

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ АЛЬТЕРНАТИВНИХ СИСТЕМ ОПОДАТКУВАННЯ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Макаренко П.М., д.е.н., професор

Безкровний О.В., к.е.н., доцент

Розглянуто особливості функціонування загальної та спрощених систем оподаткування в сільському господарстві. Ідентифіковано переваги та недоліки існуючих систем оподаткування аграрних підприємств. Обґрунтовано методичний інструментарій та схему вибору оптимальної системи оподаткування для різних, за площею землекористування, величиною доходу та розміром прибутку, видів сільськогосподарських підприємств.

The features of functioning of general and simplified systems of taxation are considered in agriculture. Advantages and lacks of the existent systems of taxation of agrarian enterprises are identified. Grounded methodical tool and pattern of choice of the optimum system of taxation for different, on the area of land-tenure, size of profit and profit, types of agricultural enterprises margin.

Постановка проблеми. 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. Тому збалансування податкового тягара, покладеного на виробників сільськогосподарської продукції є одним з основних завдань податкової політики на сучасному етапі розвитку української держави. За таких умов, особливої актуальності набувають альтернативні системи оподаткування, спрямовані на спрощення податкового механізму з метою стимулювання державної підтримки аграрних підприємств та одночасним врахуванням інтересів бюджету. Певну роль у цьому завданні мають відігравати спеціальна, зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку (ФСП), та спрощена системи оподаткування, обліку та звітності зі справлянням єдиного податку (ЄП). Звісно, дотриматись усіх цих вимог не завжди вдається. Адже, як показує практика податкових розрахунків сільськогосподарських товаровиробників із

бюджетом, з часу запровадження зазначених платежів держава неодноразово впливала на них, змінюючи, в першу чергу, нормативне забезпечення в даній сфері.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оцінюючи механізми запровадження та функціонування альтернативних систем оподаткування у сільському господарстві, необхідно віддати належне науковцям, які прямо, або опосередковано досліджували дану проблему і цим самим сприяли подальшим науковим розвідкам. Свої праці цим проблемам присвятили такі вітчизняні та зарубіжні науковці, як М.Я. Дем'яненко, Д.І. Дема, Р.П. Жарко, В.М. Жук, П.А. Лайко, А.Ю. Рымаров, П.Т. Саблук, В.П. Синчак, Л.Д. Тулуш, С.І. Юрій, С.В. Юшко та ряд інших авторів.

Разом з тим, деякі аспекти альтернативних систем оподаткування, зокрема у сільському господарстві, залишаються недостатньо дослідженими, а окремі їхні положення потребують додаткового теоретичного розкриття та виявлення перспектив їхнього поширення на наступних етапах розвитку податкової системи в Україні.

Постановка завдання. Зважаючи на вище зазначене, метою статті є виявлення особливостей у функціонуванні альтернативних систем оподаткування в сільському господарстві після прийняття Податкового кодексу та обґрунтувати доцільність їхнього поширення у сільському господарстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. На сучасному етапі розвитку системи оподаткування у сільському господарстві особлива увага зосереджена на спрощенні розрахунків з бюджетами та державними цільовими фондами. Важливу роль у цьому процесі мали б відігравати фіксований сільськогосподарський податок та єдиний податок, які одночасно введено для даної групи суб'єктів господарювання у нашій державі з 1999 року.

Запровадження даних податків в Україні, без сумніву, мало низку таких позитивних моментів:

- зниження податкового навантаження на сільськогосподарських товаровиробників;

- зростання рівня сплати означених податкових платежів;
- спрощення механізмів нарахування, обліку розрахунків та сплати податків;
- стабілізація бази оподаткування та оптимізація строків сплати;
- створення умов оподаткування, за яких відсутня мотивація до приховування результатів господарювання тощо.

Однак, як показала вітчизняна практика їх функціонування, за, більше ніж десятирічний період, вони піддавалися частим змінами і накопичили цілий ряд недоліків. Варто лише нагадати, що з 12 видів податків, зборів (обов'язкових платежів) від яких звільнялись платники фіксованого сільськогосподарського податку на початку його запровадження (1999 р.), уже у 2007 р. кількість таких податкових платежів скоротилася до шести, а із введенням в дію Податкового кодексу, взагалі до чотирьох [2]. Майже аналогічна ситуація склалась зі спрощеною системою оподаткування, обліку та звітності для юридичних осіб суб'єктів малого бізнесу під категорію яких підпадають і окремі сільськогосподарські підприємства.

Говорячи про недоліки функціонування альтернативних систем оподаткування, слід, в першу чергу, зупинитися на фіксованому сільськогосподарському податкові, який є найбільш поширеним в аграрному секторі економіки держави. На прорахунках в діючій практиці справляння ФСП ґрунтовно наголошують, як дослідження науковців [1, 5, 6, 7], так і реальна ситуація із надходженням податкових платежів до бюджету від сільськогосподарських підприємств (рис. 1).

Загалом, ідентифіковане на рис. 1 коло недоліків свідчить, що механізм дії ФСП, що базується на нормативній грошовій оцінці 1995 року [3], може лише розглядатись як теоретичне нагадування щодо необхідності ефективного використання сільськогосподарських земель, фінансування їх відтворення та прямого способу вилучення земельної ренти за місцем її виникнення.

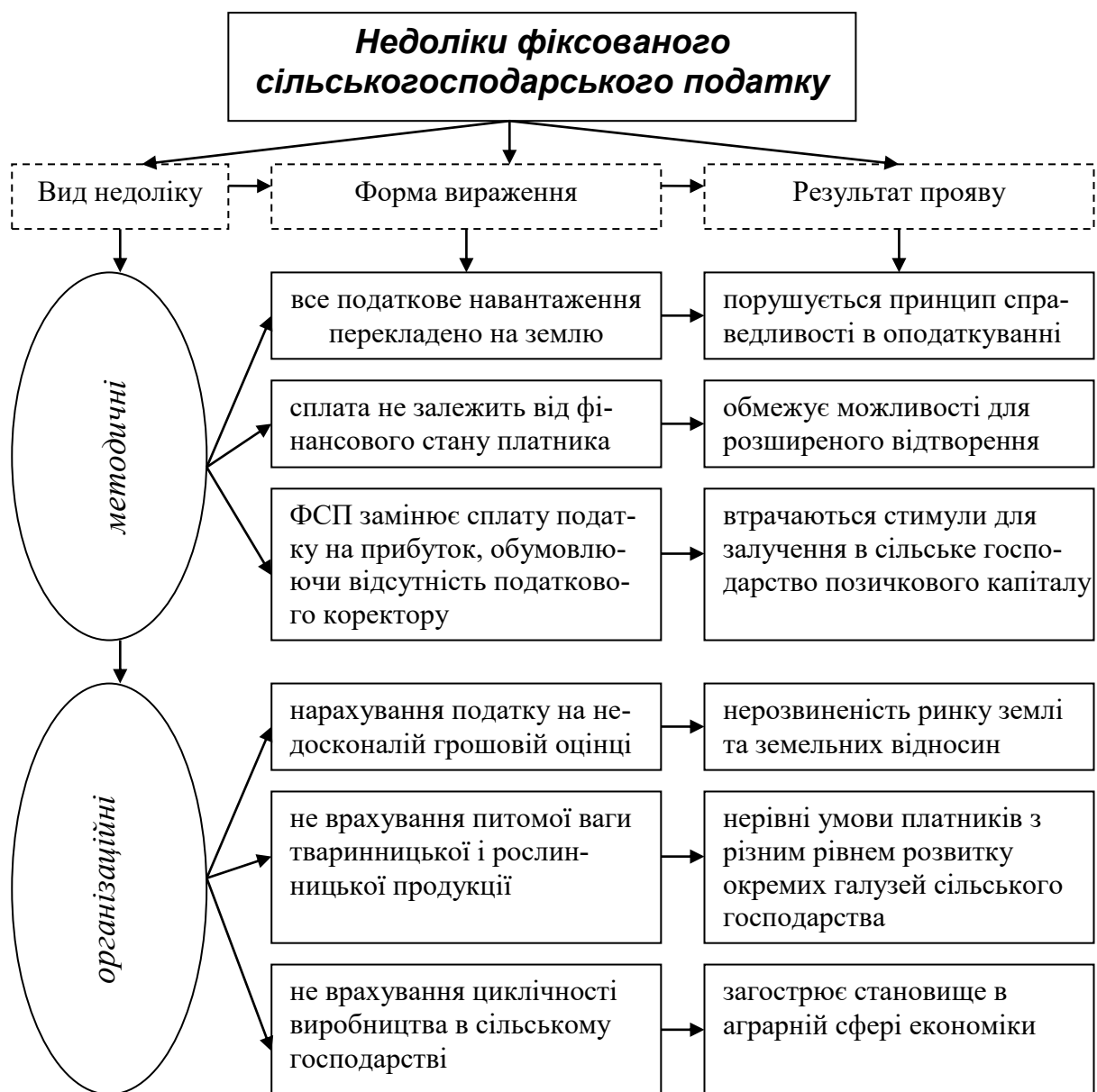


Рис. 1. Перелік існуючих недоліків у справлянні фіксованого сільськогосподарського податку

Одночасно зауважимо, що аналіз практики справляння ФСП за період 1999 – 2011 рр. промовисто виражає факт зміни його ролі із стимулюючого фактору розвитку малих і середніх агроформувань на селі до механізму оптимізації оподаткування агрохолдингів та інших великих і прибуткових сільськогосподарських товаровиробників.

Нинішні вимоги та особливості функціонування альтернативних систем оподаткування в сільському господарстві узагальнено в табл. 2.

Характеристика умов для застосування в сільському господарстві існуючих систем оподаткування

Критерій	Варіант оподаткування		
	Загальна система	Спрощена система	
Перелік сплачуваних податків	Всі податкові платежі передбачені ПКУ за наявності об'єктів оподаткування	Фіксований сільсько-господарських податок	Єдиний податок – 5%, Єдиний податок – 3%.
Умови для застосування	За будь-яких умов	Частка сільськогосподарського товаровиробництва $\geq 75\%$ ¹	Обсяг доходу ² ≤ 5000000 грн; середньо-облікова кількість працівників ≤ 50 осіб.
Об'єкт оподаткування	Податок на прибуток – різниця між сумою доходів і собівартістю та іншими витратами Плата за землю – площа земельних ділянок, що перебувають у користуванні платника	Площа сільськогосподарських угідь, що перебувають у користуванні платника	Єдиний податок – 5% - дохід; Єдиний податок – 3% - дохід мінус сума податку на додану вартість.
Частота нарахування	Податок на прибуток – щоквартально Плата за землю – один раз на рік	Один раз на рік	Щоквартально
Частота сплати	Податок на прибуток – щоквартально Плата за землю – щомісяця рівними частинами	щомісяця в розрізі третини квартальної суми, яка визначається з загальної нарахованої за частками: I кв. - по 10%, II кв. – 50%, IV – 30%.	Щоквартально

¹обчислюється у відповідності до статті 308 ПКУ; ²формується у відповідності до статті 291.1 ПКУ.

Доповнюючи узагальнення здійснені в табл. 1 слід зазначити, що обидва варіанти спрощеного оподаткування передбачають звільнення від сплати, загалом подібних, груп податків. З цієї сукупності слід виділити ті, які не властиво сплачувати типовим сільськогосподарським підприємствам – збір за спеціальне використання води, збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмелярства та збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності, тобто реально спрощення механізму оподаткування являє собою заміну сплати податку на прибуток та плати за землю. Тому доцільність вибору тієї чи іншої альтернативної системи оподаткування в сільському господарстві зводиться до

порівняння розмірів фіксованого сільськогосподарського податку чи єдиного податку з сумарним обсягом нарахованих податку на прибуток та земельного податку.

Виходячи з методики нарахування означених податкових платежів для здійснення порівняльної оцінки рівня податкового навантаження конкретного сільськогосподарського підприємства, яке виступає головним критерієм вибору оптимального варіанту оподаткування такого платника, доцільно використати сукупність звітної інформації (табл. 2).

Таблиця 2

Методичний та інформаційний інструментарій для обґрунтування оптимальної системи оподаткування в сільському господарстві

Назва показника	Джерело отримання інформації
1. Площа сільськогосподарських угідь, що перебувають у користуванні сільськогосподарського підприємства	Форма 50-с/г «Основні економічні показники діяльності сільськогосподарських підприємств»
2. Грошова оцінка сільськогосподарських угідь в розрізі видів угідь та регіонів країни	Для фіксованого сільськогосподарського податку – дані нормативної грошової оцінки 1995 року; Для плати за землю – дані нормативної грошової оцінки 1995 року із щорічною індексацією
3. Дохід (включаючи дохід від реалізації основних засобів та списання кредиторської заборгованості)	Форма №2 «Звіт про фінансові результати» (р. 010 + р. 060)
4. Виручка від реалізації продукції товарів, робіт, послуг	Форма №2 «Звіт про фінансові результати» (р. 010)
5. Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування - прибуток	Форма №2 «Звіт про фінансові результати» (р. 170)
6. Розмір податку на додану вартість	Форма №2 «Звіт про фінансові результати» (р. 015)

Наявність визначеного в табл. 2 інформаційного забезпечення створює умови для аналізу і подальшого вибору найбільш прийняттого способу оподаткування окремого підприємства шляхом порівняння обсягів сплачуваних, за використовуваної системи оподаткування, податків з розмірами умовно обчислених податкових платежів в рамках інших – альтернативних податкових систем (рис. 2).

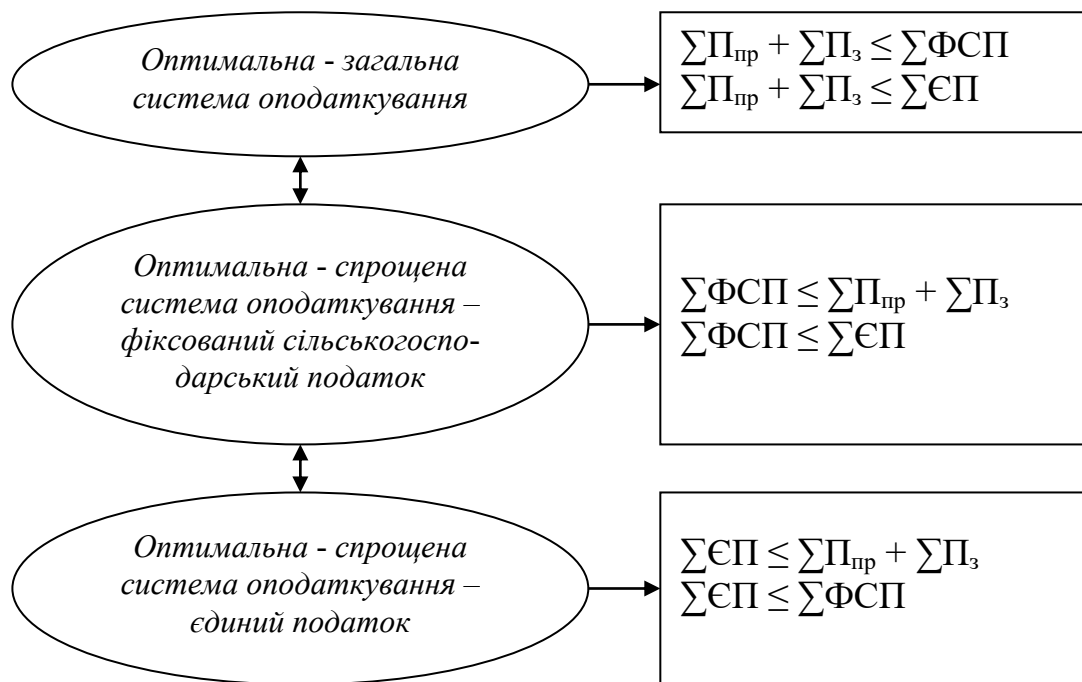


Рис. 2. Алгоритм вибору оптимальної системи оподаткування в сільському господарстві

Наведений рисунок наочно ілюструє обумовлену вище необхідність порівняння абсолютних значень сум нарахованих податків на підставі вихідних даних, методика отримання яких наведена в табл. 2.

Зважаючи на законодавчі особливості щодо нарахування фіксованого сільськогосподарського податку та плати за землю в частині використання грошової оцінки земельних угідь, які є базою для обчислення їх розмірів зазначимо, що нарахування першого відбувається за тією грошовою оцінкою, яка була проведена ще в 1995 р., а визначення розміру другої передбачає використання цієї ж грошової оцінки, але із щорічною її індексацією. Фактично за період функціонування фіксованого сільськогосподарського податку складалася така ситуація за якої, незважаючи на вищі ставки його (ФСП) сума є значно нижчою за суму плати за землю, яку він заміняє. Так, станом на початок 2011 р. при нарахуванні фіксованого сільськогосподарського податку в Україні використовується середня нормативна грошова оцінка сільськогосподарських угідь – 3543 грн/га. (для ріллі – 3734 грн/га.), тоді коли для земельного податку

вона складає 8733 грн/га. (для ріллі – 9204 грн/га.) [8]. Отже, використання діючих ставок свідчить, що на 1 га. ріллі сума плати за землю більше ніж в півтора рази перевищує розмір фіксованого сільськогосподарського податку $((9204 * 0,1\%) / (3734 * 0,15\%) = 9,20 \text{ грн} / 5,60 \text{ грн} = 1,6)$. Це доводить той факт, що спрощена система оподаткування зі сплатою фіксованого сільськогосподарського податку є вигідною не лише для прибуткових, а навіть для збиткових сільськогосподарських підприємств і до тих пір доки існуватиме фіксований сільськогосподарський податок в сучасному вигляді для тих підприємств, взагалі, не розглядатиметься можливість переходу на загальну систему оподаткування.

Крім того, така ситуація практично унеможливорює доцільність переходу, сільськогосподарськими підприємствами, які підпадають під критерій визнання суб'єктом малого та середнього бізнесу (див. табл. 1) і одночасно можуть сплачувати фіксований сільськогосподарський податок, на сплату єдиного податку. Оскільки, платники фіксованого сільськогосподарського податку, автоматично, мають можливість користуватися спеціальним режимом справляння ПДВ, то навіть єдиний податок за ставкою 5%, коли заміняється сплата ПДВ не є вигідним, зважаючи на особливості такого режиму. Фактично можливим залишається варіант здійснення порівняльних розрахунків і виявлення умов щодо доцільності застосування загальної системи оподаткування або єдиного податку лише для тих сільськогосподарських підприємств, які не можуть бути платниками фіксованого сільськогосподарського податку, а таких за статистичними даними в Україні менше 5% всіх агроформувань.

Висновки. Підсумовуючи здійснені дослідження слід підтвердити, загалом сформовану наукову позицію, щодо недосконалості існуючого порядку застосування спрощеної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у формі фіксованого сільськогосподарського податку. Фактично говорити про реальну доцільність здійснення оптимізаційних розрахунків щодо вибору альтернативних систем оподаткування для

сільськогосподарських підприємств можна буде лише тоді коли буде змінено методичний підхід до нарахування фіксованого сільськогосподарського податку. Безсумнівно такі зміни мають в подальшому зробити фіксований тим податком, який комплексно враховуватиме як земельне оподаткування, так і оподаткування доходу отриманого від використання сільськогосподарських угідь.

Список використаних джерел:

1. Дем'яненко М.Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М.Я.Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. - №2. – С. 17 – 24.
2. Жук В.М. Стан і розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу / Жук В.М. // Фінанси України. – 2011. - №7. - С. 33 – 42.
3. Постанова Кабінету Міністрів України “Про Методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів” від 23.03.1995 р. № 213 // Зібрання постанов Уряду України. – 1995. - № 6. – С. 151.
4. Рымаров А.Ю. Налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей: региональные сопоставления / А. Рымаров // Экономист. – 2009. - №1. – С. 72 – 74.
5. Синчак В.П. Система оподаткування у сільському господарстві України: теорія, методологія та практика : монографія / В.П. Синчак – Хмельницький: ХУУП, 2008. – 476 с.
6. Тулуш Л.Д. Формування інструментарію прямого оподаткування сільськогосподарських товарів / Тулуш Л.Д. // Облік і фінанси АПК. - 2010.- №1. – С. 125 - 131.
7. Юшко С.В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування / Юшко С.В. // Фінанси України. – 2009. - №11. – С. 63 – 72.
8. www.ukrstat.gov.ua.