груп УКТ ЗЕД.

Змінами, внесеними Законом України "Про внесення змін у деякі закони України про оподаткування сільськогосподарських підприємств і підтримку соціальних стандартів їх працівників" від 24 червня 2004 р. № 1896-IV [3] до Закону "Про ФСП" передбачалося, що платниками ФСП можуть також бути фізичні особи – підприємці. Цей закон набув чинності з 1 січня 2005 р. Однак, паралельно з цим, до Закону "Про ФСП" були внесені зміни Законом України "Про внесення змін у деякі Закони України про оподаткування сільськогосподарських підприємств" від 23 грудня 2004 р. № 1943-IX [4], що також набув чинності з 1 січня 2005 р. Оскільки пріоритет у цьому випадку має останній закон, прийнятий пізніше, то зміни, що стосуються визначення платників фіксованого сільськогосподарського податку, так і не набули чинності.

Таким чином, ситуація з 1 січня 2005 р. не змінилася, оскільки у статті 2 Закону "Про ФСП" йдеться саме про підприємства, то фізичні особи – підприємці не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку. Це також знайшло своє відображення в листі Державної податкової адміністрації України "Про окремі питання взяття на податковий облік платника фіксованого сільськогосподарського податку" від 18 листопада 2004 р. № 22521/7/15-3417.

Важливе значення при переході до сплати фіксованого сільськогосподарського податку має правильне обчислення валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва. Відповідно до положення "Про порядок стягнення й облік фіксованого сільськогосподарського податку", затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1999 р. № 658, у редакції, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 25 травня 2006 р. № 725 до

валового доходу від реалізації сільськогосподарської продукції (крім підакцизних товарів), включаються: вартість реалізованої продукції рослинництва й тваринництва власного виробництва, вартість реалізації продукції рибницьких, рибацьких і рибальських господарств, які займаються розведенням, вирощуванням і виловом риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках і водоймищах), і продуктів її переробки на власних підприємствах, вартість реалізованої сільськогосподарської продукції, зробленої з сільськогосподарської сировини власного виробництва на власних переробних підприємствах, вартість реалізованої продукції, зробленої з власної сировини на давальницьких умовах незалежно від територіального розміщення переробного підприємства.

При визначенні питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва і продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства застосовуються Методичні рекомендації з визначення питомої ваги доходу від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва й продуктів її переробки в загальному обсязі валового доходу підприємства, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 29 грудня 2002 р. № 419.

За аналогією зі спрощеною системою оподаткування наявність певних критеріїв потрібна не тільки для одержання права переходу до сплати фіксованого сільськогосподарського податку, а й для підтримки того правового стану, що виник у результаті такого переходу. При "відпаданні" хоча б одного з них відбувається автоматичний перехід платника податків до загального режиму оподаткування з початку податкового періоду, у якому допущене порушення умови використання режиму ФСП.

Таким чином, сільськогосподарське підприємство, що станом на 1 лютого було зареєстровано як платник ФСП, буде сплачувати цей податок упродовж усього звітного року, незалежно від подальшого дотримання у цей період 75 % критерію.

Як вже відзначалося, режим "фіксований сільськогосподарський податок" застосовується платниками податків на добровільних основах. Причому така добровільність має місце не тільки на етапі переходу на цей режим, а й у ході його подальшого використання. Відповідно до чинного законодавства застосування ФСП може бути припинено з ініціативи платника податків із переходом до іншого режиму оподаткування з початку нового календарного року. У цьому випадку на платника податків покладається обов'язок повідомити про це податковий орган у писемній формі. У зв'язку з чим, ще однією умовою підтримки того правового стану, що виник завдяки переходу на сплату ФСП, є відсутність підстав для переходу із цього режиму на інший податковий режим, здійснюваного в добровільному порядку.

Особа також може бути знята з податкової реєстрації як платник ФСП за рішенням податкового органа, якщо така особа підпадає під регулювання норм Закону України "Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом" від 14 травня 1992 р. № 2343-ХІІ, а також у випадку ліквідації такої особи.

Крім того, існує категорія суб'єктів, які, навіть при дотриманні зазначених вище критеріїв, не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку. Згідно з п. 6 ст. 2 Закону "Про ФСП" суб'єкти господарювання, що реалізують інвестиційні та інноваційні проекти в спеціальних (вільних) економічних зонах, на територіях пріоритетного розвитку зі спеціальним режимом інвестиційної діяльності, в умовах технологічних парків, суб'єкти, що реалізують інноваційні проекти відповідно до Закону України "Про інноваційну діяльність" від 4 липня 2002 р. № 40-IV [5] та платники єдиного податку для суб'єктів малого підприємництва не можуть бути платниками ФСП.

Відповідно до Закону "Про ФСП" платники цього податку звільняються від сплати таких податків: податок на прибуток підприємств, плата (податок) на землю, податок з власників транспортних засобів і інших самохідних машин і механізмів, комунальний податок, збір на геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок Державного бюджету, плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності, збір за спеціальне водокористування. Всі інші податки й збори (обов'язкові платежі), встановлені Законом України "Про систему оподаткування" від 25 червня 1991 р. платники ФСП сплачують згідно з чинним законодавством.

Потрібно також зазначити, що відповідно до вимог п. 4 ст. 9 Закону "Про ФСП" чинність Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" припинено для платників ФСП за винятком пп. 7.7, 7.8, 13.1, 13.2, 13.6, 13.7, 13.8 цього закону. Це означає, що платники повинні сплачувати авансові внески при виплаті дивідендів, а також утримувати й сплачувати податок на прибуток при виплаті доходів на користь нерезидентів.

Згідно зі ст. 3 Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" цим податком обкладаються:

- площі сільськогосподарських угідь, переданих сільгоспвиробникові у власність або наданих йому в користування, у тому числі на умовах оренди;
- площа земель водного фонду, використовуваних рибницькими, рибальськими й рибацькими господарствами для розведення, вирощування й вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках, водоймищах).

При цьому, якщо платник ФСП передає сільськогосподарські угіддя в оренду, орендовані площі, згідно з п. 13 Положення "Про

порядок стягнення й обліку фіксованого сільськогосподарського податку", не включаються до розрахунку сплати ФСП орендаря. При цьому, якщо сільськогосподарські угіддя здаються в оренду неплатником ФСП, то орендовані площі включаються в розрахунок суми фіксованого сільськогосподарського податку орендарями.

При зміні протягом року площі земельних угідь у зв'язку з придбанням на них права власності або користування, у платника ФСП, відповідно до п. 12 Положення "Про порядок стягнення й обліку фіксованого сільськогосподарського податку" виникає обов'язок здійснити уточнення сум податкових платежів на період до закінчення податкового року й упродовж місяця надати розрахунки по придбаній площі земельної ділянки в органи Державної податкової служби за місцем його розташування й за місцем своєї реєстрації разом із витягом з Державного земельного кадастру про склад земельних угідь і їхню грошову оцінку.

При такому порядку обчислення розмір податку являє собою фіксовану величину, що не залежить від реальної ефективності господарської діяльності на земельній ділянці. На перший погляд, такий підхід повинен сприяти більш продуктивному використанню землі. При введенні ФСП передбачалося, що з його допомогою в економічно слабких господарств з'явиться стимул до раціоналізації своєї діяльності, "непрацевдатні поступаються місцем дбайливим" [6, с.17]. Однак на ділі все вийшло зовсім по-іншому. Через необхідність високих витрат продукція тваринництва, особливо велика рогата худоба, як правило, збиткова або низькорентабельна. Галузь поступово скорочує виробництво й поголів'я худоби ледве тримається на плаву за рахунок виплати субсидій на окремі види продукції з Державного бюджету.

Основною проблемою існуючого підходу є недосконалість методики розрахунку вартості сільськогосподарських земель, її розмір залежить від показників, що відображають продуктивність землі, а саме: ґрунтової родючості, технологічних властивостей ґрунту та місця розташування об'єкта оцінки. Як відомо з економічної теорії, величина доходу, одержуваного господарюючим суб'єктом, отже, його здатність до сплати податку залежить від багатьох факторів. Найважливішим із них, але далеко не єдиним, є забезпеченість необхідними для цього економічними ресурсами: природними, трудовими, капіталом, досягненнями науки й техніки, підприємницькою здатністю [7, с. 32, 51–52]. У цій методиці в розрахунок беруться потенційні можливості лише одного з них: природних ресурсів, які має платник податків. Причому враховуються далеко не всі параметри, що визначають зазначені можливості. Наприклад, не приймаються до уваги негативні наслідки забруднення земель, які спричиняють зниження врожайності, якості продукції, її ціни й споживчих властивостей тощо [8, с. 63] і, звичайно, відображаються на розмірі доходів платника податків. Більше того, розглянута методика не пристосована до обліку рівня забезпеченості

сільськогосподарського товаровиробника іншими (крім природних) економічними ресурсами, що спричиняються диференціацію кінцевих результатів виробництва: забезпеченість трудовими ресурсами, матеріалозабезпеченість, енергозабезпеченість тощо [9, с. 34–36]. При такому підході до оцінки вартості землі передбачається, що всі підприємства вкладаються в норматив оснащеності технікою, кадрами, раціональної організації виробництва. І це незважаючи на те, що абсолютна більшість господарств не зможе його забезпечити навіть у далекій перспективі [10, с. 47]. Оцінки фахівців свідчать, що розмір вартості сільськогосподарських земель, розрахований за цією методикою, є завищеним. Причому він не тільки не відображає здатність сільськогосподарських товаровиробників до сплати податків, а й ставить їх у нерівні умови.

Навіть якщо взяти до уваги наведені недоліки й розробити методику оцінки можливого доходу сільськогосподарського товаровиробника, засновану на обліку ступеня його забезпеченості всіма необхідними економічними ресурсами, навряд чи вийде уникнути відзначених негативних явищ. Обкладання передбачуваного доходу сільськогосподарського товаровиробника базується на презумпції безумовного одержання певної матеріальної вигоди з будь-якої одиниці площі сільськогосподарського угіддя, що далеко не завжди відповідає дійсності. Відсутність такого доходу може бути спричинена як безгосподарністю платника податків, так і зовсім незалежними від нього обставинами. Економічні результати в аграрному секторі економіки, як у жодній іншій галузі, залежать не тільки від ресурсних можливостей господарюючого суб'єкта й тих зусиль, які він прикладає для їхнього використання, а й від явищ природи. Ці явища непередбачувані й слабо передбачувані, тому при використанні згаданої презумпції (навіть з урахуванням можливої відстрочки сплати податку при стихійному лісі або дії нездоланної сили) дуже велика ймовірність того, що, незважаючи на неврожай і повну відсутність доходу, платники податків будуть залучатися до сплати податку. У зв'язку з цим, розвиток законодавчих положень про єдиний сільськогосподарський податок повинен полягати не тільки в удосконаленні методики оцінки передбачуваного доходу сільськогосподарського товаровиробника, а й передбачити більш радикальні міри. Ніяка методика оцінки не здатна повною мірою відбити платоспроможність сільськогосподарського товаровиробника і тим самим примирити положення про цей податок з найважливішими принципами податкового права. Зокрема із принципом справедливості оподатковування (що передбачає облік економічних можливостей платника податків до сплати податку) [11, с. 128–129] і пов'язаний з ним принципом рівного податкового тягаря (що складається в рівномірному розподілі податкового навантаження на основі зіставлення таких можливостей).

Один із можливих варіантів вирішення цієї проблеми полягає в істотному перетворенні конструкції фіксованого сільськогосподарського податку шляхом переходу до моделі прибуткового оподаткування. Він базується на витисненні згаданої презумпції з конструкції цього податку. Альтернативою йому може виступити більше м'яке корегування конструкції фіксованого сільськогосподарського податку, що полягає в зміні природи презумпції, покладеної в її основу: з незаперечної на спростовну [12, с. 202]. Із заміною незаперечної презумпції на спростовну платник податків одержує можливість вибору між обкладанням передбачуваного доходу й обкладанням реально отриманого доходу, реалізувати яку він може до моменту сплати податку, а може (якщо це не заборонено законодавством) і після такої сплати, звернувшись із заявою про залік, повернення різниці, що виникла в результаті перевищення внесеної у бюджет суми над тою, яку він заплатив би, скориставшись альтернативним порядком її визначення. Ще один можливий варіант узгодження положень про фіксований сільськогосподарський податок із принципами оподаткування полягає в наданні платникові податків тієї ж альтернативи, з обмеженням періоду, упродовж якого можливий вибір між обкладанням передбачуваного доходу й обкладанням реально отриманого доходу. Надання права такого вибору можна обмежити моментом переходу на режим фіксованого сільськогосподарського податку, що унеможливує подальшу зміну обраного варіанту визначення суми податку. У цьому випадку споконвічна конструкція фіксованого сільськогосподарського податку й покладена в її основу презумпція залишаються незмінними, але як додаток до цього податку вводиться платіж з іншою конструкцією, що є його альтернативою.

Наведений огляд проблем, породжених введенням режиму "фіксований сільськогосподарський податок", а також варіанти їх розв'язання свідчать, що більш прийнятним напрямом є розширення сфери застосування ідеї прибуткового оподаткування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Про фіксований сільськогосподарський податок* : Закон України від 17 груд. 1999 р. № 320-XIV // Відом. Верховної Ради України. — 1999. — № 5–6. — Ст. 39.
2. *Про державну підтримку сільського господарства України* : Закон України // Відом. Верховної Ради України. — 2004. — № 49. — Ст. 527.
3. *Про внесення змін у деякі закони України про оподаткування сільськогосподарських підприємств і підтримку соціальних стандартів їх працівників* : Закон України від 24 черв. 2004 р. № 1896-IV // Відом. Верховної Ради України. — 2004. — № 49. — Ст. 528.

4. Про внесення змін у деякі Закони України про оподаткування сільськогосподарських підприємств : Закон України від 23 груд. 2004 р. № 1943-IX // Відом. Верховної Ради України. — 2004. — № 52. — Ст. 680
5. Про інноваційну діяльність : Закон України від 4 лип. 2002 р. № 40-IV // Відом. Верховної Ради України. — 2002. — № 36. — Ст. 266.
6. Дьяченко Н. Совершенствовать налогообложение сельхозтоваропроизводителей // АПК. Экономика, управление. — 2005. — № 9. — С. 15–18.
7. Экономика : учебник / под ред. А. С. Булатова. — М., 1999. — С. 32, 50–51.
8. Вершинин В. Налогообложение загрязненных земель сельскохозяйственного назначения / В. Вершинин // АПК. Экономика, управление. — 2005. — № 8. — С. 63.
9. Кузьменко В. Налоговое стимулирование эффективности производства в АПК / В. Кузьменко, И. Кожевникова // АПК. Экономика, управление. — 2004. — № 10. — С. 34–36.
10. Гаранкин Н. В. Земельная рента в методологии кадастровой оценки земли / Гаранкин Н. В // Достижения науки и техники АПК. — 2005. — № 11. — С. 47.
11. Худяков А. И. Основы налогообложения : учеб. пособие / А. И. Худяков, М. Н. Бродский, Г. М. Бродский. — СПб., 2002. — С. 128–129. — (Серия "Право и экономика").
12. Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учеб. пособие / Д. М. Щекин ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 2002. — С. 202.