

Х. А. ГРИГОР'ЄВА

Христина Антонівна Григор'єва, кандидат юридичних наук, доцент Національного університету «Одеська юридична академія»

ШЛЯХИ РЕФОРМУВАННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРІЇВ У КОНТЕКСТІ ВИМОГ МВФ

Складна політична та соціально-економічна ситуація, що склалася в Україні протягом останніх років, обумовила звернення нашої держави до міжнародних кредитних ресурсів. Зокрема, було підписано угоду з Міжнародним валютним фондом (далі – МВФ) про застосування дворічної програми «stand-by», а з 11 березня 2015 р. вона була змінена на нову – чотирирічну програму «Механізм Розширеного Фінансування» відповідно до якої Україні виділяється близько 17 млрд дол. США. Надання такого значного кредиту супроводжується низкою вимог щодо змін у фінансовій та економічній сферах, які Україна погодилась здійснити. Вітчизняні аграрії занепокоєні тим, що відповідно до взятих на себе зобов'язань Україна має з 1 січня 2016 р. відмінити спеціальний режим сплати податку на додану вартість (далі – ПДВ) для сільськогосподарських підприємств. Значний суспільний резонанс, викликаний даним фактом, та гострі дискусії щодо необхідності такого кроку зумовлюють актуальність наукового дослідження цього питання в аграрно-правовій площині.

Окремі економіко-правові питання адміністрування ПДВ та встановлення спеціального режиму для аграріїв вивчалися у працях Р.О. Гаврилук, І. Є. Криницького, Б. Я. Кузняка, В. С. Лук'янова, Л. А. Савченка та багатьох інших науковців. Правові проблеми забезпечення державної підтримки сільськогосподарських виробників досліджувалися у роботах О. В. Гафурової, В. М. Єрмоленка, С. І. Марченко, А. М. Статівки, В. Ю. Уркевича та інших відомих вчених. Однак стрімка зміна соціально-економічних і політичних умов, що спостерігається у сучасних реаліях, вимагає проведення спеціального дослідження доцільності відміни спеціального режиму сплати ПДВ сільськогосподарськими підприємствами та аналізу наслідків такої відміни.

У цьому зв'язку **метою даної статті** є дослідження шляхів реформування податкового законодавства у частині сплати ПДВ сільськогосподарськими підприємствами у контексті вимог МВФ.

Перш ніж аналізувати окреслені нами проблеми, варто нагадати, що МВФ – це міжнародна фінансова інституція, утворена у 1944 р., яка наразі об'єднує 188 країн. Основною метою своєї діяльності МВФ декларує забезпечення стабільності міжнародної валютно-фінансової системи. Україна має досвід кредитних відносин з МВФ: у період з 1994 по 2010 рр. нею було отримано близько 14,89 млрд дол. США¹. У 2015 р. розпочався новий етап у стосунках нашої держави з МВФ відповідно до програми розширеного фінансування, за якою Україна може отримати близько 17,01 млрд дол. США впродовж чотирьох років. У рамках програми було підписано три ключові документи: Лист про наміри, Меморандум про економічну та фінансову політику, Технічний меморандум про взаєморозуміння. При цьому МВФ ніяких умов не висуває, тобто кредитний договір як такий не укладається, але «поради» Фонду мають добровільно-примусовий характер². У зв'язку з цим виникає питання щодо правової природи таких кредитних правовідносин, визначення ступеня імперативності вимог щодо реформування економіки України. З цього приводу показовим є висловлювання директора юридичного департаменту МВФ та одного з його головних теоретиків Дж. Голда: «кредит не є договором чи угодою між Фондом та державою про те, що держава буде дотримуватися політики і цілей, передбачених у листі про наміри. Якщо держава не дотримується, то це не буде порушенням міжнародного договору, але для неї може виявитися неможливим наступне прохання про надання кредиту МВФ»³. Центральним документом, який містить у собі вимоги та маяки, є Меморандум про економічну та фінансову політику. Окрім багатьох інших зобов'язань щодо реформування, у цьому документі в якості одного з напрямів реформування податкової політики запропоновано поширення з 1 січня 2016 р. загального режиму оподаткування ПДВ на весь сільськогосподарський сектор. Для того, щоб виявити наслідки такого кроку, необхідним є попереднє дослідження сутності нині діючого спеціального режиму ПДВ у сфері сільського і лісового господарства, а також рибальства. Схематично особливості у сплаті ПДВ аграріями можна зобразити наступним чином:

1) *аккумуляція суми ПДВ та залишення її у власному господарстві*. Так, відповідно до ст. 209 ПК України сільськогосподарське підприємство нараховує суму ПДВ на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів та послуг, але не сплачує цю суму до бюджету, а повністю залишає її у власному розпорядженні та спрямовує її на відшкодування суми податку, сплаченої на вартість виробничих факторів, або для інших виробничих цілей;

2) *бюджетне відшкодування при експорті*. Відповідно до п. 209.4 ст. 209 ПК України при експортуванні сільськогосподарських товарів підприємство – виробник таких товарів/послуг має право на бюджетне відшкодування ПДВ, сплаченого постачальникам товарів/послуг, вартість яких включається до складу виробничих факторів;

3) *додаткова підтримка сільськогосподарських підприємств у сфері тваринництва*. Відповідно до п. 209.18 ст. 209 ПК України сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету сільськогосподарськими підприємствами, які могли б, але не обрали спеціального режиму оподаткування діяльності і на загальних підставах вважаються платниками ПДВ, за реалізовані ними молоко, худобу, птицю, вовну власного виробництва, а також за молочні продукти, молочну сировину та м'ясопродукти, вироблені у власних переробних цехах, повністю залишається у розпорядженні цих сільськогосподарських підприємств і спрямовується на підтримку власного виробництва тваринницької продукції⁴.

Отже, вимога-рекомендація МВФ полягає у скасуванні вищеперерахованих особливих умов сплати ПДВ аграріями. Аналіз об'єктивних реалій української економіки у розрізі права дає змогу окреслити чотири можливих сценарії розвитку податкового законодавства в аграрній сфері з 1 січня 2016 року:

1) шлях виконання вимоги МВФ або шлях «затягування пасті» – є цілком виправданим з позиції етатистської доктрини податкового права, відповідно до якої «платник податку фактично викреслюється з числа суб'єктів права та перетворюється на об'єкт податкового права»⁵. При цьому держава має абсолютну податкову правосуб'єктність⁶, що дає їй змогу у вільному порядку встановлювати і змінювати податкові режими. Однак неможливо ігнорувати висновки вчених, зроблені на основі глибоких емпіричних досліджень. Так, у спеціальній літературі зазначається, що економіка України протягом 2011–2013 рр. функціонувала в умовах незбалансованого завищеного фіскального тиску та непрозорої системи оподаткування. Функціонування податкової системи за вказаний час призвело до тінізації економіки, обсяг якої за офіційними оцінками експертів сягав від 35 % у 2011 р. до 70 % – у 2013 році⁷. Аналізуючи цей шлях розвитку, слід наголосити на тому, що зрівняння умов сплати ПДВ обґрунтовується у Меморандумі «міжнародною практикою». Проте не зовсім правильно розглядати даний факт ізольовано, адже в інших державах побудовані цілі системи підтримки сільського господарства. Достатньо вказати лише на деякі промовисті цифри. За даними ОЕСР, частка допомоги держави у доходах фермерів тривалий час становила: в США – 30 %, країнах спільного європейського ринку – 49 %, Японії – 66 %, Швейцарії – 80 %. В Україні ж розмір державної підтримки сільського господарства не перевищує 4 %⁸. У результаті введення загального режиму ПДВ вітчизняні аграрії позбавляються навіть цих незначних державних преференцій. У літературі зустрічаються пропозиції щодо компенсації наслідків ліквідації спеціального режиму ПДВ шляхом надання адресних цільових дотацій сільськогосподарським виробникам. Однак слід нагадати про зобов'язання України перед СОТ щодо скорочення та поступової відмови від прямої державної фінансової підтримки аграріїв.

Отже, виконання умови МВФ щодо розповсюдження загального режиму ПДВ на сільськогосподарські підприємства надасть можливість отримати наступний транш, але може спровокувати негативний поведінковий ефект – тінізацію агробізнесу та гальмування його зростання;

2) шлях протекціонізму. Його сутність полягає у збереженні існуючого спеціального режиму ПДВ для сільськогосподарських підприємств всупереч рекомендаціям МВФ. Подібний досвід в Україні вже є: так, у зв'язку з невиконанням нашою країною вимог щодо тарифів житлово-комунальних послуг МВФ не надав черговий транш кредиту з програми розширеного фінансування у 2002 році⁹. Отже, слід розуміти потенційні наслідки реалізації такого шляху – наступні кредитні транші можуть бути призупинені. Виникає ситуація зіткнення двох принципів права: обов'язковості виконання міжнародних зобов'язань та принципу аграрного протекціонізму. Потреба у державному захисті та підтримці зумовлена об'єктивними рисами сільського господарства: залежністю від погодно-кліматичних умов, підвищеним ступенем ризиковості, значним терміном між вкладанням коштів у виробництво та їх окупністю тощо. Крім того, саме сільське господарство забезпечує надійний рівень продовольчої безпеки у державі та її продовольчий суверенітет. Для України розвинуте сільське господарство означає також невичерпний експортний ресурс, джерело отримання валютної виручки та одне з головних джерел формування ВВП держави. Саме тому надання державної підтримки сільському господарству – це стратегічне питання для України;

3) радикальний шлях полягає у скасуванні ПДВ взагалі для усіх суб'єктів господарювання. Такий шлях теж суперечить Меморандуму, який наполягає на збереженні загальної ставки ПДВ на рівні 20 %. При цьому у спеціальній літературі все частіше обґрунтовується необхідність відмови від ПДВ. Дана позиція аргументується тим, що ПДВ є: а) найбільш «криміналізованим» податком; б) прикладом гіпертрофованого застосування фіскальної функції держави; в) провокатором тіньових відносин¹⁰. В. Слосаренко та М. Пітюлич переконані у несправедливості й неприродності ПДВ, а також у здійсненні ним негативного впливу на економіку¹¹. Проте питома вага даного податку у структурі надходжень Зведеного бюджету України за січень-серпень 2015 р. становить 28,21 %¹², що робить ПДВ одним із найважливіших бюджетоутворюючих податків. Така велика роль ПДВ у формуванні бюджету України мінімізує шанси його скасування у найближчому майбутньому. Хоча економісти переконані, що зниження податкового тиску не обов'язково призведе до подальшого розбалансування публічних фінансів, оскільки компенсація втрачених доходів уряду відбудеться завдяки прискореному економічному зростанню¹³;

4) шлях диференціації, який полягає у віднайденні компромісних варіантів, що поєднують часткове виконання вимоги МВФ та збереження певного рівня державної податкової пільги аграріям. У рамках даного шляху можна виокремити два основні напрями:

а) *вибірковий* – передбачає скасування спеціального режиму для великих агроструктур, насамперед агрохолдингів, при одночасному збереженні спеціального режиму по сплаті ПДВ для дрібних та середніх сільськогосподарських підприємств. У такий спосіб основне податкове навантаження лягає на великий бізнес, що в цілому відповідає світовій практиці;

б) диференціація ставок – тобто введення загального режиму ПДВ для сільськогосподарських підприємств супроводжується появою спеціальної науково обґрунтованої ставки ПДВ для таких суб'єктів.

Варто вказати на неоднозначність поглядів вчених на диференціацію податкових пільг. Так, В. С. Лук'янов вважає, що вітчизняне законодавство перенасичене такими пільгами¹⁴, у той час як Г. С. Морозова та Є. М. Руденко запевняють, що для України досить бажаною є диференціація ставок ПДВ і зниження їхніх розмірів¹⁵. На нашу думку, диференціація податкових пільг сама по собі є нейтральним явищем, і лише у контексті усієї податкової системи може здійснювати позитивний чи негативний ефект.

Окреслені нами шляхи розвитку податкового законодавства стосовно аграріїв у сучасних умовах мають свої переваги та недоліки. Однак при вирішенні питань щодо реформування податкової політики слід врахувати деякі ключові моменти. Так, у Меморандумі вказано, що сільськогосподарський сектор перетворився на один із найбільш прибуткових секторів української економіки. Це цілком правильно – перекладати основний тягар податків на найбільш сильних суб'єктів господарювання. Однак слід визнати, що сільське господарство наразі зайняло позиції найприбутковішої галузі не стільки власному зростанню, скільки в результаті сильного та різкого спаду в інших галузях. Об'єктивний погляд на таку реальність демонструє необхідність у підтримці аграріїв, а не у збільшенні їх навантаження. В умовах економічного спаду доцільним є послаблення усіх стримуючих факторів, що заважають бізнесу. Це сприяє його зростанню не завдяки прямій державній підтримці, на яку Україна в нинішніх умовах не здатна, а за рахунок власних ресурсів. Розвиток бізнесу породжує підвищення доходів держави, чого прагнуть досягнути МВФ та уряд. «Затягування пасків» може мати неоднозначний ефект: вигравши незначне збільшення бюджетних надходжень протягом кількох років, Україна може програти у стратегічній перспективі за рахунок зниження активності агробізнесу та його тінізації. Слід також не забувати про важливу проблему хронічної нестачі інвестування. Акумуляція сум ПДВ на власних рахунках є джерелом внутрішнього самоінвестування, що спрямовується на виробничі цілі. Позбавлення цього джерела не компенсується іншими шляхами інвестування, що ставить сільськогосподарське підприємство у вкрай жорсткі умови виживання.

Отже, у результаті проведеного дослідження було окреслено та проаналізовано чотири основні шляхи реформування режиму ПДВ щодо сільськогосподарських підприємств: 1) виконання умов МВФ або «затягування пасків»; 2) шлях протекціонізму; 3) радикальний шлях; 4) шлях диференціації (вибірковий та диференціації ставок). Зроблено висновок, що за реалізації будь-якого з вказаних шляхів Україна отримує позитивний ефект (у вигляді можливості отримання наступних кредитних траншів чи збільшення доходів від поступального розвитку сільського господарства). Однак цей позитивний ефект може мати короткострокову чи довгострокову перспективу. Вибір українським законодавцем певного шляху реформування режиму ПДВ для аграріїв залежить від встановлення пріоритетів стратегічного розвитку держави.

¹ Міокова Н. В. Співробітництво України з Міжнародним валютним фондом: стан та перспективи розвитку / Н. В. Міокова // Статистика України. – 2011. – № 1. – С. 86–92.

² Палій Є. В. Поняття та класифікація кредитних угод, що укладаються Міжнародним валютним фондом / Є. В. Палій // Держава і право: Юридичні та політичні науки. – 2006. – Вип. 34. – С. 498–503.

³ Там само.

⁴ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // ВВР. – 2011. – № 13 – 17. – Ст. 112.

⁵ Гаврилюк Р. А. Антропосоціокультурний код податкового права: моногр. / Р. А. Гаврилюк. – Черновці: Черн. гос. ун-т, 2014. – Кн. 2: Константи податкового права. – С. 202.

⁶ Пліс І. О. Податкова правосуб'єктність фізичних осіб: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / І. О. Пліс. – Запоріжжя, 2013. – С. 10–11.

⁷ Слюсаренко В. Визначення впливу рівня оподаткування на обсяги тіньової економіки / В. Слюсаренко, М. Пітюлич // Банківська справа. – 2014. – № 11–12. – С. 63–73.

⁸ Мазур Г. Ф. Удосконалення механізму державного регулювання та стимулювання розвитку агровиробництва / Г. Ф. Мазур // Економіка АПК. – 2013. – № 2. – С. 21–25.

⁹ Ткачук Т. Ю. Співробітництво України з Міжнародним валютним фондом: погляд у майбутнє / Т. Ю. Ткачук // Право і безпека. – 2004. – № 3–4. – С. 38–41.

¹⁰ Лук'янов В. С. Податкові імперативи та податкове регуляторне адміністрування в сучасних умовах / В. С. Лук'янов // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 2 (164). – С. 322–327.

¹¹ Слюсаренко В. Вказана праця.

¹² Офіційний сайт Міністерства фінансів України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/news/bjudzhet/dohidna-politika>

¹³ Вдовиченко А. М. Податкове навантаження і темпи економічного зростання в Україні: у пошуках раціонального співвідношення / А. М. Вдовиченко, Г. В. Орос // Економіка України. – 2014. – № 8 (633). – С. 61–77.

¹⁴ Лук'янов В. С. Вказана праця.

¹⁵ Морозова Г. С. Вплив податку на додану вартість на формування доходів Державного бюджету України / Г. С. Морозова, Є. М. Руденко // Економіка та держава. – 2014. – № 8. – С. 42–46.

Резюме

Григор'єва Х. А. Шляхи реформування законодавства щодо оподаткування аграріїв у контексті вимог МВФ.

У статті досліджуються шляхи реформування податкового законодавства України в частині правового режиму податку на додану вартість для сільськогосподарських підприємств. Автор послідовно аналізує чотири основні шляхи потенційного

реформування та співвідносить їх з вимогами Міжнародного валютного фонду. У результаті дослідження виділено наступні можливі шляхи реформування режиму податку на додану вартість для сільськогосподарських підприємств: виконання вимог Міжнародного валютного фонду; шлях протекціонізму; радикальний шлях; шлях диференціації (вибірковий та диференціації ставок). Обрання законодавцем одного зі шляхів реформування ставиться у залежність від визначення пріоритетів стратегічного розвитку вітчизняної економіки.

Ключові слова: Міжнародний валютний фонд, податок на додану вартість, аграрний протекціонізм, державна підтримка сільського господарства, спеціальний режим оподаткування, пільги.

Резюме

Григорьева К. А. Пути реформирования законодательства по налогообложению аграриев в контексте требований МВФ.

В статье исследуются пути реформирования налогового законодательства Украины в части правового режима налога на добавленную стоимость для сельскохозяйственных предприятий. Автор последовательно анализирует четыре основных пути потенциального реформирования и соотносит их с требованиями Международного валютного фонда. В результате исследования выделены следующие пути возможного реформирования режима налога на добавленную стоимость для аграриев: исполнение требований Международного валютного фонда; путь протекционизма; радикальный путь; путь дифференциации (выборочный и дифференциации ставок). Избрание законодателем одного из путей реформирования ставится в зависимость от определения приоритетов стратегического развития отечественной экономики.

Ключевые слова: Международный валютный фонд, налог на добавленную стоимость, аграрный протекционизм, государственная поддержка сельского хозяйства, специальный режим налогообложения, льготы.

Summary

Hryhorieva K. The ways of reform of agrarians tax in the context of the IMF.

In this article author analyzes ways of reforming the tax laws of Ukraine regarding the legal regime of value added tax for agricultural enterprises. By consistently analyzes four main ways the reform and the potential relates to the requirements of the International Monetary Fund. The author identifies the following possible ways of reforming the regime of value added tax to farmers: meet the requirements of the International Monetary Fund; path of protectionism; radical way; way differentiation (selective and differentiation rates). The election of one put reform of the ways depending on the prioritization of strategic development national economy.

Key words: International Monetary Fund, the Value Added Tax, agricultural protectionism, state support of agriculture, special tax, benefits.

УДК 349.6 (477)

А. С. ЄВСТІГНЄЄВ

Андрій Сергійович Євстігнєєв, кандидат юридичних наук, доцент, доцент Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕКОЛОГІЧНОЇ БЕЗПЕЧНОСТІ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ СПЕЦІАЛЬНОГО ЛІСОКОРИСТУВАННЯ В УКРАЇНІ

Ефективне комплексне правове забезпечення екологічної безпеки (далі – ЕБ) у процесі здійснення лісокористування неможливе без удосконалення чинних правових приписів, які регламентують окремі види юридичної відповідальності за правопорушення у вказаній сфері.

Різні аспекти правового забезпечення екологічної безпеки були предметом наукових досліджень вчених – представників вітчизняної науки екологічного права, як-от: В. І. Андрейцев, Г. І. Балюк, Ю. Л. Власенко, А. П. Гетьман, Т. Г. Ковальчук, М. В. Краснова, Н. Р. Малишева, Т. О. Третяк, М. О. Фролов, О. А. Шомпол, М. В. Шульга, Ю. С. Шемшученко та ін.

Водночас спеціальні правові дослідження здійснення проблем нормативного регулювання забезпечення екологічної безпечності лісокористування в Україні у юридичній літературі не здійснювались, що обумовлює актуальність проведеного в цій статті дослідження, яке присвячене аналізу іноземному досвіду правового регулювання сталого розвитку (далі – СР) у сфері лісокористування, складовою якого є забезпечення екологічно безпечного використання лісів, та дослідженню правового статусу лісокористувачі за законодавством України в частині покладення на них обов'язків забезпечувати ЕБ в процесі здійснення їх діяльності.

Одним із об'єктів права спеціального природокористування, при здійсненні якого може порушуватись ЕБ, є ліси. Слід вказати, що в межах природничих наук проведено чимало досліджень та доведено позитивний вплив лісів на людину.

Так, ліс відіграє напрочуд важливу роль для здоров'я людини. У повітрі лісу дуже багато хімічних сполук. Ліс дуже добре бореться із забрудненнями повітря. Найбільшою активністю володіють хвойні дерева,