

**ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ ТА КРЕДИТ**

*Синчак В.Я.,*

*завідувач кафедри менеджменту, фінансів  
та кредиту Хмельницького інституту  
регіонального управління та права,  
кандидат економічних наук, доцент*

**МЕТОДИКА ОБЧИСЛЕННЯ ФІКСОВАНОГО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО  
ПОДАТКУ В РЕФОРМОВАНИХ ГОСПОДАРСТВАХ**

Однією із умов справляння податків та зборів є методика їх обчислення, яка має бути простою та зрозумілою для платників. Однак досягти цього не завжди вдається. Щодо фіксованого сільськогосподарського податку, то тут доречно зауважити, що авторами враховані ці особливості. Проте залишається до кінця не розроблена та не впроваджена методика його обчислення для платників окремих форм власності. Важливість цього питання очевидна. Адже після проведення реформування колективних сільськогосподарських підприємств на селі утворилось декілька груп платників фіксованого сільськогосподарського податку. Причому навіть за однакових об'єктів оподаткування ці платники сплачують різні суми фіксованого сільськогосподарського податку. Йдеться про сільськогосподарських товаровиробників державної та приватної форм власності, для яких існують особливості в обчисленні цього податку. Тому для кожної групи платників фіксованого сільськогосподарського податку доцільно використовувати окрему методику обчислення. В іншому випадку це приводитиме до недостовірного нарахування податку.

У цьому зв'язку виникає необхідність у розмежуванні методики обчислення фіксованого сільськогосподарського податку для агроформувань приватної форми власності, що утворились на основі колишніх колективних сільськогосподарських підприємств від загальноприйнятої, яка існує для сільгоспвиробників державної форми власності та тих платників, які зареєструвались до 1998 року. Треба зазначити, що існуюча методика обчислення фіксованого сільськогосподарського податку розроблялась до процесу реформування колективних сільськогосподарських підприємств. Очевидно, що її автори не могли передбачити тих змін, які стались в сільському господарстві після набрання чинності Указу Президента України "Про невідкладні заходи щодо прискорення реформування аграрного сектора економіки" від 3 грудня 1999 року. Тому розроблена авторами методика обчислення фіксованого сільськогосподарського податку може повністю застосовуватись лише для платників, що утворились до 1998 року, включаючи й державні сільськогосподарські підприємства.

Слід зазначити, що вітчизняні науковці, досліджуючи проблеми пов'язані з оподаткуванням сільськогосподарських товаровиробників, досить змістовно висвітлюють питання пов'язані з фіксованим сільськогосподарським податком. Грунтуючись на власних дослідженнях, та посилаючись на результати інших економістів, вітчизняні науковці серед яких Дем'яненко М.Я., Дема Д.І., Корнієнко С.А., Корнієнко Т.Н., Синівська Л.В., Сус Ю.Ю., вказують на існуючі недоліки та переваги цього податку.



Однак, незважаючи на значну кількість публікацій присвячених цьому податку, залишається існувати проблема щодо запровадження окремої методики нарахування фіксованого сільськогосподарського податку для приватних сільськогосподарських товаровиробників, що утворились на основі колективних сільськогосподарських підприємств та самостійно зареєструвались після 1998 року. Зазначене й зумовлює актуальність проблеми та визначає вибір теми наукової статті.

Враховуючи актуальність проблеми, метою наукової статті є дослідження діючої методики нарахування фіксованого сільськогосподарського податку, передбаченої для платників, що утворились до реформування колективних сільськогосподарських підприємств та на її основі запровадження іншої, яка враховуватиме вимоги чинного законодавства, сприятиме в подальшому застосуванню спрощеного порядку нарахування податку для сільськогосподарських товаровиробників, зареєстрованих після 1998 року і утворених на основі колишніх колективних сільськогосподарських підприємств.

Аналізуючи систему податків у сільському господарстві, починаючи з 1991 року, слід зазначити, що в Україні тривалий період серед науковців та фахівців велось багато дискусій щодо їх запровадження. Причому їх точки зору, в окремих випадках, були протилежні за своїм змістом. Особливо гостро поставало це питання, коли дискусія розгорталась відносно запровадження в сільському господарстві єдиного податку<sup>1</sup>. Одна група фахівців вважала, що вирішити проблему оподаткування у сільському господарстві можна з допомогою єдиного сільськогосподарського податку. Прихильники цієї точки зору стверджували, що з допомогою єдиного податку можна спростити податковий механізм в сільському господарстві та врахувати специфіку аграрного виробництва.

Інші переконливо доводили, що податкова система сільського господарства має складатись із багатьох податків, з допомогою яких буде більше проявлятися регулююча функція оподаткування<sup>2</sup>. Питання це набувало особливої вагомості, коли в якості аргументу науковці посилялись на країни з ринковою економікою. Адже як відомо, в цих країнах від ідеї єдиного податку вже давно відмовились. Через об'єктивні причини не зміг існувати єдиний податок в період централізовано-планової економіки, яка функціонувала за часів колишнього Радянського Союзу.

З огляду на вищезазначене необхідно зауважити, що ідея єдиного податку притаманна різним епохам розвитку податкових систем. Прихильниками єдиного податку виступали ще фізіократи на чолі з французьким вченим Франсуа Кене. Вони пропонували замінити всі діючі на той час податки єдиним податком з земельної власності. На їх думку, “чистий продукт” виникає лише у сільському господарстві, а тому його потрібно оподатковувати єдиним податком, оскільки в інших галузях економіки “чистий продукт” не утворюється.<sup>3</sup>

Не применшуючи важливості зазначених точок зору на існуючу проблему, оскільки кожна з них мала право на своє існування, слід визнати, що в сільському господарстві перевагу було надано єдиному податку. В цьому сенсі спочатку називався земельний податок, який в Україні введено з 1 липня 1992 року. Взнявши за основу методику його нарахування для сільськогосподарських підприємств, з 1 січня 1999 р. запроваджено фіксований сільськогосподарський податок.

Слід додати і те, що до запровадження на всій території України фіксованого сільськогосподарського податку, в окремих областях було проведено його апробацію. У цей час Верховною Радою приймається Закон України “Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників” № 25\98-ВР від 15 січня 1998 р.<sup>4</sup>



Уже перші місяці засвідчили переваги фіксованого сільськогосподарського податку. Це стосувалось суми коштів, що сплачувалась до бюджету господарствами областей у яких проводився експеримент, в порівнянні з загальноприйнятою системою оподаткування, за якою в цей же час проводились розрахунки з бюджетом іншими сільськогосподарськими товаровиробниками України. Можна припустити, що саме з цих міркувань Президентом України був виданий Указ “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 18 червня 1998 року<sup>5</sup>. Цим указом передбачалось запровадити з 1 січня 1999 р. по 1 січня 2004 р. фіксований сільськогосподарський податок на всій території України, який мав сплачуватись сільськогосподарськими товаровиробниками лише у грошовій формі.

Тут доцільно звернути увагу на вимогу указу щодо сплати податку в грошовій формі. Адже саме в цей період у сільському господарстві домінують товарообмінні (бартерні) операції. Це не могло не відобразитись і на розрахунках з бюджетом. Саме в цей період на практиці широко використовується система взаємозаліків по платежах з бюджетом. Безперечно, що таку систему розрахунків з бюджетом необхідно було змінювати. Проте розпочинати ці зміни потрібно було не з сільськогосподарських підприємств, які через об’єктивні причини до них не були готовими. Це стало зрозумілим дещо пізніше. Мабуть з цих міркувань Верховною Радою України було прийнято відповідний закон, у якому сплата фіксованого сільськогосподарського податку передбачалась уже як у грошовій, так і в натуральній формах.

Прийнятий Указ набрав чинності відповідно до порядку, передбаченого пунктом 4 розділу CV “Перехідних положень” Конституції України. За Конституцією України це означало, що Указ вступав у дію, якщо протягом тридцяти календарних днів з дня подання законопроекту (за винятком міжсесійного періоду) Верховна Рада України не прийме закон або не відхилить поданий законопроект більшістю від її конституційного складу, і діятиме до набрання чинності законом, прийнятим Верховною Радою з цих питань<sup>6</sup>.

Такий закон, який визначав платників податку, об’єкт оподаткування, ставки та строки сплати, був розроблений і прийнятий Верховною Радою України наприкінці 1998 року. Запропонований Верховною Радою Закон України “Про фіксований сільськогосподарський податок” у редакції від 17 грудня 1998 року набрав чинність з 1 січня 1999 року. Причому на відміну від законопроекту, представленого Президентом України, яким скасовувалось 10 податків, зборів (обов’язкових платежів), прийнятим законом для сільськогосподарських підприємств уже відмінялось 12 раніше діючих платежів<sup>7</sup>.

З поміж інших розбіжностей, які спостерігались між цими двома законодавчими актами, виділялись ставки оподаткування. Відповідно до Указу Президента України для ріллі, сіножатей та пасовищ встановлювалась ставка у розмірі 1 % від грошової оцінки зазначених угідь. Для багаторічних насаджень передбачалась ставка 0,3 % від грошової оцінки цього виду угідь.

Тут же зазначимо, що за законом, який був прийнятий Верховною Радою України від 17 грудня 1998 р., ставки податку, для вказаних сільськогосподарських угідь, відповідно становили 0,5 і 0,3 % від грошової оцінки землі. Причому для платників податку, які здійснюють свою діяльність у гірських зонах та на поліських територіях для ріллі, сіножатей та пасовищ запроваджувалась ставка у розмірі 0,3 %, а для багаторічних насаджень – 0,1 відсотка від грошової оцінки угідь.

Загалом же, аналізуючи запропонований Президентом України Указ від 18 червня 1998 р. “Про фіксований сільськогосподарський податок” та прийнятий Верховною Радою Закон України від 17 грудня 1998 р. “Про фіксований сільськогосподарський податок”, слід зазначити, що кожний з них мав за мету зменшити податковий тягар для виробників цієї галузі.



Однак, як свідчать результати аналізу та практика справляння цього податку, зазначені законодавчі акти було прийнято дещо з запізненням. Остаточні висновки робити ще рано. Але вже нині зрозуміло, що фіксований сільськогосподарський податок сплачувався б набагато ефективніше та значно зменшив би податковий тягар для сільськогосподарських підприємств, якщо б він був запроваджений на початку 1993-1994 рр. Саме у цих і в наступних роках сільськогосподарські підприємства відчули на собі непомірний податковий тягар, який, на нашу думку, став однією із причин занепаду цієї галузі. Тут доцільно нагадати, що вже навіть після запровадження фіксованого сільськогосподарського податку протягом 1998-1999 рр. сільськогосподарські підприємства сплачували до бюджету лише 34 відсотки нарахованих платежів. Зовсім інша тенденція по розрахунках з бюджетом спостерігалась у 2000–2001 рр. Так у 2000-2001 рр. сільгоспвиробники вже сплачували податків на рівні 84 відсотків від нарахованих сум<sup>8</sup>. Ця позитивна тенденція продовжувала зберігатись і 2002 році. Зокрема, в деяких областях України, сума сплаченого фіксованого сільськогосподарського податку, станом на 1 листопада 2002 р., складала вже понад 90 відсотків.

З поміж інших нормативних актів, що мали безпосереднє відношення до методики обчислення фіксованого сільськогосподарського податку, слід виділити ті, які в цей час приймались податковою службою. Тож для адміністрування фіксованого сільськогосподарського податку Державною податковою адміністрацією України розробляються та видаються відомчі нормативні акти. До позитивного чинника необхідно віднести Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку, що затверджений наказом Державної податкової адміністрації України № 230 від 27 квітня 1999 р. Цим Порядком рекомендовано використовувати єдиний порядок обчислення фіксованого сільськогосподарського податку до бюджету<sup>9</sup>.

Проте, як уже зазначалось, даний порядок може повністю використовуватись державними сільськогосподарськими підприємствами та іншими господарствами, що зареєструвались до 1998 року. Господарства, які створені після 1 січня 1998 року можуть лише частково використовувати цю методику.

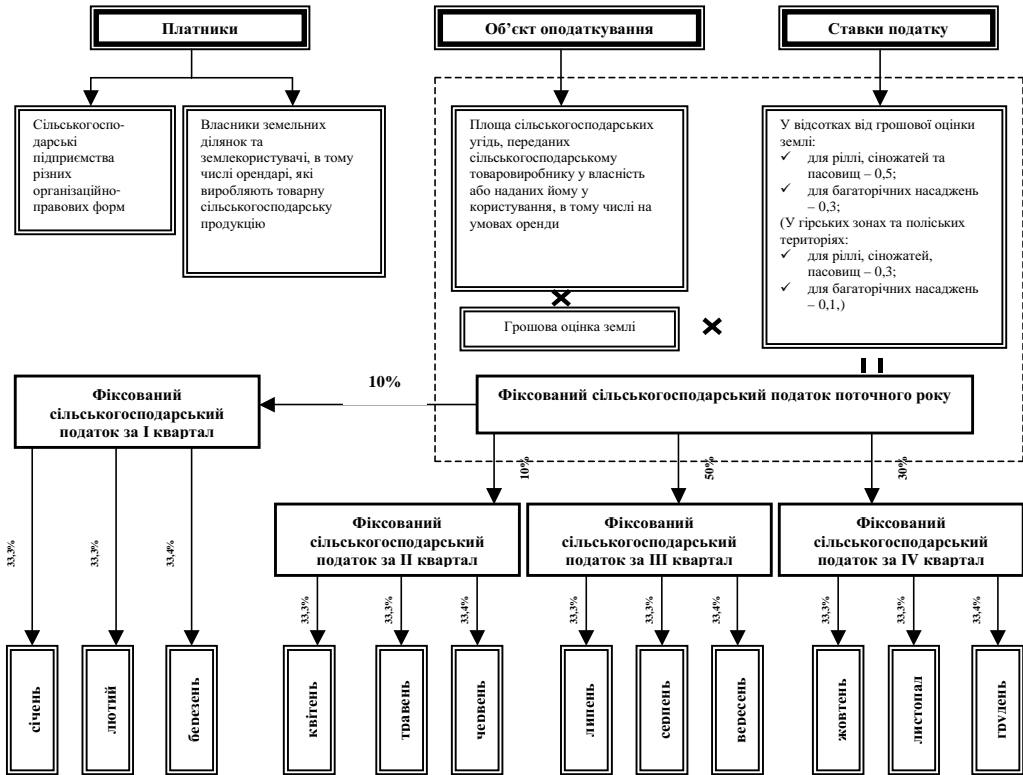
Для наглядності методики обчислення фіксованого сільськогосподарського податку побудуємо структурно-логічну схему, характерну для сільськогосподарських товаровиробників, утворених після 1998 року (див. рисунок).

Зважаючи на викладене спробуємо виділити особливості, що існують в обчисленні податку для реформованих сільськогосподарських підприємств з використанням відповідних формул. Для цього частково використаємо методику обчислення, затверджену наказом Державної податкової адміністрації України, з урахуванням змін в законодавстві. Тут же зазначимо, що при обчисленні податку доцільно дотримуватись зазначеної нижче послідовності.

На першому етапі обчислення визначається розмір фіксованого сільськогосподарського податку поточного року (ФСП п. р.), виходячи із наявних площ ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень з урахуванням грошової оцінки землі:

$$ФСП_{п.р.} = \left( P_{рлл.} * \Gamma_{рлл.} * A_{рлл.} \right) + \left( P_{сін.} * \Gamma_{сін.} * A_{сін.} \right) + \left( P_{пас.} * \Gamma_{пас.} * A_{пас.} \right) + \left( P_{б.пас.} * \Gamma_{б.пас.} * A_{б.пас.} \right), \quad (1)$$

де  $P_{рлл.}$ ,  $P_{сін.}$ ,  $P_{пас.}$ ,  $P_{б.пас.}$  — площа ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, що належить платнику, у т.ч. на умовах оренди, га;  $\Gamma_{рлл.}$ ,  $\Gamma_{сін.}$ ,  $\Gamma_{пас.}$ ,  $\Gamma_{б.пас.}$  — грошова оцінка, відповідно для ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень, грн.;  $A_{рлл.}$ ,  $A_{сін.}$ ,  $A_{пас.}$ ,  $A_{б.пас.}$  — ставки фіксованого сільськогосподарського податку, відповідно для ріллі, сіножатей, пасовищ та багаторічних насаджень, %.



Структурно-логічна схема обчислення фіксованого сільськогосподарського податку для платників, зареєстрованих після 1998 року

Наведена формула дає змогу проводити обчислення фіксованого сільськогосподарського податку незалежно від місця знаходження сільськогосподарських угідь.

Водночас слід зазначити, що рекомендованим Порядком обчислення фіксованого сільськогосподарського податку, затвердженого наказом Державної податкової адміністрації України № 230 від 27 квітня 1999 р., для платників, які здійснюють свою діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, передбачено додаткову (окрему) формулу. Однак детальне вивчення цього Порядку дозволяє зробити висновок про те, що в обчисленні фіксованого сільськогосподарського податку як для платників, які здійснюють свою діяльність у гірських зонах та на поліських територіях, методика аналогічна як і для решти господарств, розташованих в інших областях України. Різниця полягає лише у діючих ставках оподаткування, які окремо передбачені для платників, що здійснюють свою діяльність у гірських зонах та на поліських територіях.

Таким чином відпадає необхідність у виділенні особливостей обчислення фіксованого сільськогосподарського податку для платників, що знаходяться на різних територіях. Це потрібно визнати. В іншому випадку це лише ускладнює методику обчислення, що є негативним явищем як з методологічної так і з практичної точки зору. Тому наведена формула може успішно використовуватись в усіх випадках при обчисленні фіксованого сільськогосподарського податку. Тільки при обчисленні фіксованого сільськогосподарського податку з платників, що здійснюють



свою діяльність у гірських зонах та на поліських територіях необхідно застосовувати ставки оподаткування 0,3 і 0,1 відсотка. Цілком зрозуміло, що для інших платників України, за діючого законодавства, застосовуватимуться ставки оподаткування, відповідно 0,5 і 0,3 відсотка від грошової оцінки угідь.

Оцінюючи позитивно запропоновану методику обчислення слід зазначити, що далі її автори визначають суму платежів, сплачених в попередньому податковому році (1997), які замінено фіксованим сільськогосподарським податком. Саме це й є тією різницею, що існує в нарахуванні цього податку для державних і реформованих сільськогосподарських підприємств та тих, що утворились після 1998 року.

Звертає на себе увагу й те, що запропонована авторами формула для визначення сплачених за 1997 рік податків, зборів (обов'язкових платежів) є не зовсім вдалою з методологічної точки зору. Це стосується позначення податків, зборів (обов'язкових платежів), які перестали сплачувати сільськогосподарські товаровиробники при запровадженні фіксованого сільськогосподарського податку. Позначення, які використано у формулі, а також множинність самих податків та зборів, змінених на фіксований сільськогосподарський податок, не дозволяють її швидко засвоїти. На нашу думку, виправити цей недолік стає можливим із включенням до формули початкових букв з назви податків та зборів, обчислення яких проводиться за даною методикою.

Вважаємо, що з внесенням змін до зазначеної формули не порушується методика обчислення, що запропонована Державною податковою адміністрацією України. Поряд із цим очевидні й інші переваги. Це стосується засвоєння як самої формули так і переліку податків, зборів (обов'язкових платежів), які змінено на фіксований сільськогосподарський податок.

Виходячи із наведених вище обґрунтувань, та залишаючи в стороні питання визначення суми податків, зборів (обов'язкових платежів) за 1997 рік (в якому новоутворені господарства не існували)<sup>10</sup>, а також відкидаючи порядок застосування коригувальних коефіцієнтів, оскільки через зазначені причини для новоутворених сільськогосподарських підприємств їх недоцільно застосовувати, проведемо заключні операції з обчислення фіксованого сільськогосподарського податку. Як відомо, за діючим законодавством та нормативними актами Державної податкової адміністрації України фіксований сільськогосподарський податок має сплачуватись щомісяця протягом 30 днів (20 + 10 днів), наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду<sup>11</sup>.

Безперечно, що на заключному етапі обчислення фіксованого сільськогосподарського податку необхідно річну суму розподілити за строками сплати. Однак перед визначенням щомісячного платежу, річну суму фіксованого сільськогосподарського податку необхідно додатково розділити по кожному окремому кварталу. Адже для кожного кварталу Законом України "Про фіксований сільськогосподарський податок" передбачено свій норматив сплати, який розроблено з врахуванням особливостей сільськогосподарського виробництва. Так у першому і другому кварталі платники фіксованого сільськогосподарського податку повинні сплатити по 10 % від річної суми платежу. Дещо більший норматив сплати встановлено для третього та четвертого кварталів, у яких сільськогосподарські товаровиробники, які є платниками фіксованого сільськогосподарського податку, повинні, відповідно сплатити по 50 і 30 відсотків.

Враховавши зазначені вище особливості та вимоги законодавства проведемо розподіл річної суми фіксованого сільськогосподарського податку за строками сплати, з урахуванням квартальних нормативів. Зразу зазначимо, що через різну величину відсотків, які встановлені для кожного кварталу, щомісячна і квартальна сума фіксованого сільськогосподарського



податку має визначатись для кожного періоду окремо. Для цього доцільно використовувати зазначену нижче формулу:

$$\Phi СП_{з.п.} = \frac{\Phi СП_{н.р.} * H_c}{T}, \quad (2)$$

де  $\Phi СП$  — фіксований сільськогосподарський податок звітного податкового періоду, що визначається для сплати в бюджет за перший, другий та третій місяці кварталу, грн;  $H$  - квартальний норматив сплати податку, % (у I кварталі – 10%; у II кварталі – 10 %; у III кварталі – 50 %; у IV кварталі – 30 відсотків від річної суми податку);  $T$  – кількість звітних податкових періодів у кварталі, за які сплачується податок, ( $T = 3$ ).

**Таким чином**, підводячи підсумок усьому вищевикладеному, можна зробити такі висновки.

Для реалізації запропонованої методики обчислення фіксованого сільськогосподарського податку необхідно внести зміни до Порядку розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку, що затверджений наказом Державної податкової адміністрації України № 230 від 27 квітня 1999 р.

Використання запропонованої методики дасть змогу своєчасно і без особливих ускладнень проводити достовірне нарахування фіксованого сільськогосподарського податку приватними агроформуваннями, що утворились на основі колишніх колективних сільськогосподарських підприємств і іншими новоутвореними платниками цього податку.

В порівнянні з діючим порядком, що використовується при обчисленні фіксованого сільськогосподарського податку запропонований є досконалішим з методологічної точки зору і може успішно використовуватись не лише науковцями, а й матиме практичне застосування. Звісно, що із зміною податкового законодавства можлива зміна порядку обчислення фіксованого сільськогосподарського податку, але це не внесе суттєвих змін в методику його нарахування.

<sup>1</sup> Фінансово-кредитні відносини в АПК / Каблук П.Т., Ситнік В.П., Дем'яненко М.Я. та ін. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 1996. – С. 123.

<sup>2</sup> Там само.

<sup>3</sup> Кенз Ф. Избранные экономические произведения. – М., 1960. – 511 с.

<sup>4</sup> Про запровадження в порядку експерименту єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників: Закон України // Урядовий кур'єр. – 1998. – №28- 29. – 12 лютого.

<sup>5</sup> Про фіксований сільськогосподарський податок: Указ Президента України // Урядовий кур'єр. – 1998. – № 116- 117. – 20 червня.

<sup>6</sup> Конституція України, прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – №30. – С.141.

<sup>7</sup> Про фіксований сільськогосподарський податок: Закон України // Урядовий кур'єр. – 1999. – №2-3. – 6 січня.

<sup>8</sup> Гайдуцький П. Указ, який зробив селян власниками землі // Урядовий кур'єр. – 2002. – 3 грудня.

<sup>9</sup> Порядок розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку та заповнення форми розрахунку, затверджений наказом Державної податкової адміністрації України №230 від 27 квітня 1999 р. // Офіційний вісник України. - 1999. – №19. – С.858.

<sup>10</sup> Про застосування норм Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок" : Лист Державної податкової адміністрації України. - 2003.- №3364\7\15\4117.-28 лютого.

<sup>11</sup> Методичні матеріали по застосуванню Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами". Вип. 1. – Хмельницький, 2001. – С.72