

УДК 336.226

БОРОВИК П.М., к.е.н.,

БЕЧКО П.К., к.е.н.,

СЛІПЧЕНКО В.В.

м. Умань

ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ В УКРАЇНІ СПЕЦІАЛЬНИХ ПОДАТКОВИХ РЕЖИМІВ ДЛЯ АГРОБІЗНЕСУ

Анотація. В статті розглянуто останні зміни до механізмів пільгових режимів оподаткування суб'єктів аграрного сектору економіки, досліджено недоліки вітчизняних пільгових податкових режимів для агробізнесу та розглянуто перспективи їх подальшого використання.

Ключові слова: оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, податкова підтримка аграрного бізнесу, пільгові режими оподаткування, єдиний податок, податок на додану вартість, Податковий кодекс України.

Аннотация. В статье рассмотрены последние изменения в механизмах льготных режимов налогообложения субъектов сельскохозяйственного сектора экономики, исследованы недостатки отечественных льготных налоговых режимов для сельхозбизнеса и рассмотрены перспективы их дальнейшего использования.

Ключевые слова: налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей, налоговая поддержка сельскохозяйственного бизнеса, льготные режимы налогообложения, единый налог, налог на добавленную стоимость, Налоговый кодекс Украины.

Abstract. The recent changes to the mechanisms of preferential regime of taxation of entities of the agricultural sector of economics are researched in the article. The authors investigated the disadvantages of domestic preferential tax regimes for agribusiness and reviewed prospects for their further use.

Key words: taxation of agricultural producers, agribusiness tax support, preferential tax regimes, single tax, value added tax, Tax Codex of Ukraine.

Постановка проблеми у загальному вигляді.

Наша країна, завдяки наявності на її території значних природних ресурсів, необхідних для належного ведення сільськогосподарського виробництва, має всі передумови для нарощення експортного потенціалу та покращення стану платіжного балансу виключно за рахунок аграрного бізнесу. Саме тому пріоритетною галуззю для вітчизняної економіки є та завжди буде сільське господарство. Зважаючи на викладене, важливим завданням для держави в умовах членства в СОТ та невідворотності курсу на європейську інтеграцію залишається податкове регулювання діяльності суб'єктів агробізнесу, в тому числі і з використанням механізмів спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

В зв'язку з цим, необхідно зазначити, що зміни в механізмах справляння податків, зборів і платежів податкового характеру, які сплачують суб'єкти аграрного бізнесу, що відбулись в нашій країні з прийняттям Податкового кодексу та внесенням цілої низки змін до цього нормативно-правового акту, потребують сучасного аналізу порядків їх нарахування і сплати, котрий необхідно здійснювати з метою окреслення проблем справляння кожної з окремо взятих зазначених податкових форм та обґрунтування шляхів їх вдосконалення. Тому, дослідження проблем оновлених порядків справляння податків з суб'єктів агросфери а також розроблення напрямів їх вдосконалення є важливим завданням для вітчизняних науковців.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З цієї причини проблемним аспектам функціонування механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхам їх вдосконалення присвячені напрацювання багатьох вітчизняних учених, серед яких на особливу увагу заслуговують публікації В. Андрущенко, О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Д. Деми, Ю. Іванова, О. Кириленко, А. Крисоватого, М. Кучерявенка, П. Лайка, І. Луїної, Н. Малініної, О. Непочатенко, А. Поддєрьогіна, Н. Прокопенко, О. Прокопчук, В. Синчака, А. Соколовської, Н. Танклевської, Л. Тулуша, В. Федосова, С. Юшка.

Не дивлячись на значну кількість праць, присвячених як недолікам механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників так і обґрунтуванню напрямів їх вдосконалення, зазначена проблематика не лише до цього часу остаточно не врегульована, але й, в зв'язку з прийняттям ряду змін до механізмів справляння податкових платежів в агросфері, що відбулись в кінці 2015 р., суттєво загострилась, а тому залишається наразі важливою та актуальною, що й визначило необхідність подальших наукових пошуків у зазначеному напрямі фінансово-економічних досліджень та зумовило потребу цієї публікації.

Метою даної статті є критичний аналіз механізмів оновлених спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників з ціллю обґрунтування перспектив їх подальшого використання в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Пільгові податкові режими для суб'єктів аграрного бізнесу донедавна в Україні були представлені фіксованим сільськогосподарським податком (ФСП) та спеціальним порядком нарахування і сплати податку на додану вартість (ПДВ), що функціонували в аграрному секторі. [3, с. 93].

Необхідно зазначити, що ФСП та ПДВ з суб'єктів аграрного бізнесу забезпечували надходження вкрай незначної частини доходів консолідованого бюджету України. Саме це демонструє динаміка мобілізації зазначених платежів до зведеного бюджету, наведена нами в табл. 1.

Крім того, показники, приведені в табл. 1, показують наявність тенденції до щорічного зменшення питомої ваги мобілізованих сум як фіксованого сільськогосподарського податку так і ПДВ від суб'єктів сільськогосподарського виробництва в структурі доходів зведеного бюджету України. Саме це, поряд із фінансовою нестабільністю та вимогами Міжнародного валютного фонду стосовно вирівнювання умов оподаткування для бізнесу були мотивами для реформування порядку його нарахування і сплати, в результаті якого в 2015 р. єдиний податок з суб'єктів малого підприємництва та фіксований сільськогосподарський податок було об'єднано в одну податкову форму – єдиний податок.

Під час цієї податкової реформи колишні платники фіксованого сільськогосподарського податку стали, відповідно до нової редакції Податкового кодексу України [9], Закону України від 28. 12. 2014 р. № 71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" [10] та Закону України "Про державний бюджет України на 2015 рік" [11], суб'єктами єдиного податку IV групи.

Слід відмітити, що порядок справляння єдиного податку з аграрних підприємств у його редакції 2015 р. є досконалішим від механізму нарахування і сплати фіксованого сільськогосподарського податку, який функціонував як спеціальний режим прямого оподаткування аграрних товаровиробників до того, оскільки новим порядком нарахування і сплати єдиного податку з суб'єктів агробізнесу було передбачено індексування бази обчислення єдиного податку (нормативної грошової оцінки земельних угідь) та збільшено, порівняно з ФСП ставки платежу. Проте,

в 2015 р. суттєво не змінився порядок справляння ПДВ для аграріїв, більшість яких продовжували сплачувати до бюджету цей податок виключно з реалізації покупних та підакцизних товарів.

В той же час, навіть в такому форматі спеціальні податкові режими для аграріїв не задовольнили ні фіскальні апетити держави, ні вимоги Міжнародного валютного фонду [1; 12].

Необхідність збалансування доходної бази та видаткової частини державної казни, а також вимоги МВФ стосовно вирівнювання умов оподаткування суб'єктів різних галузей економіки змусили українську владу ще раз переглянути чинні в 2015 р. порядки нарахування і сплати єдиного податку та податку на додану вартість для суб'єктів агробізнесу.

Основними відмінностями оновленого механізму справляння єдиного податку для суб'єктів його сплати групи С (до 2016 р. – IV групи) від формату цього платежу попереднього року стали збільшені в 1,8 рази ставки податку (0,16-5,4% від об'єкта його справляння), а також мораторій на індексацію в 2016 р. бази оподаткування зазначеної податкової форми (нормативної грошової оцінки земельних угідь, проведеної 01.07. 1995 р. та проіндексованої станом на початок звітнього року). Крім того з 2016 р. платниками єдиного податку групи С можуть стати виключно ті сільськогосподарські товаровиробники, у яких обсяг загального доходу за попередній рік не перевищує 2 млн. грн [7].

Стосовно ж спецрежиму непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств, то, замість права на використання для потреб розвитку сільськогосподарського виробництва всієї суми ПДВ від реалізації власної продукції та продуктів її переробки, в 2016 р. аграрії матимуть можливість використовувати для власних потреб 50% податку на додану вартість від реалізації продукції тваринництва, овочів та фруктів а також 15% ПДВ від реалізації інших видів рослинницької продукції. Решта ж податку від реалізації власної продукції аграрні товаровиробники повинні будуть перерахувати до бюджету [7].

Варто відмітити, що дискусії стосовно необхідності переведення аграрних товаровиробників на загальну систему оподаткування як в Уряді, так і в кулуарах Верховної Ради України тривали практично протягом всього 2015 р. При цьому позицією як Уряду України так і основного кредитора нашої держави – МВФ є необхідність переведення сільськогосподар-

Таблиця 1.

*Динаміка сплати ФСП та ПДВ від суб'єктів агробізнесу, а також їх частки в податкових надходженнях зведеного бюджету по Україні**

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.
Мобілізовано ФСП, млн. грн	124,9	121,8	131,0	132,3	122,2
Питома вага ФСП у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	0,05	0,04	0,03	0,03	0,03
Мобілізовано ПДВ, млн. грн	98,2	91,4	87,3	44,1	40,7
Питома вага ПДВ у податкових надходженнях зведеного бюджету, %	0,04	0,03	0,02	0,01	0,01

*Складено авторами за оперативними даними Державної фіскальної служби України [5].

ських товаровиробників на загальну систему оподаткування [1].

В той же час, навіть переведення колишніх платників фіксованого сільськогосподарського податку на сплату єдиного податку та збільшення їх сукупного податкового навантаження за рахунок індексації бази їх справляння і підвищення ставок платежу, що відбулись в 2015 р., зумовили скорочення обсягів виробництва валової продукції галузі, а також зниження рівня рентабельності виробництва продукції агробізнесу (табл. 2).

Безперечно, негативно також вплинули на показники виробництва сільськогосподарської продукції та рентабельність її вирощування тривалі дискусії в Кабміні і Верховній Раді стосовно можливості повної відміни спеціальних податкових режимів в агросфері. Внаслідок впливу перелічених нами, та інших факторів в 2015 р. показник виробництва валової продукції галузі скоротився майже на 10 млрд. грн. Попередні дані Міністерства аграрної політики та продовольства також свідчать, що в 2015 р. суттєво погіршилися показники рентабельності виробництва сільгосппродукції.

Крім того, внаслідок намагання Уряду відмінити спецрежими оподаткування в агросфері, в 2015 р. не було посіяно озимих зернових на площі понад 1,4 млн. га, що, за оцінками профільного міністерства [12], може спричинити недобір зерна урожаю 2016 р. в розмірі близько 10 млн. т.

Зважаючи на перелічені обставини, відміна спеціальних режимів оподаткування в агросфері зумовить суттєве скорочення обсягів інвестицій в сільське господарство та, без перебільшення, падіння обсягів виробництва сільськогосподарської продукції.

При цьому, якщо рослинництво навіть у разі відміни пільгових податкових режимів для села скоріше за все залишиться беззбитковим, то для тваринницької підгалузі, рівень рентабельності виробництва продукції якої навіть в кращі роки ледве сягав 14 %, необхідність сплати до бюджету ПДВ за ставкою 20 % буде просто катастрофою, адже змусить аграрних товаровиробників, що зберегли тваринництво, вирізати поголів'я.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що результати дослідження як авторів цієї публікації, так і бага-

тьох інших дослідників податкових відносин переконливо демонструють, що скасування податкових спецрежимів в агросфері спричинить падіння обсягів виробництва сільськогосподарської продукції, практично знищить вітчизняну тваринницьку галузь, викличе зменшення розмірів орендної плати за використання земельних паїв, виведення частини угідь із господарського обороту та зумовить зростання рівня безробіття в сільській місцевості. Наслідком перелічених негативних процесів буде не лише зубожіння сільського населення, але й, в підсумку – відтоку робочої сили з аграрних регіонів та спустошення сільських територій [3, с. 95; 6, с. 45; 8, с. 114; 13, с. 496; 16, с. 40; 17, с. 87].

Поряд з цим, варто відзначити, що функціонування спеціальних режимів оподаткування суб'єктів аграрного бізнесу передбачено на період до 2018 р. Коаліційною угодою, Програмою дій Уряду та Угодою про асоціацію України з ЄС [12; 15].

Крім того, принцип стабільності системи оподаткування, задекларований п. 4.1.9. ст. 4 Податкового кодексу України передбачає, що зміни до будь-яких елементів справляння податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки [9]. Тому як відміна спеціальних податкових режимів для аграрного бізнесу, так і їх реформування, що його намагається провести Уряд, суперечать не лише положенням Коаліційної Угоди, Програми дій Уряду, Угоди про асоціацію України з ЄС, але й визначальним принципам побудови системи оподаткування в Україні.

З іншого боку, функціонування податкової підтримки суб'єктів агросфери, хоч і не в достатній мірі, але забезпечує розвиток вітчизняної сільськогосподарської галузі та робить аграрний бізнес на території України привабливим як для вітчизняних, так і для іноземних інвесторів.

Поряд з цим, в світлі норм оприлюднених законопроектів Уряду стосовно оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у 2016 р., наразі проблеми податкової та прямої бюджетної підтримки агросфери в Україні особливо загострились, що зумовлює необхідність вивчення зарубіжного досвіду в цій сфері.

Таблиця 2.

*Динаміка показників валової продукції сільськогосподарської галузі та її рівня рентабельності в Україні**

Показники	2010 р.	2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.**
Валова продукція у постійних цінах 2010 р., млрд. грн	195,0	233,7	223,4	252,9	251,1	239,2
Рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції, всього, %	21,1	27,0	20,5	21,4	26,3	9,2
в тому числі :						
- продукції рослинництва, %	26,7	32,3	22,3	23,1	29,2	13,8
- продукції тваринництва, %	7,8	13,0	14,3	11,5	13,5	5,3

*Складено авторами за оперативними даними Міністерства аграрної політики та продовольства України (в 2014-2015 рр. без показників виробництва продукції агросфери АР Крим та зони АТО).

** Попередні дані.

Огляд наукових публікацій та Інтернет-джерел з цього приводу демонструє, що пільгові податкові режими є інструментами державного фінансового регулювання економічних явищ і процесів, що як в Україні, так і в багатьох інших країнах світу забезпечують стимулювання розвитку однієї з пріоритетних сфер діяльності – сільськогосподарського виробництва [2, с. 163; 13, с. 495; 18, р. 33].

Зокрема, у Канаді фермери, які отримують прибуток у розмірі від 1 до 2,5 тисяч доларів з 1 га угідь сплачують податок на прибуток за ставкою 1 %. Крім того, в цій країні на кілька років від дати їх організації звільнені від оподаткування кооперативи, що виробляють екологічно чисту продукцію.

В Німеччині взагалі звільнені від оподаткування аграрні товаровиробники, що не використовують у своїй діяльності нафтопродукти та електроенергію, а натомість використовують альтернативні енергоносії [18, р. 35].

В інших країнах Євросоюзу поширеною є підтримка фермерів за рахунок коштів регіональних бюджетів, що дозволяє їм вести господарську діяльність у зонах з несприятливими погодними умовами. Крім того, в більшості країн Європейського Союзу поширеними є експортні субсидії на виробництво молока, на фінансування яких з бюджету ЄС щорічно витрачається 2,3 млрд. євро, що складає близько 250 євро в розрахунку на одну родину в рік [18, р. 9].

Поряд з цим, варто відзначити, що в Євросоюзі взагалі не практикується податкова підтримка аграріїв, але значними є прямі бюджетні дотації виробникам рослинницької продукції, розміри яких сягають ринкової ціни на зазначені товари [2, с. 115; 4, С. 617; 6, с. 42; 8, с. 116; 13, с. 495; 14, с. 118; 16, с. 42; 18, р. 32-35], що не лише дозволяє регулювати ціни на сільськогосподарську продукцію, але й забезпечує конкурентні переваги для європейських продуктів на світових ринках.

Залишивши ж вітчизняних агровиробників без будь-якої підтримки (оскільки на прямі бюджетні дотації коштів у державній казні бракує, а податкову підтримку Уряд хоче відмінити), держава поставить їх в невідповідні умови господарювання, порівняно з європейськими фермерами, що, без сумніву, спричинить в Україні продовольчу кризу та засилля на вітчизняному ринку іноземної, насамперед – з країн ЄС та Китаю, сільськогосподарської продукції.

Тому, на думку авторів цього дослідження, в агросфері України й надалі повинні функціонувати спеціальні податкові режими, завдяки яким наразі забезпечується державна підтримка сільськогосподарської галузі.

Зважаючи ж на те, що в світовій практиці широко застосовуються методи державної бюджетно-податкової підтримки галузі агропромислового виробництва, враховуючи перспективи європейської інтеграції України, недостатній рівень розвитку вітчизняної сільськогосподарської галузі економіки, необхідність

наращення її потенціалу, без чого неможливе завоювання світових ринків сільськогосподарської продукції, важливим завданням для нашої держави є не відміна спецрежимів для аграріїв, а забезпечення максимальної підтримки вітчизняних аграрних товаровиробників.

Тому на наше переконання, в Україні не лише мають функціонувати спеціальні режими як прямого, так і непрямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, але й, не дивлячись на брак коштів, застосовуватись прямі бюджетні дотації окремим із них.

Крім того, рівень розвитку вітчизняного тваринництва зумовлює необхідність повернення до того формату спеціальних режимів непрямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, що передбачав необхідність подання ними до фіскальних органів трьох декларацій з ПДВ, окремих податкових облік по кожній з трьох декларацій з податку на додану вартість, а також акумуляцію і цільове використання сум ПДВ з реалізації власної продукції окремо на розвиток тваринницької і рослинницької галузі та проведення державними фіскальними органами контролю за витрачанням акумульованих сум податку [17, с. 87].

Іншим варіантом вирішення проблеми непрямої податкової підтримки агробізнесу, який, проте, не задовольнить експортерів сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки, може бути повне звільнення аграрних товаровиробників, що нині мають право на спеціальний режим непрямого оподаткування, від обов'язку нарахування та сплати ПДВ з реалізації продукції власного виробництва.

Висновки і перспективи подальших розробок у даному напрямі. Результати проведеного дослідження показали, що відміна пільгових режимів оподаткування суб'єктів сільськогосподарського виробництва чи навіть скорочення податкових пільг для аграріїв поставить їх в невідповідні умови господарювання, порівняно з європейськими фермерами, спричинить в Україні продовольчу кризу та засилля на вітчизняному ринку іноземної сільськогосподарської продукції. Зважаючи на викладене, в нашій країні й надалі повинні функціонувати спеціальні податкові режими для аграрних товаровиробників.

В той же час, недостатній рівень розвитку тваринництва вимагає повернення порядку подання аграріями трьох декларацій з ПДВ та акумуляції і цільового використання сум податку на додану вартість з реалізації власної продукції окремо на розвиток тваринницької і рослинницької галузі. Саме можливості відновлення зазначеного механізму нарахування і сплати ПДВ в агросфері слід присвятити подальші наукові пошуки в зазначеному напрямі фінансово-економічних досліджень.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аграрій: жити чи не жити... ось у чому питання... [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: http://www.agrarnagazeta.com.ua/agrariy_zhiti_chi_ne_zhiti.html.

2. Андрущенко В.Л. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання) / В.Л. Андрущенко, В.М. Мельник – Ірпінь: Національний університет державної податкової служби України, 2006. – 210 с.
3. Боровик П.М. Проблеми податкового регулювання земельних відносин в агросфері в умовах своінтеграції / П.М. Боровик, П.К. Бечко, С.М. Броварна // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. – 2014. – Вип. 9. – С. 92-96.
4. Дема Д.І. Зміни податкової політики, викликані корпоратизацією аграрного виробництва / Д.І. Дема // Розвиток облікової та фінансових складових економічної науки і практики. Зб. матеріалів VIII міжн. наук.-практ. конф. (26-27 вересня 2013 р., м. Київ), К.: ННЦ "ІАЕ", 2013. – С. 615-619.
5. Звіт про виконання Плану роботи Державної фіскальної служби України за 2014 рік. [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: http://sfs.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/16_01_16.html.
6. Малініна Н.М. Оцінювання ефективності спеціальних режимів прямого оподаткування в сільському господарстві та шляхи їх оптимізації / Н.М. Малініна // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 5–6(2). – С. 41–44.
7. Налоги в Украине на 2016 год (инфографика с пояснениями). [Електронний ресурс]. Режим доступу до ресурсу: <http://inside.pp.ua>.
8. Непочатенко О.О. Проблеми пільгового режиму прямого оподаткування агробізнесу в Україні / О.О. Непочатенко, П.М. Боровик, В.І. Лелека // Облік і фінанси. – 2015. – № 4. – С. 112-117.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/71-19>.
11. Про Державний бюджет України на 2015 рік: Закон України від 28.12.2014 р. № 80-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/80-19/page2>.
12. П'ять причин залишити аграріям спецрежим ПДВ. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kurkul.com/blog/95-ryat-prichin-zalishiti-agrariyam-spetsrejim-pdv>.
13. Синчак В.П. Державна підтримка агропромислового комплексу: зарубіжний та вітчизняний досвід / В.П. Синчак, І.Д. Метелова // Університетські наукові записки. – 2011. – № 4. – С. 492-499.
14. Соколовська А.М. Шляхи реформування податкової системи України / А.М. Соколовська. – Фінанси України – 2014 – №12 – С. 103-121.
15. Теоретико-методологічні засади реформування системи сплати податків і зборів в інформаційній системі Міністерства доходів і зборів України. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2013. – 48 с.
16. Тулуш Л.Д. Реформування механізму прямого оподаткування сільськогосподарських підприємств / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2014. – № 10. – С. 34-45.
17. Тулуш Л. Д. Проблеми функціонування ПДВ в економіці держави [Текст] / Л. Д. Тулуш, О. Т. Прокопчук // Економіка АПК. – 2008. – № 12. – С. 84-89.
18. Wolff Guntram B. Foreign direct investment in the enlarged EU: do taxes matter and to that extent? / Guntram B. Wolff. – Frankfurt-on-Main, 2006. – 47 p.