

СПЕЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГОВЫЙ РЕЖИМ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

У статті розглянуті економіко-правові аспекти спеціального режиму оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників, представлена характеристика фіксованого сільськогосподарського податку, проаналізовані зміни, які стосувалися механізму його нарахування і сплати, визначені позитивні моменти застосування даного податку.

Ключові слова: *фіксований сільськогосподарський податок, спеціальний податковий режим, Податковий кодекс України, податкове регулювання, сільськогосподарський товаровиробник.*

В статье рассмотрены экономико-правовые аспекты специального режима налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, представлена характеристика фиксированного сельскохозяйственного налога, проанализированы изменения, которые касались механизма его начисления и уплаты, определены позитивные моменты применения данного налога.

Ключевые слова: *фиксированный сельскохозяйственный налог, специальный налоговый режим, Налоговый кодекс Украины, налоговое регулирование, сельскохозяйственный товаропроизводитель.*

In the article the economic and legal aspects of the dedicated mode of taxation are considered for agricultural commodity producers, description of the fixed agricultural tax is presented, changes which touched the mechanism of his extra charge and payment are analyses, the positive moments of application of this tax are certain.

Keywords: *fixed agricultural tax, dedicated tax mode, Internal revenue code of Ukraine, tax adjusting, agricultural commodity producer.*

Постановка проблеми. Одним из составляющих элементов экономического механизма является налоговое регулирование, которое представляет собой основу системы экономических средств внедрения в процесс выполнения налоговых обязательств, а именно: изменение налогов, налоговых ставок, льгот, базы налогообложения и других элементов налоговой системы. С принятием Налогового кодекса Украины особую актуальность приобретают вопросы

изменения нормативно-законодательных требований начисления и уплаты налогов и сборов. Социально-экономическая сущность налогового регулирования обуславливает результативность применения системы налогообложения субъектами хозяйствования различных отраслей экономики. Специальный налоговый режим выступает одним из весомых инструментов налогового регулирования, применение которого в аграрном секторе приобретает особое значение.

Анализ литературы. Анализу практического применения фиксированного сельскохозяйственного налога посвящены труды В.Ю. Уркевича, С.В. Юшко, А.О. Олексиенко и других ученых [1–3]. Однако, в связи с изменениями в налоговом законодательстве Украины, возникает необходимость изучения экономико-правовых аспектов применения специального налогового режима для агроформирований.

Целью статьи является проведение сравнительной характеристики основных элементов специального налогового режима для сельскохозяйственных товаропроизводителей в форме фиксированного сельскохозяйственного налога.

Изложение основного материала. В соответствии с Налоговым кодексом Украины специальный налоговый режим – это система мероприятий, которая определяет особый порядок налогообложения отдельных категорий хозяйствующих субъектов [4, с. 7]. Для субъектов хозяйствования в аграрном секторе экономики предусмотрено начисление и уплата фиксированного сельскохозяйственного налога (ФСН). Специальный налоговый режим налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в форме фиксированного сельскохозяйственного налога появился в порядке эксперимента в 1998 году в трех регионах Украины: Гло-

бинском районе Полтавской области, Старобешивском районе Донецкой области, Ужгородском районе Закарпатской области [2, с. 63]. Как известно, с 1999 года применение фиксированного сельскохозяйственного налога было распространено по всей территории Украины в связи с вступлением в силу Закона Украины «О фиксированном сельскохозяйственном налоге» № 320-XIV от 17.12.1998 г., необходимость которого была обусловлена убыточностью сельскохозяйственного производства, отсутствием наличных средств, низким уровнем государственной поддержки, потребностью в упрощении налогового учета и пр.

ФСН – налог, который взимается с единицы земельной площади в процентах ее нормативной денежной оценки и оплата которого отменяет оплату отдельных налогов и сборов [4, с. 47]. С целью более детального изучения стимулирующего характера данного налога рассмотрим отдельные его элементы, которые изложены в главе 2 «Фиксированный сельскохозяйственный налог», раздела VIX «Специальные налоговые режимы» Налогового кодекса Украины в сравнении с положениями Закона Украины «О фиксированном сельскохозяйственном налоге» № 320-XIV от 17.12.1998 г. с изменениями и дополнениями (табл. 1).

Таблица 1.

Сравнительная характеристика основных элементов начисления и уплаты фиксированного сельскохозяйственного налога

| Основные элементы начисления и уплаты ФСН | В соответствии с Законом Украины «О фиксированном сельскохозяйственном налоге» | В соответствии с Налоговым кодексом Украины (НКУ) | Комментарии |
|---|---|---|--|
| Плательщики фиксированного сельскохозяйственного налога | Сельскохозяйственные предприятия организационно-правовых форм, предусмотренных законами Украины, фермерские и другие хозяйства, которые занимаются производством (выращиванием), переработкой и сбытом сельскохозяйственной продукции, а также рыбные и рыболовецкие хозяйства, которые занимаются разведением, выращиванием и выловом рыбы во внутренних водоемах, у которых сумма, полученная от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки за предыдущий отчетный (налоговый) год, превышает 75% общей суммы валового дохода | Сельскохозяйственные товаропроизводители, у которых доля сельскохозяйственного товаропроизводства за предыдущий налоговый (отчетный) год равен или превышает 75%. Сельскохозяйственный товаропроизводитель – юридическое лицо независимо от организационно-правовой формы, которое занимается производством сельскохозяйственной продукции и/или разведением, выращиванием и выловом рыбы во внутренних водоемах и ее переработкой на собственных или арендованных мощностях, в том числе из собственного изготовленного сырья на давальческих условиях и осуществляет операции по ее поставке | Понятие «сельскохозяйственное товаропроизводство» в Налоговом кодексе отсутствует, то есть необходима детальная расшифровка с целью определения его доли. Но дана более точная формулировка использования мощностей хозяйства (собственные и арендованные) |
| Условия огра- | Субъекты хозяйствования, | Субъект хозяйствования, у | Существенно изменились |

| | | | |
|---|---|---|---|
| <p>ничения лиц, относящихся к плательщикам фиксированного сельскохозяйственно-го налога</p> | <p>которые реализуют инвестиционные или инновационные проекты в специальных (свободных) экономических зонах, на территориях приоритетного развития со специальным режимом инвестиционной деятельности, в условиях технологических парков, реализуют инновационные проекты в соответствии с Законом Украины «Об инновационной деятельности» или зарегистрированные плательщиками единого налога для субъектов малого предпринимательства</p> | <p>которого более 50% дохода, полученного от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и продуктов ее переработки, составляет доход от реализации декоративных изделий, диких животных и птицы, изделий из меха и меха. Субъект хозяйствования, который осуществляет деятельность по производству и/или реализации подакцизных товаров. Субъект хозяйствования, который на день предоставления документов для получения статуса плательщика налога имеет налоговый долг, за исключением безнадежного налогового долга, возникший вследствие действия обстоятельств непреодолимой силы</p> | <p>условия: отсутствует уточнение о субъектах хозяйствования, которые реализуют инновационные проекты в соответствии с Законом Украины «Об инновационной деятельности», о лицах, зарегистрированных как плательщики единого налога для субъектов малого предпринимательства. Особое внимание уделяется плательщикам, имеющим налоговый долг</p> |
| <p>Объект налогообложения</p> | <p>Площадь сельскохозяйственных угодий, переданных сельскохозяйственному товаропроизводителю в собственность или предоставленных ему в пользование, в том числе на условиях аренды, а также земель водного фонда, которые используются рыбными и рыболовецкими хозяйствами для разведения, выращивания и вылова рыбы во внутренних водоемах</p> | <p>Площадь сельскохозяйственных угодий (пашни, сенокосов, пастбищ и многолетние насаждения) и/или земель водного фонда (внутренних водоемов, озер, ставков, водохранилищ) находящаяся в собственности сельскохозяйственного товаропроизводителя или предоставлена ему в пользование, в том числе на условиях аренды</p> | <p>Уточнены в Налоговом кодексе виды сельскохозяйственных угодий – пашня, сенокосы, пастбища и многолетние насаждения, а также водного фонда – внутренние водоемы, озера, ставки, водохранилища. Существенные различия отсутствуют</p> |
| <p>База налогообложения (БН)</p> | <p>Нормативная денежная оценка 1 га сельскохозяйственных угодий по состоянию на 01.07.1995 г., для земель водного фонда – нормативная денежная оценка 1 га пашни в АРК и области на 01.07.1995 г.</p> | <p>1 га сельскохозяйственных угодий по состоянию на 01.07.1995 г.</p> | <p>БН фиксированного сельскохозяйственного налога не изменилась</p> |
| <p>Ставки фиксированного сельскохозяйственного налога</p> | <p>Для пашни, сенокосов и пастбищ – 0,15 %, для многолетних насаждений – 0,09%, для земель водного фонда, которые используются рыбными и рыболовецкими хозяйствами для разведения, выращивания и вылова рыбы во внутренних водоемах – 0,45%, для пашни, сенокосов и пастбищ, размещенных в горных зонах и на полесских территориях – 0,09%, для многолетних насаждений, размещенных в горных зонах и на полесских территориях – 0,03%</p> | <p>Для пашни, сенокосов и пастбищ – 0,15 %, для пашни, сенокосов и пастбищ, размещенных в горных зонах и на полесских территориях – 0,09%, для многолетних насаждений – 0,09%, для многолетних насаждений, размещенных в горных зонах и на полесских территориях – 0,03%, для земель водного фонда – 0,45%, для пашни, сенокосов и пастбищ, которые находятся в собственности с.-х. товаропроизводителей, специализирующихся на выращивании и переработке продукции растениеводства на закрытом грунте – 1,0%</p> | <p>Дифференциация ставок не изменилась и учитывает влияние природно-климатических условий на различных территориях Украины, за исключением выделения сельскохозяйственных товаропроизводителей, которые специализируются на производстве (выращивании) и переработке продукции растениеводства на закрытом грунте. Под специализацией по выращиванию и переработке продукции растениеводства на закрытом грунте следует понимать превышение доли дохода, полученного от реализации такой продукции и продукции ее переработки 2/3 дохода (66%) от реализации всей выра-</p> |

| | | | |
|---|--|--|--|
| | | | щенной сельскохозяйственной продукции |
| Налоговый (отчетный) период | Текущий год | Календарный год (с 1 января по 31 декабря того же года). Для вновь созданных предприятий – со дня государственной регистрации до 31 декабря того же года. Для ликвидируемых предприятий – с начала года до фактического прекращения деятельности | В НКУ отдельной статьей (ст. 305), в отличие от Закона Украины «О ФСХН» выделен налоговый период для плательщиков фиксированного сельскохозяйственного налога, в том числе вновь созданных и ликвидируемых |
| Порядок начисления и сроки оплаты налога | Расчет ФСХН подается в органы государственной налоговой службы до 1 февраля текущего года. Оплата проводится ежемесячно на протяжении 30 календарных дней, следующих за отчетным месяцем. Ежемесячно оплачивается 1/3 соответствующей квартальной суммы. В 1 квартале оплачивается 10% годовой суммы, во 2-м – 10%, в 3-м – 50%, в 4-м – 30% | | Условия не были изменены. Учитывая сезонность производства, основная налоговая нагрузка сельскохозяйственных предприятий распределена на июль-сентябрь месяцы, поскольку значительная доля выручки от реализации сельскохозяйственной продукции приходится именно на III квартал |
| Особенности обложения плательщиков налога отдельными налогами и сборами | 1) налог на прибыль предприятий; 2) плата за землю; 3) коммунальный налог; 4) сбор за геологоразведательные работы, выполненные за счет государственного бюджета; 5) плата за покупку торгового патента на осуществление торговой деятельности; 6) сбор за специальное водопользование | 1) налог на прибыль предприятий; 2) земельный налог; 3) сбор за специальное использование воды; 4) сбор за ведение некоторых видов предпринимательской деятельности (в части торговой деятельности) | С 01.01.2011 года фиксированный сельскохозяйственный налог заменяет уплату только четырех видов налогов и сборов, однако при принятии в 1998 г. Закона Украины «О фиксированном сельскохозяйственном налоге» перечень составлял 12 различных видов налогов |

Итак, сравнительный анализ Налогового кодекса Украины в части начисления и уплаты ФСН и Закона Украины «О фиксированном сельскохозяйственном налоге» показывает незначительные изменения. Положительным является то, что сохраняется добровольность перехода субъектов аграрного производства на уплату данного вида налога и отсутствие срока ограничения применения данного налога. Кроме того, позитивным является и то, что в Налоговом Кодексе (статья 308) выделен порядок получения и отмены статуса плательщика налога. Так, для получения и подтверждения статуса плательщика ФСН сельскохозяйственные товаропроизводители подают до 1 февраля текущего года в орган государственной налоговой службы по месту нахождения на налоговом учете общую налоговую декларацию по всей площади земельных участков, с которых взимается налог; отчетную налоговую декларацию по налогу отдельно по каждому земельному участку; расчет доли сельскохозяйственного товаропроизводства; справку о наличии земельных участков. В случае если возникли обстоятельства непреодолимой силы в предыдущем отчетном периоде,

для плательщиков ФСН не применяется требование, согласно которого доля сельскохозяйственного товаропроизводства равна или превышает 75%, но при этом предоставляется налоговая декларация с решением Верховной Рады АРК о наличии форс-мажорных обстоятельств. Регистрация плательщиков ФСН отменяется в случаях предоставления субъектом хозяйствования письменной заявки, ликвидации и установления нарушений требований законодательства. Плательщики налога несут ответственность за правильность исчисления, своевременность предоставления налоговой декларации и оплаты.

Итак, ФСН является важным инструментом стимулирования аграрного производства, снижая налоговое давление на сельскохозяйственных товаропроизводителей с целью более рационального использования сельскохозяйственных угодий и земель водного фонда. Кроме этого, отдельно следует отметить о специальном режиме налогообложения деятельности в сфере сельского хозяйства по налогу на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость, начисленный сельскохозяйственным предпри-

ятиям на стоимость поставленных им сельскохозяйственных товаров (услуг), не подлежит оплате в бюджет и полностью остается в распоряжении предприятия для возмещения суммы налога, оплаченной (начисленной) поставщику на стоимость производственных факторов, за счет которых сформирован налоговый кредит, а при наличии остатка такой суммы налога – для других производственных целей [4, с. 357].

Выводы. Практика применения специальных налоговых режимов для сельскохозяйственных предприятий свидетельствует о непрямой государственной поддержке через внедрение и использование фиксированного сельскохозяйственного налога и механизмов взимания налога на добавленную стоимость в сфере сельского хозяйства.

Положительными аспектами являются также стабильность базы и ставок налогообложения, упрощенный порядок налогового учета и составления отчетности, отсутствие мотивации к скрытию результатов деятельности, уплата значительной доли налога в III квартале, с уче-

том сезонности сельскохозяйственного производства и другое.

ЛИТЕРАТУРА

1. Уркевич В.Ю. Фіксований сільськогосподарський податок у проекті Податкового кодексу України [Електронний ресурс] / В.Ю. Юркевич. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2010_156/10uvy.pdf.
2. Юшко С.В. Фіксований сільськогосподарський податок: історія та перспективи застосування / С.В. Юшко // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 63–72.
3. Олексієнко А.О. Практика застосування фіксованого сільськогосподарського податку як одного з інструментів стимулювання сільськогосподарського виробництва [Електронний ресурс] / А.О. Олексієнко. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/npkntu_e/2010_17/stat-17/65.pdf.
4. Податковий кодекс України (сигнальний документ). – Харків: Одіссей, 2010. – 536 с.
5. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 17.12.98 р. № 320-XIV – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://portal.rada.gov.ua>.