

ФІНАНСОВО-КРЕДИТНА СИСТЕМА

УДК 336.226:631.16

*Непочатенко О.О.,
д.е.н., професор, в.о. ректора,
Боровик П.М.,
к.е.н., доцент кафедри фінансів і кредиту,
Уманець М.М.,
Уманський національний університет садівництва*

ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ТОВАРОВИРОБНИКІВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

Постановка проблеми. Сільськогосподарська галузь є вкрай важливою для країни, а тому її розвитку та підтримці вітчизняного аграрного виробництва держава завжди приділяє особливу увагу. В той же час, після прийняття Податкового кодексу України виняткового значення набули проблеми оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, оскільки специфіка аграрної галузі, яка має сезонний характер, вимагає особливих підходів до оподаткування сільськогосподарських товаровиробників.

Тому податки у сільському господарстві використовуються в якості особливого інструмента державної фінансової підтримки та специфічного засобу формування фінансових ресурсів в умовах відсутності більш дієвих важелів підтримки (наприклад, прямого бюджетного фінансування). Водночас, система оподаткування вітчизняних сільськогосподарських підприємств нині залишається недостатньо сформованою та малоефективною, що негативно впливає як на результати діяльності підприємств аграрного сектору, так і на виконання державою фіскальних та регулюючих завдань.

Крім того, необхідно зазначити, що реформи в оподаткуванні сільськогосподарських виробників в останні роки, як правило, аргументуються політичними а не фінансово-економічними чинниками.

Враховуючи викладене, розробка та практичне запровадження напрямів вдосконалення інструментарію та механізмів оподаткування сільськогосподарських підприємств, які б відповідали сучасним умовам фінансово-економічної діяльності, є важливим завданням як для держави, так і для наукового загалу та фінансистів-практиків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. З цієї причини дослідженню проблемних аспектів функціонування механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та напрямів їх вдосконалення присвячені праці багатьох вітчизняних учених, серед яких на особливу увагу заслуговують публікації В. Андрущенка, О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Д. Деми, О. Кириленко, А. Крисоватого, М. Кучерявенка, П. Лайка, І. Луніної, А. Поддєрьогіна, А. Соколовської, Л. Тулуша, В. Федосова.

Поряд з цим, не дивлячись на значну кількість публікацій, присвячених як недолікам сучасних механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників, так і обґрунтуванню напрямів їх вдосконалення, зазначена проблематика до цього часу остаточно не вирішена, а тому залишається наразі гостроактуальною, що й визначило необхідність подальших наукових пошуків у даній галузі фінансової науки та зумовило потребу в проведенні цього дослідження.

Постановка завдання. Метою даної розвідки є дослідження проблем сучасних механізмів оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні для наукового обґрунтування шляхів їх вирішення. Для виконання поставленого завдання в ході його проведення використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний, табличний та графічний методи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нині в Україні основними податками, які сплачують до бюджету організовані агроформування, є фіксований сільськогосподарський податок, податок на доданку вартість, податок з доходів фізичних осіб, плата за оренду землі державної та комунальної власності, а також екологічний податок. Крім того, вони можуть сплачувати плату за користування надрами, збір за першу реєстрацію транспортних засобів, а також земельний податок за використання земельних угідь, що використовуються не для ведення сільськогосподарського виробництва (рис. 1).

Поряд з цим, враховуючи незначну питому вагу плати за користування надрами, збору за першу реєстрацію транспортних засобів, а також земельного податку за використання земельних угідь, що використовуються не на потреби ведення сільськогосподарського виробництва в податкових виплатах організованих агроформувань, проблемні аспекти їх нарахування і сплати в цьому дослідженні не розглядаються.

Особливості механізмів справляння податків, що сплачуються сільськогосподарськими підприємствами в Україні

Фіксований сільськогосподарський податок сплачують сільськогосподарські підприємства, що мають землі сільгосппризначення, у яких відсутня податкова заборгованість та 75-відсотів від загального обсягу реалізації за попередній звітний рік складає виручка від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва а також продукції її переробки. База оподаткування – нормативна грошова оцінка сільгоспугідь, проведена станом на 01.07. 1995 року. Ставки податку – рілля, сіножаті та пасовища – 0,15 %, багаторічні насадження – 0,09 %, землі водного фонду – 0,45 %, земельні угіддя тепличних комбінатів – 1 %. Нарховується раз на рік, а сплачується помісячно, проте в I та II кварталах – по 10 %, в III кварталі – 50 %, в IV кварталі – 30 % від річної суми ФСП. У разі порушення порядку нарахування і сплати ФСП (реалізації покупної продукції у розмірі більше 25 % від валового доходу) платники переходять на загальну систему оподаткування з наступного року. Платники ФСП звільнені від сплати податку на прибуток підприємств, земельного податку, крім податку за використання земельних угідь несільськогосподарського призначення, збору за спеціальне водокористування та зборів за проведення платниками ФСП торгівельної діяльності. **Податок на додану вартість** сільськогосподарські підприємства не сплачують до бюджету з реалізації продукції власного виробництва. ПДВ до сплати визначається як різниця між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом. Ставка податку в переважній більшості випадків – 17 %. Суми податку на додану вартість від реалізації товарів, робіт та послуг власного виробництва використовуються на власні потреби сільгоспідприємства. До бюджету сплачується ПДВ виключно від реалізації покупних товарів, робіт та послуг. ПДВ наховується і сплачується помісячно або поквартально. **Податок з доходів фізичних осіб** сільськогосподарські підприємства сплачують як податкові агенти з усіх видів доходів, що виплачуються їх працівникам. Ставки податку – 15 % та 17 % (з доходів, що перевищують 10 мінімальних заробітних плат). База оподаткування – нарахована заробітна плата за мінусом єдиного соціального внеску, що сплачується за рахунок працюючих, податкової соціальної пільги (50 % прожиткового мінімуму для осіб, у яких заробітна плата не перевищує 140 % прожиткового мінімуму, заокруглених до найближчих 10 грн.) та податкової знижки (витрат працюючих громадян на лікування, благодійність, навчання, виплату відсотків за іпотечними житловими кредитами). Податок сплачується під час виплати доходів. **Плата за оренду землі державної та комунальної власності** сплачується орендарями земельних ділянок. Розмір та умови сплати орендної плати встановлюються у договорі оренди між орендодавцем (власником) і орендарем, проте він не може бути меншим для земель сільськогосподарського призначення від розміру земельного податку, для інших категорій земель - від трикратного розміру земельного податку, та не може перевищувати для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі), – 3 % нормативної грошової оцінки, для інших земельних ділянок, наданих в оренду, – 12 % нормативної грошової оцінки. **Екологічний податок** сплачується за викиди в атмосферу забруднюючих речовин, їх скиди у водні ресурси і підземні горизонти та розміщення відходів у навколишньому середовищі. Об'єктом обчислення є обсяги викидів і скидів забруднюючих речовин (для стаціонарних джерел забруднення) або обсяги фактично спожитого пального (для пересувних джерел забруднення). Ставки встановлено залежно від класу небезпечності забруднюючих речовин. Податок наховується і сплачується поквартально. Для обсягів викидів і скидів встановлено ліміти. За їх понадлімітні обсяги передбачено ставки в 10-кратному розмірів від ставок за лімітовані обсяги забруднення. Крім цих податків сільськогосподарські підприємства можуть сплачувати плату за користування надрами, збір за першу реєстрацію транспортних засобів та земельний податок за землі, що використовуються не для потреб сільськогосподарського виробництва.

Рис. 1. Особливості механізмів справляння податків з сільськогосподарських підприємств в Україні [10]

Не зважаючи на значний перелік податків та податкових платежів, що включені до системи оподаткування сільськогосподарських підприємств, варто зазначити, що основними податковими платежами, що сплачуються за їх рахунок є фіксований сільськогосподарський податок (ФСП) та податок на додану вартість (ПДВ). При цьому, перелічені дві складові податкового механізму агросфери забезпечують реалізацію державної податкової підтримки діяльності сільськогосподарських підприємств (через спеціальні режими справляння цих податків).

Варто зазначити, що функціонування спеціальних податкових режимів в аграрній сфері економіки суттєво послаблює податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства, а тому є вигідним для агробізнесу (табл. 1).

Зокрема, як свідчать дані табл. 1, функціонування спеціальних податкових режимів в аграрній сфері економіки забезпечує суттєве скорочення податкових виплат організованих агроформувань. При цьому розміри податкових пільг, що отримують підприємства агросфери внаслідок дії таких спецрежимів, досягають 4/5 від податкового навантаження сільськогосподарських підприємств на загальній системі оподаткування.

Поряд з цим, варто зазначити, що в науці відсутня однозначна позиція щодо необхідності чи недоцільності подальшого використання спрощених режимів оподаткування суб'єктів агробізнесу. Значна частина науковців відстоює необхідність функціонування спеціальних режимів оподаткування підприємств агросфери, стверджуючи, що аграрна галузь потребує суттєвої підтримки, понад усе в перші роки членства України в СОТ, інша ж акцентує увагу наукового загалу на тому, що від їх функціонування більше шкоди, аніж користі і стверджує, що функціонування спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських формувань в Україні або ж необхідно припинити, або їх механізми слід суттєво реформувати [1-9; 11-15].

В той же час, зважаючи на світову практику застосування методів державної фінансової підтримки агросфери [1, с. 103-108; 2, с. 228-230; 5, с. 8-9; 7, с. 82-86; 8-9; 11; 12, с. 103-108] та,

враховуючи низький рівень розвитку вітчизняного сільського господарства, в Україні мають функціонувати спеціальні режими оподаткування підприємств сільськогосподарської галузі.

Таблиця 1

Динаміка податкового навантаження на сільгосп підприємства *

Показник	Рік				
	2007	2008	2009	2010	2011
<i>I. Розмір податкового навантаження за чинних спецрежимів оподаткування організованих агроформувань:</i>					
- сума податків з 1 га угідь, грн.	23,15	24,65	25,18	26,11	28,15
- частка податків у виручці з 1 га угідь, %	1,15	1,18	1,18	1,14	1,19
- частка податків у прибутку з 1 га угідь, %	8,93	12,08	10,15	10,05	10,49
<i>II. Розрахункове податкове навантаження, у разі переходу сільськогосподарських підприємств на загальну систему оподаткування:</i>					
- сума податків з 1 га угідь, грн.	116,15	124,68	125,83	128,19	133,25
- частка податків у виручці з 1 га угідь, %	5,77	5,99	5,87	5,60	5,62
- частка податків у прибутку з 1 га угідь, %	44,81	61,11	50,72	49,36	49,66

*Розраховано авторами на підставі даних обліку та податкової звітності одного з сільськогосподарських підприємств Гайсинського району Вінницької області

Бурхливі наукові дискусії з цього приводу, на наше глибоке переконання, є наслідком виключно значних недоліків механізмів спеціальних режимів оподаткування вітчизняних сільськогосподарських підприємств. Насамперед, на нашу думку, недоречністю сучасного порядку справляння фіксованого сільськогосподарського податку в Україні є те, що його механізмом не передбачено щорічної переоцінки бази оподаткування (нормативної грошової оцінки земельних угідь, проведеної станом на 01.07.1995 року). Внаслідок цього та в результаті щорічної індексації нормативної грошової оцінки земельних угідь для цілей оподаткування земельним податком, наразі розмір земельного податку з одиниці земельної площі є вдвічі вищим від величини фіксованого сільськогосподарського податку [2, с. 228; 10].

Крім того, до прогалин механізму справляння ФСП слід віднести те, що платники цього податку в разі перевищення ними обсягів реалізації покупних товарів, робіт та послуг за рік 25 % від їх валового доходу, лише з наступного року переходять на загальну систему оподаткування. Така норма Податкового кодексу України не лише дозволяє, але й стимулює використання цього спецрежиму прямого оподаткування організованих агроформувань у схемах мінімізації податкових виплат [2, с. 229; 10].

Недоліком механізму справляння ФСП є також звільнення платників цього податку від сплати земельного податку за землі сільськогосподарського призначення та збору за спеціальне використання води, внаслідок чого було повністю втрачено джерела фінансування заходів з охорони, поліпшення та відновлення зазначених природних ресурсів на сільських територіях [2, с. 229; 10].

Як свідчать результати окремих попередніх досліджень, наслідком перелічених недоліків механізму справляння ФСП є суттєве послаблення регулюючих властивостей цього пільгового податкового режиму [2, с. 230].

Не позбавлений суттєвих вад і вітчизняний механізм спеціального режиму непрямого оподаткування сільськогосподарських підприємств. Насамперед, одним із недоліків вітчизняного порядку нарахування і сплати ПДВ в агросфері є те, що з 2009 року відмінено ставку 0 %, за якою сільгосп підприємствами оподатковувались операції з реалізації молока і м'яса в живій вазі переробникам [2, с. 230; 9; 11]. При цьому, механізм виплати дотацій суб'єктам агробізнесу за реалізоване ними молоко і м'ясо на переробку залишено без змін. В результаті таких змін підприємства переробної промисловості зобов'язані виплачувати дотації за закуплене в агропідприємств молоко і м'ясо в живій вазі та в результаті подорожчання м'ясо-молочної сировини на 20 %, яке відбулось внаслідок відміни нульової ставки ПДВ на операції з її придбання, втратили джерела фінансування таких виплат, що зумовило не вигідність для них операцій по закупівлі молочно-м'ясної сировини у її виробників.

Недоречністю механізму нарахування і сплати ПДВ в аграрній сфері економіки, на нашу думку, також є відсутність цільового характеру використання сум ПДВ від реалізації окремо рослинницької та тваринницької продукції та об'єднання двох спеціальних декларацій з ПДВ від реалізації агроформуваннями власної продукції [10]. На наше переконання, така податкова новація є однією з причин занепаду вітчизняної тваринницької галузі, яка до цього значною мірою функціонувала за рахунок дотацій та цільового характеру використання ПДВ від реалізації тваринницької продукції

виключно на розвиток галузі тваринництва в організованих агроформуваннях.

Крім того, на нашу думку, потребує коригування загальний порядок справляння ПДВ, який передбачає неодмінне використання податкових накладних, що призводить до значних додаткових витрат таких податкоплатників.

Що ж до недоліків сучасного механізму справляння податку з доходів фізичних осіб, то ними, на наше переконання, є малопрогресивна, а не прогресивна шкала ставок податку та можливість використання натуральних виплат заробітної плати, що, завдяки використанню натурального коефіцієнта під час оподаткування натуральних виплат доходів, спричиняє значні додаткові податкові виплати суб'єктів агробізнесу.

Суттєвим недоліком механізму справляння плати за оренду землі державної та комунальної власності, на нашу думку, є те, що ставки цього податку визначаються не відповідними положеннями Податкового кодексу України, а договорами оренди земельних угідь, що суперечить самій філософії податкових відносин.

На наш розсуд, недоліком механізму справляння екологічного податку з організованих агроформувань є порівняно високий розмір ставок цього податкового платежу.

Зазначені проблеми потребують комплексного вирішення, що передбачає внесення суттєвих змін до Податкового кодексу України.

Зокрема, як переконливо продемонстрували результати проведеного дослідження, основними кроками на шляху вдосконалення інструментарію та механізмів оподаткування вітчизняних підприємств агросфери повинні бути:

— запровадження щорічної індексації бази справляння фіксованого сільськогосподарського податку (нормативної грошової оцінки земельних угідь сільськогосподарського призначення, проведеної в Україні станом на 01.07.1995 року);

— передбачення обов'язкового переходу платників ФСП у разі, якщо їх виручка від реалізації покупної продукції з початку року перевищує 25 % від загального валового доходу, на загальну систему оподаткування з початку звітного року;

— зобов'язання платників ФСП сплачувати в обов'язковому порядку ресурсні платежі (земельний податок та плату за воду);

— запровадження оподаткування операцій з реалізації підприємствами аграрної галузі молока і м'яса в живій вазі переробним підприємствам податком на додану вартість за ставкою 0 %;

— запровадження двох спецдекларацій з податку на додану вартість для вітчизняних організованих аграрних формувань та передбачення при цьому цільового характеру використання мобілізованих ними на спецрахунках сум ПДВ (окремо на розвиток галузей тваринництва та рослинництва);

— відміна чинного порядку виписування податкових накладних та запровадження нарахування ПДВ в первинних документах на реалізацію товарів, робіт та послуг;

— розробка та запровадження прогресивної шкали ставок податку з доходів фізичних осіб;

— заборона в законодавчому порядку натуральних виплат заробітної плати;

— суттєве зменшення ставок екологічного податку для підприємств агросфери, що під час їх операційної діяльності здійснюють викиди і скиди забруднюючих речовин в межах їх затверджених нормативів.

Пропоновані зміни в оподаткуванні підприємств агросфери автоматично підвищать ефективність агробізнесу та спричинять підвищення рівня продовольчої і економічної безпеки України, що є пріоритетною задачею для держави під час світової фінансової та продовольчої криз.

Висновки з проведеного дослідження. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, варто зазначити, що вітчизняні механізми оподаткування сільськогосподарських підприємств мають суттєві недоліки, що зумовлює необхідність їх вдосконалення. Зокрема, як показали результати дослідження, основними напрямками вдосконалення системи оподаткування вітчизняних агропідприємств мають бути щорічна індексація бази справляння фіксованого сільськогосподарського податку, обов'язковий перехід платників ФСП у разі, якщо їх виручка від реалізації покупної продукції з початку року перевищує 25 % від загального валового доходу, на загальну систему оподаткування з початку звітного року, обов'язкова сплата ними ресурсних податків і платежів, оподаткування операцій з реалізації підприємствами аграрної галузі молока і м'яса в живій вазі переробним підприємствам податком на додану вартість за ставкою 0 %, запровадження двох спецдекларацій з податку на додану вартість для вітчизняних організованих аграрних формувань та цільового порядку використання ними сум ПДВ окремо на розвиток галузей тваринництва і рослинництва, відміна чинного порядку виписування податкових накладних, запровадження прогресивної шкали ставок податку з доходів фізичних осіб, заборона натуральних виплат заробітної плати, зменшення ставок екологічного податку для підприємств агросфери (в межах лімітів їх викидів і скидів).

Подальші дослідження в даному напрямі фінансової науки слід присвятити деталізації окреслених нами напрямів вдосконалення податкових механізмів аграрної галузі та моделюванню їх наслідків для держави і сільгосп підприємств.

Бібліографічний список

1. Андрущенко В. Л. Податкові важелі та стимули розвитку господарських систем (теоретичні засади та практика використання). / В. Л. Андрущенко, В. М. Мельник. – Ірпінь : Національний університет ДПС України, 2006. – 210 с.
2. Боровик П. М. Спеціальні податкові режими як інструменти державного регулювання діяльності агроформувань / П. М. Боровик, С. М. Подзігун // Інноваційна економіка. – 2010. – № 3 (17). – С. 224-231.
3. Глухова В. І. Застосування пільг при оподаткуванні в Україні / В. І. Глухова, О. Я. Рилова // Вісник КДПУ ім. М. Остроградського. – 2009. – Вип. 1 (54). - Частина 1. – С. 117-119.
4. Дем'яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17-25.
5. Дем'яненко М. Я. Державна підтримка як фактор забезпечення конкурентоспроможного аграрного виробництва / М. Я. Дем'яненко, Ф. В. Іванина // Економіка АПК. – 2009. – № 9. – С. 3-9.
6. Дем'яненко С. І. Чи потрібне пільгове оподаткування в сільському господарстві України / С. І. Дем'яненко, С. І. Зоря // Підсумки круглого столу «Оподаткування в сільському господарстві України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ier.kiev.ua/Ukraine/RT/RT04...RTSummary_2_ukr.pdf.
7. Дем'яненко С. І. Общая аграрная политика ЕС : Сущность, тенденции и значение для Украины / С. И. Демьяненко // Экономика и управление АПК. – 2003. – № 3. – С. 80-86.
8. Кобута І. В. Державна підтримка сільського господарства в контексті вступу України до СОТ / І. В. Кобута // Матеріали конференції «Агробізнес України та СОТ: нові можливості та загрози» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.agroconf.org/uk/system/files/State_Support_WTO.ppt
9. Осташко Т. О. Приєднання до СОТ: перспективи та ризики для аграрного сектору / Т. О. Осташко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eu.prostir.ua/library/1844.html>.
10. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Сеперович Н. В. Покращення фіскальної політики щодо сільського господарства / Н. В. Сеперович [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://siteresources.worldbank.org/INTUKRAINE/INTUKRAINIAN/147271-1140785089712/20983870/AgriculturalFiscalPolicyUkr.pdf>.
12. Соколовська А. М. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду : [монографія] / Соколовська А. М., Єфименко Т. І., Луніна І. О. ; [за заг. ред. А. М. Соколовської]. – К. : НДФІ, 2006. – 320 с.
13. Тулуш Л. Д. Методологічні аспекти розвитку системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. - 2007. – № 9. – С. 116-123.
14. Тулуш Л. Д. Напрями вдосконалення механізмів справляння земельних податкових платежів в аграрній сфері / Л. Д. Тулуш, П. М. Боровик, І. В. Мережко // Наука й економіка : Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – 2012. – Вип. 1 (25). – С. 154-159.
15. Тулуш Л. Д. Оцінка змін у механізмі справляння податку на додану вартість у сільському господарстві / Л. Д. Тулуш // Економічний вісник Донбасу. – 2009. – № 3(17). – С. 68-75.

Анотація

В статті проаналізовано недоліки сучасної вітчизняної системи оподаткування сільськогосподарських підприємств. На підставі результатів аналізу обґрунтовано напрями вдосконалення механізмів справляння з сільськогосподарських підприємств фіксованого сільськогосподарського податку, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, плати за оренду землі державної та комунальної власності та екологічного податку.

Ключові слова: оподаткування сільськогосподарських підприємств, спеціальні податкові режими, пряме оподаткування, непряме оподаткування.

Аннотация

В статье проанализированы недостатки современной отечественной системы налогообложения сельскохозяйственных предприятий. На основании результатов анализа обосновано направления совершенствования механизмов изымания у сельскохозяйственных предприятий фиксированного сельскохозяйственного налога, налога на добавленную стоимость, налога из доходов физических лиц, платы за аренду земли государственной и коммунальной собственности и экологического налога.