

УДК 336.226

ТУЛУШ Л.Д., к. е. н.

м. Київ,

БОРОВИК П.М., к. е. н.,

ВАВІЛОВ С.В.,

м. Умань

НЕДОЛІКИ СПЕЦРЕЖИМУ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ НЕТИПОВИХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

***Анотація.** В статті розглянуто проблеми функціонування сучасного режиму прямого оподаткування нетипових сільськогосподарських підприємств в Україні та запропоновано напрями його вдосконалення.*

***Ключові слова:** фіксований сільськогосподарський податок, нетипові сільськогосподарські підприємства, Податковий Кодекс України.*

***Аннотация.** В статье рассмотрены проблемы функционирования современного режима прямого налогообложения нетипичных сельскохозяйственных предприятий в Украине и предложены направления его совершенствования.*

***Ключевые слова:** фиксированный сельскохозяйственный налог, нетипичные сельскохозяйственные предприятия, Налоговый Кодекс Украины.*

***Abstract.** In the article the problems of functioning the actual direct taxation treatment for atypical agricultural enterprises in Ukraine are considered and directions of its improvement are offered.*

***Keywords:** fixed agricultural tax, non-typical agricultural enterprises, Tax Codex of Ukraine*

Постановка проблеми. Фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) в ролі пільгового режиму оподаткування сільськогосподарських підприємств відіграє важливу роль у створенні сприятливого середовища для їх успішного господарювання.

Зокрема, чинне податкове законодавство дозволяє перехід на сплату ФСП тепличним комбінатам та іншим нетиповим сільськогосподарським підприємствам за наявності у них відповідних підстав, визначених Податковим Кодексом України. Проте, враховуючи необхідність забезпечення вертикальної рівності в оподаткуванні, виникає потреба наукової оцінки діючого порядку оподаткування різних категорій сільськогосподарських товаровиробників, насамперед, тепличних комбінатів, птахофабрик та тваринницьких відгодівельних комплексів, які не є звичайними сільськогосподарськими підприємствами з метою розробки пропозицій щодо її вдосконалення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Огляд наукових публікацій з цієї проблематики дозволяє виділити праці В. Андрушенка, О. Василика, З. Варналія, Д. Демі, М. Дем'яненка, Т. Єфименко, Ю. Іванова, І. Луніної, П. Саблука, С. Юрія та інших відомих вчених, присвячені дослідженню концептуальних засад та принципів побудови податкової системи, її недоліків та напрямів реформування. В той же час, детальному аналізу механізму справляння окремих податків присвячені наукові публікації М. Азарова, Д. Демі, О. Десятнюк, А. Крисоватого, П. Лайка, І. Лютого, П. Мельника, О. Непочатенко, В. Онищенко, В. Синчака, Л. Тарангул.

Віддаючи належну шану напрацюванням перелічених та багатьох інших вчених, присвяченим як проблемам сучасної вітчизняної системи оподаткування так і податковому регулюванню діяльності сільськогосподарських підприємств, слід зазначити, що з введенням в дію Податкового Кодексу України проблеми оподаткування підприємств аграрного сектору економіки та податкового регулювання їх фінансово-господарської діяльності дещо загострились, оскільки прийняття зазначеного нормативно-правового акту спричинило певні зміни податкового механізму аграрної галузі економіки.

Викладене зумовило необхідність подальших досліджень стосовно розгляду недоліків вітчизняного сучасного режиму прямого оподаткування аграрних товаровиробників з метою пошуку шляхів його вдосконалення, що й було першопричиною написання цієї статті.

Мета статті. Метою дослідження є наукова оцінка сучасної практики функціонування спеціального режиму прямого оподаткування нетипових організованих аграрних формувань (на прикладі тепличних комбінатів) та розробка на цій основі рекомендацій щодо вдосконалення механізму їх оподаткування.

В статті використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний, табличний метод та метод порівняння.

Виклад основного матеріалу. Вітчизняна система оподаткування сільськогосподарських підприємств далека від досконалості та характеризується нестаб-

ільністю податкового законодавства. З цієї причини в Україні і було прийнято відповідні положення Податкового Кодексу, що стосуються податкового регулювання діяльності організованих аграрних формувань. Основними перевагами цього нормативного документу є систематизація та узагальнення положень всіх законодавчих актів з питань оподаткування, що діяли до його прийняття, певне зменшення податкового тиску на платників податків, а також вдосконалення механізмів справляння окремих податкових платежів, необхідність чого викликана вимогами сучасності.

Слід зазначити, що Податковим Кодексом збережено спецрежим прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств. Поряд з цим, зазначеним нормативно-правовим актом дещо змінено порядок нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку.

До позитивних змін в механізмі справляння ФСП, на наше переконання, слід віднести обмеження стосовно того, що платниками цього платежу з 2011 року не можуть бути аграрні підприємства, у яких понад 50 відсотків доходу від продажу сільськогосподарської продукції становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра.

Крім того, важливим нововведенням Податкового Кодексу України є зміна податкової ставки для платників ФСП, що спеціалізуються на виробництві і переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті (з 2011 року – 1 % від нормативної грошової оцінки земельних угідь) [1].

З метою визначення доцільності такої податкової новації, доцільним є проведення аналізу даних про нарахування та сплату фіксованого сільськогосподарського податку одним із таких податкоплатників. Зокрема, чинний порядок оподаткування нетипових сільськогосподарських підприємств нами проаналізовано на прикладі одного з тепличних комбінатів Черкаської області (далі – тепличний комбінат) у співставленні з результатами оподаткування типового сільськогосподарського підприємства рослинницького спрямування одного з господарств Черкаської області (далі – типове сільгоспідприємство). Результати порівняння результатів фінансово-господарської діяльності та оподаткування зазначених суб'єктів представлені нами в таблиці 1.

Як свідчать результати дослідження, наведені в таблиці, тепличний комбінат, який в рік продає власної продукції на десятки мільйонів гривень, сплачує з гектара угідь, зайнятих під теплицями всього близько 20 грн. ФСП, що складає в розрахунку на 1 грн. виручки – лише 0,02 коп. податку, тобто в 20 разів менше ніж типові сільгоспідприємства.

Таким чином, нині має місце суттєва диспропорція між розмірами податкового навантаження тепличних комбінатів та інших (типових) сільгоспідприємств. Тому, на нашу думку, необхідність реформування механізму оподаткування тепличних комбінатів ні в кого не може викликати сумнівів.

В зв'язку з цим слід зазначити, що окремі вчені, що є представниками податкової служби України, вважа-

Таблиця 1

**Оцінка результатів оподаткування ФСП
сільгоспідприємств різних напрямів діяльності**

| Показник | 2007 р. | 2008 р. | 2009 р. | 2010 р. |
|---|-----------|-----------|----------|-----------|
| I. Тепличний комбінат | | | | |
| Площа сільськогосподарських угідь, га. | 371 | 313 | 313 | 323 |
| Виручка, тис. грн. | 24981,5 | 37479,2 | 59551,2 | 71421,3 |
| Прибуток, тис. грн. | 9787 | 3753,3 | 4953,2 | 7115,2 |
| Нарахована сума ФСП, грн. | 7204,96 | 5658,11 | 5658,13 | 5862,45 |
| в т. ч. в розрахунку на 1 га., грн. | 19,42 | 18,08 | 18,08 | 18,15 |
| Розмір ФСП на 1 грн. виручки, коп. | 0,02 | 0,02 | 0,01 | 0,01 |
| Загальна сума податків, нарахованих за рік (крім ПДВ та ПДФО), грн. | 120074,50 | 149841,87 | 133526,7 | 141219 |
| в т. ч. в розрахунку на 1 га., грн. | 323,65 | 478,73 | 426,60 | 437,21 |
| Податкове навантаження на 1 грн. виручки, коп. | 0,48 | 0,40 | 0,20 | 0,20 |
| II. Типове сільськогосподарське підприємство | | | | |
| Площа сільськогосподарських угідь, га. | 3041,45 | 3138,52 | 3989,6 | 4112,3 |
| Виручка за рік, тис. грн. | 7720,3 | 12537,2 | 8199,8 | 9115,4 |
| Прибуток, тис. грн. | 980,5 | 321,7 | 135,8 | 210,7 |
| Нарахована сума ФСП, грн. | 21531,67 | 23397,53 | 28126,68 | 29115 |
| в т. ч. в розрахунку на 1 га., грн. | 7,08 | 7,45 | 7,05 | 7,08 |
| Розмір ФСП на 1 грн. виручки, коп. | 0,3 | 0,2 | 0,3 | 0,3 |
| Загальна сума податків, нарахованих за рік (крім ПДВ та ПДФО), грн. | 51856,72 | 53453,82 | 90735,14 | 103112,50 |
| в т. ч. в розрахунку на 1 га., грн. | 17,05 | 17,03 | 22,74 | 25,07 |
| Податкове навантаження на 1 грн. виручки, коп. | 0,67 | 0,69 | 1,11 | 1,13 |

* Складено за джерелом: Тулуш Л.Д. Наслідки застосування спеціального режиму прямого оподаткування тепличними комбінатами / Л.Д. Тулуш, П.М. Боровик // Вісник Львівського Національного аграрного університету "Економіка АПК", № 16 (1), 2009 р. – С. 222-227, а також за даними управління агропромислового розвитку та ДПП в одному з районів Черкаської області.

ють за необхідне запровадити певні обмеження по мінімальній площі угідь, користувачі яких мали б право на застосування спеціального режиму прямого оподаткування на базі сільгоспугідь [3]. Наше глибоке переконання, такі обмеження, доцільно запроваджувати лише для типових сільськогосподарських підприємств, а не для тепличних комбінатів та подібних підприємств індустріального типу. Адже останні можуть взяти в оренду сільськогосподарські угіддя в обсягах, необхідних для переходу на спецрежим та передати частину угідь у суборенду іншим землекористувачам.

З іншого боку, одним із визначальних принципів побудови системи оподаткування є принцип вертикальної справедливості, який передбачає забезпечення рівнонапруженості в оподаткуванні, тобто співвідносність податкового навантаження по відношенню до валових оборотів (обсягів виручки) платників. Тому, враховуючи необхідність більш рівномірного розподілу податкового тягаря потреба реформування чинної системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з метою усунення нерівномірності податкового навантаження на платників податків нині є гостроактуальною. При цьому, в першу чергу це стосується бази оподаткування тепличних комбінатів.

З цієї причини, на наше переконання, реформування ставок фіксованого сільськогосподарського податку для тепличних комбінатів та інших нетипових сільгоспідприємств, що знайшла своє відображення в Податковому Кодексі України, є позитивною зміною податкового механізму агросфери.

Поряд з цим, не зважаючи на очікуване зростання сум ФСП, що надійдуть до бюджетів в результаті такої новації слід, зазначити, що ставка ФСП для тепличних комбінатів, що пропонувалась одним із проектів податкового кодексу і відповідала 2 % від виручки була більш обґрунтованою та реальною [2].

Зважаючи на перелічені недоліки механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств, на нашу думку, першочерговим кроком на шляху його вдосконалення повинно бути запровадження ставки ФСП для тепличних комбінатів та спеціалізованих тваринницьких сільгоспідприємств у розмірі 2 % від їх загальної виручки, що й пропонувалось одним із проектів Податкового Кодексу України [2].

Крім того, слід зазначити, що практика справляння ФСП засвідчила, що досить часто платники фіксованого сільськогосподарського податку, в тому числі і тепличні комбінати та інші нетипові організовані агроформування, займаються не лише вирощуванням і реалізацією сільськогосподарської продукції, але й іншою діяльністю. В такому разі, якщо їх виручка від реалізації товарів, робіт та послуг власного виробництва складає менше 75 % від загального валового доходу, вони зобов'язані перейти на загальну систему оподаткування з початку наступного звітного року [1].

Як показують результати перевірок фінансово-господарської діяльності платників податків [3], така нор-

ма податкового законодавства лише стимулює недобросовісних платників до використання спеціального режиму прямого оподаткування організованих агроформувань в різноманітних схемах податкової оптимізації.

Враховуючи викладене, на наше глибоке переконання, у разі, якщо за результатами роботи за рік у платника фіксованого сільськогосподарського податку, в тому числі і атипового сільськогосподарського підприємства виручка від реалізації продукції власного виробництва складає менше 75% валового доходу, то такий платник повинен перейти на загальну систему оподаткування та перерахувати свої податкові зобов'язання з початку звітного року.

Пропоновані нами зміни до податкового законодавства викличуть не лише зростання фіскального значення системи оподаткування вітчизняних організованих агроформувань, але й підвищать регулюючі властивості фіксованого сільськогосподарського податку.

Висновок. Нині механізм спеціального режиму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств є далеким від досконалості. Основні проблеми його функціонування пов'язані, насамперед, з недоліками чинного порядку оподаткування тепличних комбінатів та спеціалізованих тваринницьких сільгоспідприємств, що ставить їх у пільгові умови оподаткування, порівняно з типовими організованими агроформуваннями, а також з тим, що у разі порушення умови переходу на сплату ФСП платники цього податку зобов'язані перейти на загальну систему оподаткування лише з початку наступного року.

Шляхами вирішення зазначених проблем має бути запровадження ставки ФСП для тепличних комбінатів та спеціалізованих тваринницьких сільгоспідприємств у розмірі 2 % від їх загальної виручки а також норми податкового законодавства, згідно з якою платники ФСП, обсяг виручки від реалізації продукції власного виробництва у яких складає менше 75 % сукупного валового доходу, повинні перейти на загальну систему оподаткування з початку звітного року та перерахувати при цьому свої податкові зобов'язання.

Подальші дослідження в даному напрямі фінансової науки слід присвятити розробці напрямів вдосконалення системи прямого оподаткування типових організованих агроформувань.

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий Кодекс України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Проект Податкового Кодексу України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – // http://proekt_tax_codewx_Ukrein/cgi-bin/law2/main.cgi?nreg=746-99&pass=dCCMfOm7xBWM_2009.
3. Реформування системи оподаткування тепличних комбінатів та інших атипових сільськогосподарських підприємств – [Електронний ресурс] – Режим доступу: – http://www.un.org.ua/brc/ua_nw.html.
4. Тулуш Л.Д. Наслідки застосування спеціального режиму прямого оподаткування тепличними комбінатами / Л.Д. Тулуш, П.М. Боровик // Вісник Львівського НАУ "Економіка АПК", № 16(1), 2009 р. – С. 222-227.