

УДК 336.025:338.434
JEL: Q10, Q14, Q18

Наталія Мазур

*Подільський державний аграрно-технічний університет
Україна*

МЕХАНІЗМ ОПОДАТКУВАННЯ В СИСТЕМІ ДЕРЖАВНОЇ ПІДТРИМКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ

Реформування податкового механізму в сільському господарстві має передбачати не лише оптимальні розміри податкового навантаження, а й відповідати за структурою платежів і застосовуваним податковим інструментарієм рівню розвитку економіки України в цілому та галузі сільського господарства зокрема. У статті подано наукове обґрунтування дальших напрямів розвитку вітчизняної системи державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників, зокрема, через механізм оподаткування.

Ключові слова: оподаткування, механізм, система, інструментарій, фінансова підтримка, сільськогосподарські товаровиробники.

Наталья Мазур

*Подольский государственный аграрно-технический университет
Украина*

МЕХАНИЗМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ

Реформирование налогового механизма в сельском хозяйстве должно предусматривать не только оптимальные размеры налоговой нагрузки, но и отвечать по структуре платежей и применяемому налоговому инструментарию уровню развития экономики Украины в целом и отрасли сельского хозяйства в частности. В статье представлено научное обоснование дальнейших направлений развития отечественной системы государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей, в частности, через механизм налогообложения.

Ключевые слова: налогообложение, механизм, система, инструментарий, финансовая поддержка, сельскохозяйственные товаропроизводители.

Natalia Mazur

*Podolsky State Agricultural and Technical University
Ukraine*

TAXATION MECHANISM IN THE SYSTEM OF STATE SUPPORT

OF AGRICULTURAL PRODUCERS

Reforming the tax mechanism in agriculture should include not only the optimal size of the tax burden, but also responsible for the structure of payments and fiscal instruments applicable level of economic development of Ukraine in general and agriculture in particular. In the light of current integration processes in reforming the national system of taxation should be based on the fact that one of the basic principles of the WTO is no tax discrimination. This includes ensuring that national tax regime, in which imported goods granted the same tax conditions as domestic products. The article further scientific substantiation of directions of the national system of state support for agricultural producers, in particular through the mechanism of taxation.

The reform of state aid involves creating comfortable conditions for small farms and stimulate production of products with added value. The main principles of state support should be targeted and transparency.

Key words: *taxation, mechanism, system tools, financial support agricultural producers.*

Постановка проблеми. Одними з основних проблем розвитку аграрного сектора національної економіки є нестабільність податкового законодавства, відсутність науково обґрунтованих стратегічних напрямів розвитку системи податкового регулювання сільськогосподарського виробництва; недостатність обсягів державної фінансової підтримки розвитку цієї галузі, а також відсутність пріоритетності державної підтримки сільського господарства [1].

Необхідність поступового переходу до нової системи оподаткування діяльності в аграрному секторі економіки, яка стимулюватиме розвиток сільськогосподарського виробництва суб'єктами господарювання різних форм власності, в першу чергу сімейними фермерськими господарствами, є очевидною і не потребує, на наш погляд, додаткових аргументів.

Проте у світлі сучасних інтеграційних процесів, під час реформування вітчизняної системи оподаткування слід виходити з того, що одним з базових принципів Світовою організацією торгівлі (далі – СОТ) є відсутність податкової дискримінації. Це передбачає забезпечення такого національного режиму оподаткування, за якого імпортом товарам надають такі ж податкові умови, як і товарам вітчизняного виробництва. Зокрема, стаття III Генеральної угоди з тарифів і торгівлі (далі – ГАТТ) «Національний режим щодо внутрішнього оподаткування та регулювання» передбачає, що імпортовані товари не повинні підпадати, прямо чи опосередковано, під внутрішні податки (обов'язкові платежі), які перевищують податки, що прямо чи опосередковано застосовують до аналогічних вітчизняних товарів [2].

Якщо в перші роки ГАТТ положення про недискримінацію застосовувались переважно проти держав, що вдавалися до прямої дискримінації за ознакою походження товарів, то торговельні спори упродовж останньої чверті ХХ століття мали своїм предметом національні режими, які були формально нейтральними, тобто не містили прямого розрізнення між товарами за ознакою їхнього походження, але фактично мали наслідком встановлення дискримінаційних режимів щодо імпортованих товарів («ефект

дискримінаційного впливу»). Формально нейтральними в цьому сенсі є заходи або режими, що безпосередньо не передбачають розрізнення між товарами за ознакою походження. Це розуміння не стосується режимів, які хоч і передбачають однаково рівне поводження з імпортованими товарами, як і з більшістю, але не всіма, відповідними товарами національного походження, проте встановлюють певні, сприятливіші винятки хоча б для незначного сегменту товарів національного походження або навіть для окремих виробників. Такі режими не можуть вважатися формально нейтральними і становлять по суті юридичну дискримінацію [3, с. 11–13].

Відповідно наявна суперечність зумовлює необхідність приведення чинної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників до вимог СОТ, усунення податкової дискримінації щодо імпортованих товарів та економічних викривлень, що мають місце за непрямой фінансової підтримки за допомогою використання спеціальних податкових механізмів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблема розвитку вітчизняної системи оподаткування присвячені праці провідних вітчизняних фінансистів, серед яких слід виділити В. Андрущенка [4, с. 27–35], О. Василика [5, с. 38–45], А. Крисоватого [6, с. 87–98], А. Соколовську [7] та інших учених. Проте вони не приділяють належної уваги специфіці фінансових відносин в аграрному секторі економіки, що применшує їх практичне значення для цієї галузі. Серед фінансистів аграрного спрямування, які системно досліджують питання податкових відносин в АПК, варто відзначити М. Дем'яненка [8], Д. Дему [9], Л. Тулуша [10] та багатьох інших. Водночас нові умови та нові перспективи, що відкриваються перед вітчизняним аграрним сектором, вимагають посилення наукових досліджень у частині обґрунтування дальшої податкової політики щодо сільськогосподарських товаровиробників, реформування чинних податкових механізмів і їх законодавчого відображення.

Мета статті – наукове обґрунтування дальших напрямів розвитку вітчизняного механізму оподаткування сільськогосподарських товаровиробників у системі державної підтримки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нині гостро постає питання реформування податкового механізму в сільському господарстві, що передбачав би не лише оптимальні розміри податкового навантаження, а й відповідав би за структурою платежів і застосовуваним податковим інструментарієм рівню розвитку економіки України в цілому та галузі сільського господарства зокрема. При цьому він повинен ґрунтуватись на загально визначених принципах формування системи оподаткування та відповідати вимогам, що висуває СОТ.

Нинішній механізм оподаткування сільгоспвиробників спрямовується лише на стимулювання розвитку аграрного виробництва, формування специфічного джерела додаткових фінансових ресурсів за рахунок несплачених податків.

Характеризуючи структуру фінансової підтримки розвитку

сільськогосподарського виробництва у 2015 р., варто відзначити суттєве переважання фінансової підтримки заходів АПК шляхом здешевлення кредитів (рис. 1).

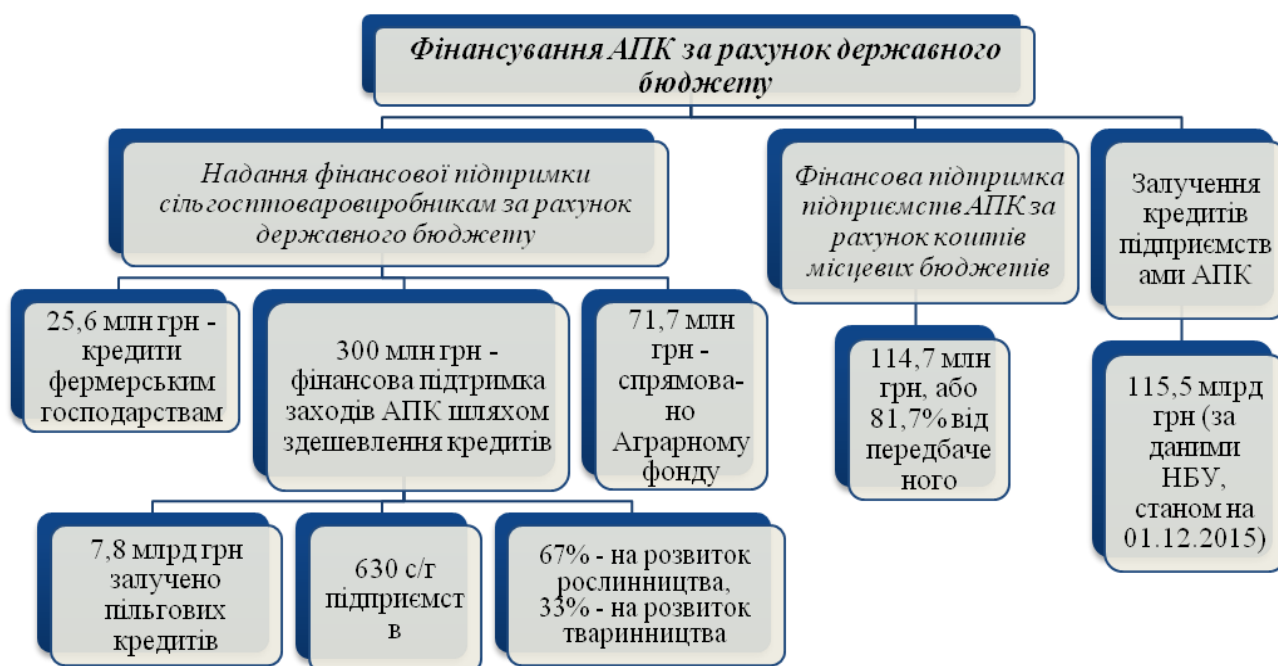


Рис. 1. Фінансування АПК за рахунок державного бюджету

Джерело: [11].

Фіскальна політика – створення прозорих інструментів системи оподаткування аграрного сектора залежно від його економічних особливостей та соціальної ролі:

- встановлення режиму оподаткування операцій зі зміни власника земельних ділянок залежно від періоду володіння;

- поетапна трансформація системи оподаткування в аграрному секторі:

1) спеціальний режим оподаткування зберігається на період його дії згідно із чинним законодавством;

2) розробка нового інструментарію системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників різних форм господарювання.

Нині аграрії жорстко критикують податкові нововведення. Виникає питання про те, чи можливо баланс між виробниками регулювати шляхом диференціації оподаткування? Міністр аграрної політики та продовольства України Т. Кутовий вважає, що «всі диспропорції потрібно регулювати шляхом прямої підтримки, а не створенням спеціальних механізмів для окремих суб'єктів у контексті оподаткування» [12].

Міністерством аграрної політики та продовольства України визначено пріоритети, за якими необхідно рухатися вперед – так звана концепція «3+5». Це дуже важливо, щоб дати галузі зрозуміти, куди її веде вказане міністерство, кого насправді воно хоче підтримати. Тому що до цього в Україні була підтримка аграріїв, але ніколи не декларувалося, на кого саме вона спрямована.

Визначено три базових пріоритети, над якими необхідно працювати найближчим часом. Перше – це фіналізація земельної реформи. Першим результатом у цьому напрямі буде прийняття парламентом з подачі Кабінету Міністрів України закону «Про обіг земель сільськогосподарського призначення». Це повинно вплинути на систему відносин у галузі, забезпечити приплив капіталу й більш високу активність серед малих і середніх гравців.

Третім пріоритетом роботи є розвиток сільських територій. Він перегукується із другим у частині роботи з дрібними господарствами на цих територіях. Міністерство аграрної політики та продовольства України планує впливати на розвиток територій через податки, які залишаються на місцях, стимулювання «нішевого» виробництва, створення додаткової вартості тощо.

Згідно з концепцією «3+5», три основних напрями будуть розкриватися через п'ять векторів. Перші два – розвиток органічного й «нішевого» сільськогосподарського виробництва, а також розвиток ринків збуту. Третій стосується роботи державних підприємств і приватизації нестратегічних активів. Четвертим вектором є ефективна робота новоствореної Держпродспоживслужби. Як відомо, в процесі реорганізації частина відомств була скасована і створена європейського типу структура, прийнято закон «Про якість та безпеку харчових продуктів». Але дуже багато підзаконних актів ще належить запровадити. Цей напрям роботи дуже сильно переплітається з нашою експортною здатністю, з фермерами, органікою і якістю продуктів у цілому. Адже, що б ми не говорили про успіх галузі, все зводиться до продукту.

Реалізація Державної цільової програми розвитку аграрного сектора економіки України на період до 2020 р. потребує фінансування в обсязі 47,1 млрд грн, у тому числі 35,6 млрд грн за рахунок коштів державного бюджету. Концепцію відповідної програми затверджено розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1437, опубліковано 1 квітня в «Офіційному віснику України». На першому етапі реалізації програми (2016 р.) передбачено розробити, ухвалити нові та внести зміни до чинних нормативно-правових актів, що стосуються розвитку аграрного сектора економіки. Під час другого етапу (2017–2020 рр.) передбачається проведення аналізу виконання заходів першого етапу, їх корегування та дальше виконання заходів програми. Концепція передбачає збільшення обсягів виробництва валової сільськогосподарської продукції усіма категоріями господарств; збільшення обсягу експорту вітчизняної сільськогосподарської продукції на 3–4 %, продукції харчової та переробної промисловості на 5–7 %. Також планується розширення площі виробництва органічної продукції та сировини, збільшення площі спеціальних сировинних зон, створення державного реєстру племінних сільськогосподарських тварин. Нагадаємо, що Стратегія і План дій розвитку сільського господарства та сільських територій були затверджені в грудні 2015 р. У Стратегії визначено 10 пріоритетів реформування агросектору, а також порядок запровадження реформ і детальний план дій.

З початку 2016 р. система оподаткування сільськогосподарських

виробників податком на додану вартість зазнала істотних змін. Нині позитивна різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом за спецрежимною діяльністю в розпорядженні підприємства є тільки частково, оскільки другу частину перераховують на основний електронний рахунок у системі електронного адміністрування, а потім – до державного бюджету.

У січні 2016 р. усім функціональним сільгоспвиробникам Державною казначейською службою України було відкрито додаткові рахунки в системі електронного адміністрування ПДВ (СЕА ПДВ): 3753 – для операцій із постачання зернових і технічних культур: 50 % суми поповнення цього рахунку спрямовують на основний електронний рахунок платника 3751, решту 50 % – на спеціальний рахунок, відкритий у банку або в казначейській службі; 3754 – для операцій із постачання продукції тваринництва: 85 % суми поповнення спрямовують на основний електронний рахунок платника, 15 % – на спеціальний рахунок; 3755 – для операцій із постачання інших сільгосптоварів чи послуг: 20 % суми поповнення спрямовують на основний електронний рахунок платника, 80 % – на спеціальний рахунок.

Найпроблемнішим для бухгалтерів є розподіл податкового кредиту з ПДВ. До 1 січня 2016 р. податковий кредит розподілявся виключно між сільськогосподарською та несільськогосподарською діяльністю відповідно до одержаних і зареєстрованих податкових накладних. Починаючи з 1 січня 2016 р., у декларації з ПДВ податковий кредит розподіляють не лише між несільськогосподарською та сільськогосподарською діяльністю, а й у межах останньої (окремо в розрізі постачання зернових і технічних культур, постачання продукції тваринництва й інших сільськогосподарських товарів чи послуг). Механізм такого розподілу визначений абз. 2 пп. 209.15.1 п. 209.15 ст. 209 Податкового кодексу України (ПКУ): якщо виготовлені або придбані товари (послуги, основні фонди) використовує підприємство частково для виробництва зернових і технічних культур та/або частково для виробництва продукції тваринництва, та/або частково для інших сільськогосподарських товарів/послуг, то суму сплаченого (нарахованого) податкового кредиту розподіляють, виходячи з питомої ваги вартості таких зернових і технічних культур, продукції тваринництва та інших сільськогосподарських товарів/послуг у загальній вартості всіх сільськогосподарських товарів і послуг, поставлених за 12 попередніх послідовних звітних (податкових) періодів. Обсяги постачання та його питома вага за кожним видом товарів у загальному постачанні розкривають у графах 3–5 додатку ДС 9 до податкової декларації 0121 за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 28 січня 2016 р. № 21.

Для визначення обсягів постачання різних видів сільгосптоварів і послуг і їх питомої ваги бухгалтеру слід помісячно аналізувати оборотно-сальдові відомості щодо операцій реалізації й одержаних від покупців авансів (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 681 «Розрахунки за авансами одержаними»). Розрахунок здійснюють за 12 попередніх послідовних звітних (податкових)

періодів. Наприклад, щоб показати питому вагу постачання в додатку ДС 9 до декларації 0121 за квітень 2016 р., потрібно сформувати помісячну інформацію щодо постачання за період із травня 2015-го по квітень 2016-го. Ця питома вага буде взята для розподілу податкового кредиту щодо сільгосптоварів і послуг, отриманих у травні 2016 р.

У результаті запровадження нової схеми адміністрування спеціального режиму ПДВ для аграріїв за січень-березень 2016 р. обсяг надходжень до державного бюджету України становив 1 млрд грн [13].

Про результати запровадження нового механізму адміністрування спеціального режиму ПДВ повідомив глава департаменту ДФС з податків для юридичних осіб О. Лищенко. За його словами, за I квартал 2016 р. сільгоспвиробниками задекларовані податкові зобов'язання на 1,7 млрд. грн. Із зазначеної суми 1 млрд грн надійшов до державного бюджету, 700 млн було перераховано на спеціальні рахунки. Усього за вказаний період на спеціальних рахунках аграріїв було акумульовано 4,5 млрд грн. Зменшення обсягу коштів, що перераховують у ДФС, пов'язують зі скороченням поставок сільськогосподарської продукції – підприємствам не вигідно використовувати «спецрежимників» для мінімізації податкових зобов'язань, оскільки 85 % суми ПДВ наразі надходить до бюджету [13].

Остаточний аналіз фіскальної ефективності нововведень ДФС спільно з експертами планує провести у кінці 2016 р. Директор профільного департаменту також констатував поступове скорочення числа звернень аграріїв з питань адміністрування ПДВ. Частково необхідність у роз'яснювальній роботі відпала за рахунок проведення в областях семінарів ДФС з нової моделі оподаткування. Протягом перехідного періоду, якому передують повне скасування спеціального режиму ПДВ, виробникам молока та м'яса ВРХ повертають 80 % ПДВ, тоді як представники агросектору, що працюють з технічними та зерновими культурами, одержують у своє розпорядження 15 % податку. Для всіх інших аграріїв співвідношення становить 1:1.

«Нині в бюджеті на 2017 р. передбачено 5,5 млрд грн на підтримку малого та середнього фермера. Ми повинні разом з громадськістю та асоціаціями правильно прописати механізм допомоги, щоб він був абсолютно прозорий, не корупційний. Щоб передбачена підтримка безпосередньо через комерційні банки, через конференції фермерів та абсолютно без участі Міністерства була направлена фермерам» – заявив Т. Кутовий. Міністр представив Уряду проект щодо виділення 1 % ВВП від аграрної продукції до держбюджету 2017 р. на розвиток малого та середнього фермерства. Така пропозиція, продиктована стратегічним планом реформування галузі «3+5», розробленим і взятим до виконання у Міністерства агрополітики. Реформа державної підтримки передбачає створення комфортних умов для розвитку дрібних фермерських господарств і стимулювання виготовлення продукції з доданою вартістю. Головними принципами державної

підтримки фермерів мають стати адресність і прозорість. Планується виділяти відповідний рівень підтримки на один оброблений гектар. Якщо фермер обробляє більше, то одержить більше підтримки від держави [14].

Висновки. Застосування спеціального режиму оподаткування для сільгоспвиробників у разі одержання ними в кінцевому результаті прибутку є більш вигідним, ніж сплата податків за загальною системою, однак у разі отримання збитків – податкове стимулювання розвитку сільського господарства не діє.

Усебічна підтримка вітчизняного сільськогосподарського товаровиробника є одним із пріоритетних завдань державної політики, що забезпечується застосуванням спеціальної системи оподаткування. З огляду на це доцільно у сфері прямого оподаткування зберегти дію єдиного податку, а у сфері непрямого оподаткування використовувати наявний режим акумуляції коштів ПДВ. Така позиція дозволить максимально використовувати непряму підтримку, механізм якої практично виключає адміністративне втручання в розподіл дотацій селянам. Намічені заходи сприятимуть дальшому стимулюванню ефективної діяльності сільськогосподарських виробників та, у деякій мірі, за посилення податкового контролю – збільшенню доходів Зведеного бюджету України.

Список використаних джерел

1. Концепція Державної цільової програми розвитку аграрного сектору економіки на період до 2020 року : проект [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/apk?nid=16822>.

2. Тулуш Л. Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства України в СОТ [Електронний ресурс] / Л. Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК : бухгалтерський портал. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua>.

3. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні : монографія / Т. Вовк, О. Водянніков, І. Коноваленко. – Х. : Консум, 2003. – 437 с.

4. Андрущенко В. Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В. Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27–35.

5. Василик О. Д. Податкова система України : навч. посіб. / О. Д. Василик. – К. : Поліграфкнига, 2004. – 478 с.

6. Крисоватий А. І. Податкова система : навч. посіб. / А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. – Тернопіль : Картбланш, 2004. – 464 с.

7. Соколовська А. М. Проблеми моніторингу ефективності надання податкових пільг в Україні / А. М. Соколовська // Фінанси України. – 2011. – № 3. – С. 42–53.

8. Дем'яненко М. Я. Проблемні питання державної політики фінансової підтримки сільського господарства / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2011. – № 7. – С. 67–72.

9. Дема Д. І. Залучення особистих селянських господарств в систему

оподаткування України / Д. І. Дема // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2015. – № 2. – С. 97–103.

10. Tulush L. Tax policy efficiency in agriculture of Ukraine / L. Tulush // *Economic Annals-XXI*. – 2015. – № 5-6. – pp. 49–52.

11. Стан галузей АПК за січень-грудень 2015 року: презентація [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://minagro.gov.ua/system/files_0.PDF.

12. Кутовой: У государства пока нет больших денег на поддержку АПК [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://minagro.gov.ua/uk/pressroom?nid=21418>.

13. Аграрії сплатили до бюджету України мільярд гривень ПДВ / Аграрний бюлетень. – 2016. – № 11(84). – С. 7.

14. Держпідтримка буде розраховуватися на один гектар, – Кутовий [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minagro.gov.ua/uk/node/22342>.

References

1. The official site of Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine (2016), The concept of the State Target Program of the agricultural sector for the period 2020: project, available at: www.minagro.gov.ua.

2. Tulush, L. (2016), Development of taxation for agricultural producers in terms of Ukraine's membership in the WTO. *Accounting & Finance. AIC: accounting Portal*, available at: www.magazine.faaf.org.ua.

3. Wowk, T., Vodyannikov, O. and Konovalenko, I. (2003), *Podatkovi aspekty prava SOT ta acquis YeS. Oriientyry podatkovoi reformy v Ukraini* [Tax aspects of WTO law and the EU acquis. Landmarks tax reform in Ukraine], Konsum, Kharkiv, Ukraine.

4. Andruschenko, V. L. (2003), Fiscal administration as a science and art. *Finance of Ukraine*, vol. 6, pp. 27–35.

5. Vasylyk, O. D. (2004), *Podatkova systema Ukrainy* [The tax system of Ukraine], Polihrafknyha, Kyiv, Ukraine.

6. Krysovaty, A. I. and Desyatnyuk, O. N. (2004), *Podatkova systema* [The tax system], Carte Blanche, Ternopil, Ukraine.

7. Sokolovska, A. M. (2011), The problems of monitoring the effectiveness of tax incentives in the Ukraine. *Finance of Ukraine*, vol. 3, pp. 42–53.

8. Demyanenko, M. J. (2011), Problems of state policy of financial support for agriculture. *Economy APC*, no. 7, pp. 67–72.

9. Dema, D. I. (2015), Involvement of private farms in Ukraine Tax. *Bulletin Zhytomyr National Agroecological University*, vol. 2, pp. 97–103.

10. Tulush, L. (2015), Tax policy efficiency in agriculture of Ukraine. *Economic Annals-XXI*, vol. 5–6, pp. 49–52.

11. The official site of Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine (2016), State of the APC in January-December (2015): presentation, available at:

www.minagro.gov.ua.

12. The official site of Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine (2016), Kutovoy, In yet no state money to support large-APC, available at: www.minagro.gov.ua.

13. Farmers paid to the budget of a billion hryvnia Ukraine Agrarian VAT (2016), *Newsletter*, no. 11(84), p. 7.

14. The official site of Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine (2016), State support will be calculated per hectare, available at: www.minagro.gov.ua.

How to cite this article? Як цитувати цю статтю?

Стиль – ДСТУ:

Мазур Н. Механізм оподаткування в системі державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників [Електронний ресурс] / Н. Мазур // *Agricultural and Resource Economics : International Scientific E-Journal*. – 2016. – Vol. 2. – No. 4. – pp. 139–148. – Mode of access : www.are-journal.com.

Style – Harvard:

Mazur, N. (2016), Taxation mechanism in the system of state support of agricultural producers. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, [Online], vol. 2, no. 4, pp. 139–148, available at: www.are-journal.com.