

УДК 336.02:63

В. П. Хомутенко,

к. е. н., професор, професор кафедри фінансів, Одеський національний економічний університет

І. С. Луценко,

к. е. н., викладач кафедри фінансів, Одеський національний економічний університет

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА У АГРАРНОМУ СЕКТОРІ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМАТИКА ТА ПРАГМАТИКА

V. Khomutenko,

p.h.d., professor, professor of finance, Odessa national economic university

I. Lutsenko,

p.h.d., lecturer, department of finance, Odessa national economic university

TAX POLICY IN THE AGRARIAN SECTOR OF UKRAINE: PROBLEMS AND PRAGMATICS

У статті висвітлюються питання реалізації податкової політики у аграрному секторі економіки України. Визначаються негативні та позитивні аспекти впливу інструментів податкової політики на діяльність суб'єктів господарювання у сільськогосподарській галузі. Проаналізовано фінансові результати та рентабельність діяльності сільськогосподарських підприємств за період дії лібералізаційної податкової політики у аграрній сфері та доведено, що її дія позитивно вплинула як на їх фінансовий план, так й рентабельність. Крім того встановлено, що в умовах недостатньої державної підтримки податкова політика є найбільш дієвим інструментом підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання цієї сфери. Висвітлено особливості діючого порядку застосування спеціальних податкових режимів для суб'єктів сільськогосподарської діяльності як з фіксованого сільськогосподарського податку, так й податку на додану вартість.

The article examines implementation of tax policy in the agrarian sector of Ukraine. Defined negative and positive aspects of the impact of tax policy instruments on business entities in the agricultural sector. Analyzed the financial performance and profitability of agricultural enterprises during the period of liberalization of tax policy in the sphere of agrarian and prove that its action as a positive effect on their financial activities and profitability. In addition, it was found that in case of insufficient state support for fiscal policy is the most effective tool for improving the efficiency of this sector entities. When covering especially the existing procedure for the special tax regime for agricultural activities as a fixed agricultural tax and value added tax.

Ключові слова: податкова політика, аграрний сектор економіки, спеціальні режими оподаткування, податок на додану вартість, фіксований сільськогосподарський податок.

Key words: tax policy, agricultural sector, special tax regimes, value added tax, fixed agricultural tax.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ

Український аграрний сектор для держави має визначальну роль, оскільки крім стабільного забезпечення населення країни якісним, безпечним, доступним продовольством може, у разі загострення світової продовольчої кризи, вирішити світову проблему голоду, а також забезпечити мультиплікативний ефект розвитку цілого ряду інших галузей національної економіки.

Пріоритетність цієї галузі зумовлює необхідність державної підтримки сільського господарства. Державна підтримка аграрного сек-

тору економіки охоплює бюджетне фінансування програм і заходів, які спрямовуються на розвиток галузі, пільговий режим оподаткування, часткову компенсацію процентних ставок за користування кредитами комерційних банків, списання безнадійної заборгованості перед бюджетом.

Однак в умовах обмеженості бюджетних ресурсів держави, про що свідчить щорічне зростання обсягів дефіциту державного бюджету, зростає значення податкових інструментів стимулювання розвитку сільського господарства України.

**АНАЛІЗ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ
ОСТАННІХ РОКІВ**

Теоретичні засади податкової політики розроблялись у працях багатьох вітчизняних учених: В. Андрущенко, З. Варналія, В. Вишневецького, Ю. Іванова, А. Крисоватого, П. Мельника, І. Лютого, А. Соколовської та ін. Певні напрацювання з розвитку податкової політики є й у аграрній сфері. У працях В. Синчака досліджено систему оподаткування у сільському господарстві в Україні, О. Буцької, О. Жидяк, О. Непочатенко, П. Боровик, М. Уманець висвітлено оподаткування підприємств у царині сільського господарства в умовах податкових змін, О. Тулуш приділено значну увагу проблемам оподаткування суб'єктів господарювання сільськогосподарської діяльності за спеціальними режимами.

Незважаючи на значні досягнення зазначених науковців у дослідженні цієї проблеми, а також в умовах активної інтеграції України до світового економічного простору, посилення процесів глобалізації, лібералізації торгівлі, потребує подальшого дослідження податкової політики у сфері аграрного сектору економіки.

ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ

Метою статті є дослідження питань реалізації податкової політики в аграрному секторі економіки України.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Сільське господарство є однією з важливіших галузей матеріального виробництва, в якій у 2012 р. було створено 7,9 % валової доданої вартості усіх галузей економіки (за 2011 р. — 8,5 %), а обсяг валової продукції сільськогосподарського виробництва у 2013 р. становив 253,7 млрд грн. (у постійних цінах 2010 р.) [1].

Місія аграрного сектору — стабільне забезпечення населення країни якісним, безпечним, доступним продовольством, створення економічної бази для сталого розвитку сільських територій та активна участь у вирішенні світової проблеми голоду [2]. В забезпеченні реалізації цієї місії важливу роль відіграє податкова політика держави у цій царині.

Податкова політика у аграрному секторі економіки, виражена в комплексі заходів, здійснюваних уповноваженими на те органами державної влади і державного управління в області функціонування податків і зборів як фіскальних інструментів, так й регулюючих важелів.

Через систему оподаткування здійснюється реалізація податкової політики держави і від

Таблиця 1. Фінансові результати та рентабельність діяльності сільськогосподарських підприємств України за період 2000—2012 рр.

Показник	Роки			
	2000	2005	2010	2012
Прибуток сільськогосподарських підприємств, млрд грн.	3,3	5,4	23,0	33,9
Питома вага підприємств, що одержували прибуток, %	65,5	66,2	70,2	78,3
Збиток сільськогосподарських підприємств, млрд грн.	1,5	1,7	5,0	6,9
Питома вага підприємств, що одержували збиток, %	34,5	33,8	29,8	21,7
Рентабельність операційної діяльності, %	-1,6	12,7	22,9	21,7

Джерело: складено автором за даними [1].

ефективності застосованих інструментів податкового механізму залежать наслідки її впливу на економіку країни, у т.ч. аграрний сектор економіки.

Слід зауважити, що до 1999 р. сільськогосподарське виробництво в Україні перебувало на загальній системі оподаткування. Однак збитковість та низька прибутковість більшості сільськогосподарських суб'єктів господарювання до 91,9 % від загальної їх чисельності у 1998 р., обумовила необхідність зміни податкової політики у аграрному секторі економіки. Саме з прийняттям 17 грудня 1998 р. Закону України "Про фіксований сільськогосподарський податок", держава почала активно стимулювати розвиток підприємств аграрного сектору економіки. Так, був запроваджений спеціальний режим оподаткування сільськогосподарських підприємств, через застосування фіксованого сільськогосподарського податку, який об'єднав 12 видів податків та зборів. У цей же час було впроваджено спеціальний режим оподаткування сільгоспвиробників податком на додану вартість, який забезпечив можливість сільськогосподарських товаровиробників збільшувати свої обігові кошти, за рахунок накопичення нарахованого податку на додану вартість на спеціальний власних рахунок з виключним правом їх використання на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення.

За підрахунками експертів, щорічно за рахунок застосування спеціального режиму оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком, сільгоспвиробники заощаджують 3,5 млрд грн., а за рахунок спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість 15 млрд грн. [3].

Таким чином, уже впродовж останніх п'ятинадцяти років в Україні функціонує в аграрній сфері лібералізаційна податкова політика, яка

спрямована на стимулювання розвитку сільськогосподарських товаровиробників через створення особливого податкового середовища. За рахунок суттєвого зниження податкового навантаження на підприємства аграрної сфери, фінансові показники останніх зазнали позитивних змін, про що свідчать дані наведені у таблиці 1.

Так, суттєво скоротилась кількість збиткових підприємств з 91,9% від загальної їх чисельності у 1998 р., до 34,5% у 2000 р. та до 21,7% у 2012 р. Рентабельність діяльності сільськогосподарських підприємств, за період дії лібералізаційної податкової політики у аграрно-муніципальному секторі економіки України, зростає.

Застосування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість суттєво впливає і на рентабельність виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції, про що свідчать дані наведені на рисунку 1.

Варто зазначити, що діючі спеціальні податкові режими для сільськогосподарських підприємств, як з податку на додану вартість, так й з фіксованого сільськогосподарського податку являють собою систему заходів, що визначають особливий порядок оподаткування, це і є особливий порядок визначення елементів податку та звільнення від сплати окремих податків та зборів. Однак застосування сільськогосподарським підприємством спеціального режиму оподаткування не є його обов'язком, а лише правом. Тому сільськогосподарські товаровиробники мають право вибору систем оподаткування — загальну систему оподаткування своєї діяльності чи спеціальний режим оподаткування у вигляді фіксованого сільськогосподарського податку та податку на додану вартість, з урахуванням діючих обмежень.

Відносно, фіксованого сільськогосподарського податку, то його платниками можуть бути суб'єкти господарювання, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. Об'єктом оподаткування є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності суб'єкта господарювання або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди [5, с. 364]. Крім того, з 1 січня 2013 р. впроваджені в дію окремі обмеження щодо переходу на сплату ФСП. Зокре-

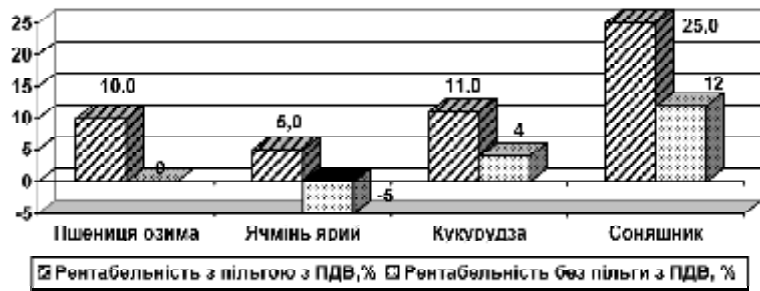


Рис. 1. Рентабельність виробництва окремих видів сільськогосподарської продукції із застосуванням спеціального режиму з ПДВ або без його застосування на 2013 р.

Джерело: побудовано автором за даними [4].

ма платниками ФСП у 2014 р. не можуть бути зареєстровані такі суб'єкти господарської діяльності:

- у яких понад 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки за 2012 р., становить дохід від реалізації декоративних рослин (за винятком зрізаних квітів, вирощених на угіддях, які належать сільськогосподарському товаровиробнику на праві власності або надані йому в користування, та продуктів їх переробки), диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

- що здійснюють діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29 — 2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

- які станом на 01.01.2013 р. мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, що виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Особливостями й позитивними аспектами фіксованого сільськогосподарського податку, які формують значні відмінності від звичайної системи оподаткування є:

- 1) порядок сплати податку враховує сезонність сільськогосподарського виробництва;
- 2) ставка ФСП визначається незалежно від обсягів бюджетних надходжень від цього податку;
- 3) податкові зобов'язання визначаються площею сільськогосподарських угідь та не пов'язані з кінцевими показниками виробничо-господарської діяльності сільгосптоваровиробників;
- 4) ФСП, на відміну від усіх інших альтернативних систем оподаткування, не обмежує

платників у здійсненні будь-яких дозволених законодавством видів підприємницької діяльності.

Позитивним у застосуванні спеціального режиму є й те, що суб'єкти господарювання, які сплачують фіксований сільськогосподарський податок не є платниками таких податків і зборів, як податку на прибуток, земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва), збору за спеціальне використання води; збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності. Це дозволяє знизити податкове навантаження на сільськогосподарські підприємства з урахуванням сезонних коливань та застосувати спрощений податковий облік податків.

Разом з позитивними аспектами застосування фіксованого сільськогосподарського податку є й негативні, а саме: невиконання принципу рівності платників; сума податку не залежить від фінансового стану платника (навіть збиткові підприємства змушені сплачувати податок) [6]; недосконалість бази оподаткування за рахунок визначення нормативної грошової оцінки одного гектара сільськогосподарських угідь, яка була проведена станом на 1 липня 1995 р. без урахування будь-яких індексів інфляції або здійснення нової грошової оцінки, що в свою чергу зменшує роль фіксованого сільськогосподарського податку у формуванні доходів Зведеного бюджету України. Так, нормативна грошова оцінка землі, яка була проведена ще у 1995 р., складає в середньому у 3,67 тисячі гривень за один гектар, з урахуванням індексації нормативної грошової оцінки вартість землі у середньому складала б — 20645,50 грн. Однак індексована нормативна вартість грошової оцінки землі застосовується сьогодні лише при визначенні земельного податку. Разом з тим, у Верховній раді України зареєстровано проект закону, щодо змін у базі оподаткування ФСП, з урахуванням індексації нормативної грошової оцінки землі. У результаті зазначених змін у Податковому кодексі України платники фіксованого сільськогосподарського податку в середньому будуть сплачувати до бюджету 31 грн./га проти 6 грн. за один га, що майже у 5,5 раз більше, ніж сплачується за діючими на сьогодні умовами, а обсяг річних надходжень фіксованого сільськогосподарського податку до відповідних місцевих бюджетів з 131 млн грн. до 679 млн грн. [7, с. 5].

Сутність спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість полягає у тому, що сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету, повністю залишається у розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства та використовується ним на цілі, пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції, а саме:

- заробітну плату працівникам, безпосередньо зайнятим виробництвом продукції рослинництва та тваринництва;

- орендну плату за орендовані зерно-, овочесховища, в яких зберігається власна продукція (за умови, якщо в свідоцтві платника ПДВ за спецрежимом зазначено вид діяльності — вирощування зернових культур, овочів);

- орендну плату за орендовані сільгоспугіддя (за умови, що сільськогосподарське підприємство самостійно вирощує продукцію на цих угіддях (тобто не здає у суборенду);

- орендну плату за сільгосптехніку, орендовану для обробітки землі чи збору урожаю;

- відсотки за кредитами на придбання сільгосптехніки (за умови, що вона використовується сільськогосподарським підприємством для виробництва власної продукції рослинництва, тваринництва, надання послуг (крім передачі техніки у фінансову оренду);

- вартість товарів, послуг, отриманих від платників єдиного податку;

- суму фіксованого сільськогосподарського податку;

- вартість послуг, супутніх веденню сільськогосподарської діяльності.

Цей спосіб непрямой підтримки аграрного сектору економіки України визнано таким, що не суперечить вимогам СОТ, а отже, надає певні важелі посадовцям за умов проблем із функціонуванням бюджетних програм підтримки. Відповідно до даних Міністерства доходів і зборів України у 2012 році спеціальним режимом скористалися 16000 сільгоспвиробників, що надало їм можливість збільшити обігові кошти своїх підприємств на 14,7 млрд грн. [3].

З 1 січня 2014 р. у рамках лібералізаційної податкової політики у аграрній сфері передбачено звільнення від оподаткування податком на додану вартість операцій з постачання на митній території України та вивезення в митному режимі експорту зернових та технічних культур. Крім того звільняються й від оподаткування операції з постачання на митній території України та вивезення в митному режимі експорту зернових культур товарних позицій

1001 — 1008 та технічних культур товарних позицій 1205 і 1206 відповідно до УКТ ЗЕД.

З метою податкового стимулювання розвитку тваринництва у податковій політиці аграрного сектору було змінено механізм виплати компенсації сільськогосподарським товаровиробникам за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі переробним підприємствам. Так, до проведених змін переробні підприємства сплачували ПДВ тільки до спеціального фонду державного бюджету, звідки відповідні кошти у рамках бюджетної програми "Державна підтримка галузі тваринництва" спрямовувалися на виплату дотацій виробникам молока та м'яса. Починаючи ж з 2012 року переробні підприємства сплачують податок на додану вартість до спеціального фонду Державного бюджету України та на спеціальний рахунок, відкритий ним в органі державної казначейської служби, у відповідних розмірах, визначених підпунктом 6 пункту 1 підрозділу 2 розділу ХХ Кодексу.

Таким чином, у результаті змін у податковій політиці аграрного сектору економіки відбулося часткове повернення до системи виплати дотацій (компенсацій) сільськогосподарським виробникам молока та м'яса, оскільки раніше вся сума ПДВ, а не лише її частина, як зараз, безпосередньо перераховувалася переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам молока та м'яса через спеціальні рахунки.

Варто зазначити, що у 2013 році з спеціального фонду розвитку тваринництва Державного бюджету було закладено в якості акумульованого податку на додану вартість 800—900 млн грн. [8]. Ці кошти направлялися на виплату дотацій за збереження й утримання молодняка великої рогатої худоби, підвищення поголів'я дійної череди, створення сімейних ферм, компенсацію коштів, витрачених на доїльне устаткування і створення заготівельних кооперативів.

Збереження цієї урядової допомоги дозволило вперше за останні 4 роки збільшити у 2013 році випуск промислового молока до рівня, що перевищив заду молоко населенням — понад 3 млн т, що наведено у таблиці 2.

Переробні підприємства за результатами здійснення операцій із постачання власної виробленої продукції, виготовленої з поставлених молока або м'яса в живій вазі сільськогосподарськими товаровиробниками і з по-

Таблиця 2. Виробництво молока в Україні за період з 1995—2013 рр.

Показники	Роки							
	1995	2000	2005	2008	2010	2011	2012	2013
Обсяг виробництва молока (млн т)	17,3	12,7	13,7	11,8	11,2	11,1	11,3	11,5

Джерело: складено за даними [1].

стачання інших товарів (послуг), у тому числі продукції, виготовленої із сировини ведуть окремих облік та складають податкову декларацію з податку на додану вартість і податкову декларацію з податку на додану вартість щодо діяльності з постачання продукції [5, с. 398]. Тобто переробне підприємство у строки, встановлені п. 203.1 ст. 203 ПКУ, подає до органу доходів і зборів дві декларації, а саме: податкову декларацію з ПДВ і податкову декларацію з ПДВ щодо діяльності з постачання продукції за місцем реєстрації переробного підприємства.

Сплата податку на додану вартість переробними підприємствами проводиться за трьома напрямками, що наведемо на рисунку 2.

Проте переробне підприємство податкове зобов'язання з податку на додану вартість, яке перераховане на спеціальний рахунок, повинно використовувати винятково для виплати сільськогосподарським товаровиробникам компенсації за продані ними молоко і м'ясо в живій вазі.

Позитивним, на нашу думку, є те, що на відміну від попереднього порядку оподаткування діяльності переробних підприємств, чинний нині порядок передбачає право переробних підприємств на отримання бюджетного відшкодування за операціями з вивезення за межі мит-

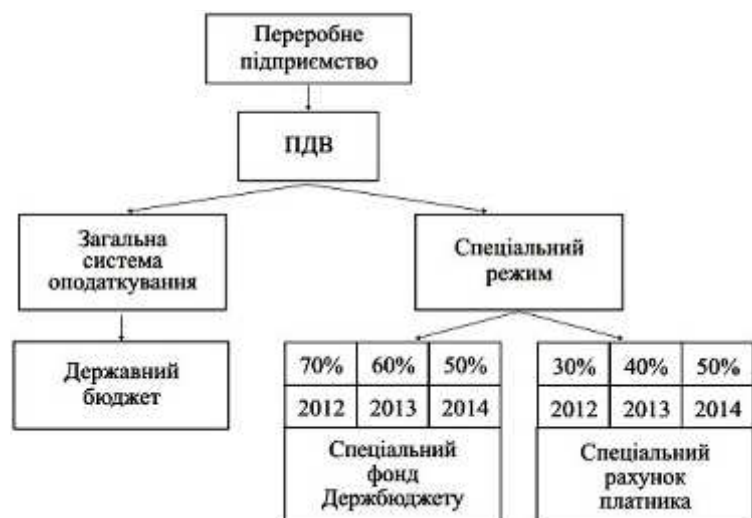


Рис. 2. Напрями сплати податкових зобов'язань з ПДВ переробними сільськогосподарськими підприємствами України у період 2012—2014 рр.

ної території України продукції у митному режимі експорту. Також новий порядок оподаткування діяльності переробних підприємств не поширюється на осіб, незареєстрованих як платники ПДВ, а також на операції з постачання продукції, виготовленої переробними підприємствами з:

- імпортованої сировини;
- сировини, поставленої не в живій вазі;
- сировини, що не є сировиною власного виробництва сільськогосподарських товаровиробників, визначених розділом V Податкового кодексу, і фізичних осіб.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, податкова політика безпосередньо впливає на розвиток аграрної сфери економіки України, а в умовах недостатньої державної підтримки є найбільш дієвим інструментом підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання цієї сфери. Тому вважаємо, що для вдосконалення податкової політики в аграрному секторі необхідно: до належної державної підтримки не скасовувати пільгові режими оподаткування суб'єктів господарювання аграрної галузі, оскільки вона виконує важливу соціальну функцію — стабільно забезпечує населення країни якісним, безпечним, доступним продовольством; уточнити методичку визначення бази оподаткування з фіксованого сільськогосподарського податку з метою забезпечення оподаткування реального рівня рентних доходів сільськогосподарських товаровиробників; вдосконалити процедуру бюджетного відшкодування ПДВ аграріям при експорті зернових і технічних культур.

Література:

1. Офіційний веб-сайт Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
2. Стратегія розвитку аграрного сектору економіки (на період до 2020 року) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.uaan.gov.ua/sites/default/files/strateg_do_2020r.pdf
3. Система податкових пільг для агропромислового комплексу України — [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.aau.org.ua>
4. Офіційний сайт журналу "Економічна правда" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/rus/publications/2013/04/29/373428/>

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р № 2755-IV. // Вісник Міністерства доходів і зборів України — 2014. — № 2—3.

6. Буцька О. Ю Оподаткування сільськогосподарських підприємств в умовах податкових змін / О. Ю. Буцька // Ефективна економіка — 2013 — № 12 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2579>

7. Проект Закону України "Про внесення змін до Податкового кодексу України" (щодо бази оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком) // Бюлетень інституту розвитку аграрних ринків. — 2013. — № 86. — 62 с.

8. Литовченко Т. Виробництво молока невинно зростає / Т. Литовченко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.pic.com.ua/vyrobnytstvo-moloka-nevynno-zrostaje.html>

References:

1. Official website of the State Statistics Service of Ukraine (2013), [Online], available at: <http://www.ukrstat.gov.ua> (Accessed 19 march 2014).
2. Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine (2012), The development strategy of the agricultural sector (until 2020), [Online], available at: http://www.uaan.gov.ua/sites/default/files/strateg_do_2020r.pdf (Accessed 19 march 2014).
3. The official site of Agrarian Union of Ukraine (2014), "The system of tax exemptions for agriculture Ukraine", [Online], available at: <http://www.aau.org.ua> (Accessed 19 march 2014).
4. The official site of the journal "Ekonomichna pravda" (2014), [Online], available at: <http://www.epravda.com.ua/rus/publications/2013/04/29/373428/> (Accessed 15 march 2014).
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), "Tax Code of Ukraine", Bulletin of the Ministry of Ukraine of income and charges, vol. 2—3, 432 p.
6. Butska, O. Yu. (2013), "Farm taxes in terms of tax changes". Efektyvna ekonomika, [Online], vol. 12, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2579> (Accessed 19 march 2014).
7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2013), Draft Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine" (concerning tax base fixed agricultural tax), Bulletin of the Agrarian Markets Development Institute, vol. 86, 62 p.
8. Lytovchenko, T. (2013), "Milk production is growing steadily", [Online], available at: <http://www.pic.com.ua/vyrobnytstvo-moloka-nevynno-zrostaje.html> (Accessed 19 march 2014).
Стаття надійшла до редакції 07.05.2014 р.