

УДК 346.7:[336.2:338.43]

МУШЕНОК Віктор,

к. ю. н., доцент, доцент кафедри загальноправових дисциплін
Київського національного торговельно-економічного університету

СТИМУЛЮЮЧИЙ ВПЛИВ ПРАВОВОЇ РЕГЛАМЕНТАЦІЇ ОПОДАТКУВАННЯ АГРАРНИХ ВИРОБНИКІВ

Досліджено теоретико-правові засади фіскальної функції оподаткування вітчизняних аграрних виробників, яка полягає у посиленні на них податкового навантаження шляхом законодавчого обмеження чи скасування державою: окремих податкових пільг для галузі, спрощеної системи оподаткування, спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість, доведено необхідність правового забезпечення стимулюючої функції податкового регулювання в аграрному секторі економіки України.

Ключові слова: аграрний виробник, стимулююча та фіскальна функції оподаткування, нормативно-правовий акт, податкове навантаження, правове регулювання, фінансово-правові відносини.

Мушенко В. Стимулирующее влияние правовой регламентации налогообложения аграрных производителей. Исследованы теоретико-правовые основы фискальной функции налогообложения отечественных аграрных производителей, которая заключается в усилении на них налоговой нагрузки путем законодательного ограничения или отмены государством: отдельных налоговых льгот для отрасли, упрощенной системы налогообложения, специального режима налогообложения налогом на добавленную стоимость, доказана необходимость правового обеспечения стимулирующей функции налогового регулирования в аграрном секторе экономики Украины.

Ключевые слова: аграрный производитель, стимулирующая и фискальная функции налогообложения, нормативно-правовой акт, налоговая нагрузка, правовое регулирование, финансово-правовые отношения.

Постановка проблеми. Перехід до сталого розвитку аграрних відносин в Україні можливий за умови вдосконалення правового регулювання державної фінансової підтримки аграрної галузі. Сформований правовий механізм використання аграрними підприємствами такої підтримки стане основою для зростання недержавних фінансових вкладень у галузь, що забезпечить зміцнення матеріально-технічної бази підприємств і призведе до збільшення виробництва сільськогосподарської

продукції та поліпшення її якості, а також позитивно вплине на розвиток сільських територій та поліпшення добробуту населення.

Правове регулювання державної фінансової підтримки аграрних суб'єктів господарювання охоплює механізм бюджетного 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 тощо.

Однак в умовах обмеженості бюджетних ресурсів держави, про що свідчить щорічне зростання обсягів дефіциту державного бюджету, у податковій політиці зростає роль правових механізмів, які реалізують фіскальну функцію оподаткування суб'єктів аграрного виробництва України. Нівелюється реалізація стимулюючої функції оподаткування, яка виражалася у застосуванні правових механізмів податкових пільг, спрощеної системи оподаткування та застосування спеціальних режимів сплати податків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Основні засади державної податкової політики щодо правового регулювання реалізації фіскальної та стимулюючої функції системи оподаткування аграріїв шляхом посилення чи послаблення податкового навантаження на різних етапах формування вітчизняної податкової системи були предметом дослідження таких науковців у галузі права та економіки, як О. М. Бородіна, А. Т. Ковальчук, І. В. Комарова, В. І. Курило, О. С. Риженко, Т. О. Осташко [1–6] та ін.

Зміни пріоритетів держави у політиці нормативно-правового регулювання оподаткування суб'єктів аграрного виробництва та посилення в останні роки податкового навантаження, як прояву фіскальної функції, зобов'язують здійснювати дослідження даної проблематики та доводити доцільність реалізації стимулюючої функції системи оподаткування аграрних виробників.

Метою статті є обґрунтування необхідності нормативно-правового забезпечення реалізації стимулюючої функції системи оподаткування аграрних виробників та мінімізації впливу на них фіскального податкового навантаження.

Матеріали та методи. Інформаційною базою дослідження стали чинні нормативно-правові акти України, зокрема Податковий кодекс (далі – ПК) України, праці вітчизняних науковців. Для дослідження визначеної проблематики застосовано загальнонаукові та спеціальні наукові методи, які визначають зміст і послідовність наукових досліджень. Використано такі методи наукового пошуку: порівняльно-правовий, історичний, монографічний, кореляційний, узагальнення. Це забезпечило високий ступінь достовірності визначення взаємного впливу чинників, взаємодія яких обумовлює ефективність реалізації механізму правового регулювання стимулюючої функції оподаткування аграрних виробників.

Результати дослідження. В Україні суб'єкти аграрного виробництва функціонують у специфічних умовах нерівномірності надходження коштів від реалізації продукції чи надання послуг, як основних джерел власного забезпечення фінансовими ресурсами, що вирізняє їх з-поміж інших суб'єктів господарювання та вимагає особливого нормативно-правового регулювання механізмів фінансування та оподаткування галузі.

Податкова політика України в аграрному секторі економіки знаходить своє вираження у комплексі заходів, здійснюваних уповноваженими органами державної влади й управління в області функціонування податків і зборів за допомогою фіскальних та стимулюючих правових інструментів. Тобто, через систему оподаткування здійснюється реалізація податкової політики держави та реалізуються фіскальна чи стимулююча функції. Від застосовуваних державою інструментів податкового правового механізму залежать зростання чи зниження фінансово-економічних показників суб'єктів аграрного виробництва. Тому аграрна галузь вимагає особливого нормативно-правового регулювання її фінансового забезпечення, у тому числі за рахунок реалізації стимулюючої функції оподаткування.

Для аналізу сутності та видів функцій податків у теорії податкового права важлива позиція фундатора сучасної податково-правової науки професора М. П. Кучерявенка, який зазначає, що функції податків, які розкривають їхню сутність, є похідними від функцій фінансів і виконують ті самі завдання, але у вузких межах. Фіскальна функція податків є найважливішою функцією, відповідно до якої податки виконують своє основне призначення – насичення дохідної частини бюджету, доходів держави для забезпечення потреб суспільства. Стимулююча функція створює орієнтири для розвитку виробничої діяльності. Вона може бути пов'язана із застосуванням механізму пільг, зміною об'єкта оподаткування, зменшенням оподаткованої бази [7, с. 40–41].

Зарубіжний досвід нормативно-правового регулювання податкової підтримки аграрних виробників показує, що через пільгові умови оподаткування підприємницької діяльності суб'єктів аграрного сектора забезпечується одержання доходу (прибутку) самими виробниками і, відповідно, державою у вигляді стабільного надходження сум податків, розвитку аграрної галузі та інфраструктури тощо.

Проілюструвати результативність реалізації стимулюючої функції оподаткування та взаємозв'язок розміру податкових ставок та надходжень від сплати податків можна на прикладі нормативно-правового регулювання механізму оподаткування Румунії, органи законодавчої ініціативи якої у 2015 р. зменшили ставки ПДВ податку на прибуток на 4 %, а також скасували спеціальний будівельний податок. У результаті

чого вже у першому кварталі 2016 р. намітилось зростання фінансово-економічних показників країни [8].

Відстоюючи позицію реалізації стимулюючої функції у правовому регулюванні оподаткування вітчизняних аграрних виробників, посилаючись на подані теоретичні і фактичні дані, а також на результати наукових досліджень О. М. Бородіної [1], І. В. Комарової [3] слід зазначити, що вектором сучасної податкової політики більшості країн світу, на відміну від української політики збільшення податкового навантаження на платників, є спрощення адміністрування податків та зниження податкових ставок для власних аграрних виробників.

Вітчизняний досвід запровадження пільгових режимів у механізм правового регулювання оподаткування суб'єктів аграрного виробництва останніх років ХХ ст. (1998–2000 рр.) та першого десятиліття ХХІ ст. дає можливість переконатись у тому, що застосування таких режимів сприяло забезпеченню розширення виробництва аграрниками товарної сільськогосподарської продукції, збільшення їх доходів, зростання податкової бази. І нарешті, «у період з 2000–2012 років у галузі сільськогосподарського виробництва відчутним було зменшення розміру тіньових доходів через зникнення стимулів для відхилення від оподаткування, і доходи тіньової економіки трансформуються в легальні, законні форми» [9].

Не зважаючи на те, що забезпечені законодавчими актами про оподаткування, зокрема з 2011 р. ПК України, оптимальні ставки податків та спрощені режими оподаткування суб'єктів аграрного виробництва формували для самих суб'єктів і для держави ряд фінансових, соціальних та інших стимулів, органи законодавчої ініціативи нашої держави, також, не враховуючи складності нормативно-правового забезпечення продуктивного розвитку аграрної галузі, катастрофічно знизили реалізацію стимулюючої функції оподаткування аграрних суб'єктів та продовжують на нормативно-правовому рівні забезпечувати зростання податкового навантаження.

Тобто, органи законодавчої та виконавчої влади, постаючи перед проблемою необхідності збільшення дохідної частини бюджету, вирішують її за рахунок внесення змін у чинне податкове законодавство щодо підвищення ставок податкових платежів чи використовують інші інструменти збільшення податкового навантаження. З 2015 р. державою скасовано сплату фіксованого сільськогосподарського податку та замінено його єдиним податком (для платників ІV групи) із суттєвим обмеженням пільг спрощеної системи оподаткування. З 2016 р. суттєво обмежено дію спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість суб'єктів аграрного виробництва [10].

У результаті таких змін шляхом реалізації стимулюючої функції сформована система нормативно-правового регулювання оподаткування

аграрних виробників, яка піддається суттєвій трансформації, а поступове переведення таких платників податків на загальну систему оподаткування є доказом посилення реалізації фіскальної функції оподаткування.

З метою формування пропозицій щодо подальшої реалізації стимулюючої функції оподаткування суб'єктів аграрного виробництва нами аналізується сутність правового механізму спеціального (пільгового) режиму сплати податку на додану вартість, а також його трансформація та скасування шляхом внесення змін до ПК України [10], як основного нормативно-правового акта, що містить нормативне визначення напряму податкової політики держави, регулюючи відносини у сфері справляння та адміністрування податків і зборів, визначення прав та обов'язків платників податків, компетенцію контролюючих органів тощо.

Особливість правового регулювання спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість полягала у тому, що сума ПДВ, нарахована аграрним підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягала сплаті до бюджету, повністю залишалася у розпорядженні такого підприємства та використовується ним на цілі, пов'язані з виробництвом сільськогосподарської продукції, а саме:

- заробітну плату працівникам, які безпосередньо зайняті виробництвом продукції рослинництва та тваринництва;
- орендну плату за орендовані зерно-, овочесховища, в яких зберігається власна продукція (за умови, якщо в свідоцтві платника ПДВ за спеціальним режимом зазначено вид діяльності – вирощування зернових культур, овочів);
- орендну плату за орендовані сільгоспугіддя (за умови, що аграрне підприємство самостійно вирощує продукцію на цих угіддях, а не здає у суборенду);
- орендну плату за сільськогосподарську техніку та устаткування, орендовані для обробітку землі чи збору урожаю;
- відсотки за кредитами на придбання сільськогосподарської техніки (за умови, що вона використовується аграрним підприємством для виробництва власної продукції рослинництва, тваринництва, надання послуг (крім передачі техніки у оренду);
- вартість товарів, послуг, отриманих від платників єдиного податку;
- вартість додаткових послуг, супутніх веденню сільськогосподарської діяльності [4, с. 59–60].

У 2016 р. сутність спеціального режиму сплати ПДВ полягала лише у тому, що аграрний виробник лише частину коштів від сплати ПДВ залишав у своєму розпорядженні, а решту сплачував до бюджету. При вирощуванні зернових культур розподіл коштів між бюджетом

і виробником визначався у пропорції 80 % на 20 %. При виробництві продукції тваринництва – 20 % на 80 %. Оподаткування інших видів діяльності визначалося у пропорції 50 % на 50 % [10].

Підсумком нормативно-правового забезпечення реалізації державної податкової політики посилення податкового тиску на аграрних виробників стало скасування з 1 січня 2017 р. спеціального режиму сплати ПДВ та переведення таких платників на загальну систему оподаткування «з перенесенням від'ємного значення різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом до податкової декларації з ПДВ, за якою здійснюються розрахунки з бюджетом» [10].

Держава, позбавивши аграрних виробників своєї фінансової підтримки у результаті скасування спеціального режиму сплати ПДВ, запропонувала механізм прямих дотацій, який за своїми критеріями не зможе замінити аграрному платнику скасований стимулюючий режим з низки причин. Зокрема, згідно з чинними міжнародними угодами, обсяги прямих дотацій є незначними й складають загалом від 3 до 5 млрд грн на рік, тоді як держава позбавляє суб'єктів аграрного виробництва більше 20 млрд грн щорічно. На противагу цьому, від застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ виробники сільськогосподарської продукції отримали на свій розвиток у 2015 р. фінансових ресурсів на суму 23 млрд грн [11].

Слід зазначити, що напрями сучасної державної податкової політики щодо реалізації фіскальної функції оподаткування шляхом постійного збільшення податкового навантаження на аграрних платників призводить до негативних наслідків, а стратегія такої політики повинна враховувати попередній досвід реалізації стимулюючої функції у системі нормативно-правового регулювання оподаткування суб'єктів аграрного виробництва в Україні.

Висновки. Діяльність держави у сфері запровадження, правової регламентації та організації справляння податків до централізованих фондів держави у національному законодавстві визначається як податкова політика. У процесі реалізації власної податкової політики держава реалізує конкретні функції оподаткування, які проявляють сутність такого процесу в дії та є способом вираження його властивостей. Виходячи із сутності податку як категорійного поняття та враховуючи те, що процес оподаткування виступає нормативно-правовим механізмом централізації частини вартості національного продукту в бюджеті для фінансування державних суспільних благ і засобом перерозподілу цієї вартості, в науці податкового права визначаються функції даної категорії: фіскальна і стимулююча. У системі правового регулювання оподаткування аграрних виробників, реалізація стимулюючої функції, полягає у законодавчому встановленні податкової знижки, яка вилучається безпосередньо із суми податку, а не з доходу, який підлягає

оподаткуванню, та полягає у фінансуванні державою суб'єктів аграрного виробництва.

Відновлення державної фінансової підтримки суб'єктів аграрного виробництва можливе за умови збереження в редакції Податкового кодексу України, яка діяла до 1 січня 2016 р., застосування спеціального режиму оподаткування ПДВ, або хоча б збереження для виробників тваринницької продукції, продукції овочівництва, садівництва, виноградарства та цукрової галузі. Законодавче закріплення пропозиції відновлення спеціального режиму оподаткування ПДВ дасть можливість забезпечити стабільний розвиток даного стратегічного сектора економіки нашої держави. Результативність такої фінансової підтримки аграрної галузі стане відчутною в сучасних умовах обмеженості бюджетних дотацій, економічної неефективності банківських кредитів, зростанні цін на матеріально-технічні ресурси та інших проявах фінансової нестабільності у державі, а також вплине на зростання доходів аграрних виробників.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бородіна О. М. Коригування політики державної підтримки сільського господарства. Економіка АПК. 2007. № 6. С. 55–62.
2. Ковальчук А. Т. Ринкові перспективи розвитку фінансового права. Право України. 2007. № 5. С. 108–112.
3. Комарова І. В. Державна фінансова підтримка аграрного сектору України. Київ : Наук. думка, 2012. 184 с.
4. Курило В. І., Мушенюк В. В. Фінансово-правове регулювання державної підтримки сільськогосподарського виробництва в Україні: стан та перспективи удосконалення ; за заг. ред. д. ю. н., проф. В. І. Курила. Ніжин : НДУ ім. М. Гоголя, 2012. 160 с.
5. Курило В. І., Мушенюк В. В., Риженко О. С. Податкові ризики сільськогосподарського виробництва в Україні: фінансово-правова характеристика : монографія ; за заг. ред. д. ю. н. проф. В. І. Курила. Ніжин : НДУ ім. М. Гоголя, 2017. 191 с.
6. Осташко Т. О. Нові виклики державної політики правового регулювання аграрних ринків. Теорія і практика ринків. Економіка АПК. 2007. № 2. С. 3–14.
7. Податкове право ; за заг. ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.
8. Ярошук О. Податкова реальність в АПК, або Як стару систему знищили, а про нову – забули. (2017). URL : <https://agropolit.com/spetsproekty/155-podatkovarealnist-v-apk-stara-sistema-znischena-pro-novu-zabuli>.
9. Збарський В. К., Шкуренко Л. В. Ефективність господарювання аграрних формувань в Україні. Агросвіт. 2012. № 4. С. 11–16.
10. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
11. Сумченко В. Податковий зашморг: куди і скільки платять фермери? URL : <http://kurkul.com/blog/215-podatkoviy-zashmorg-kudi-i-skilki>.

Стаття надійшла до редакції 09.10.2017.

Mushenok V. The stimulatory effect of legal regulation of agricultural manufacturers taxation.

Background. Ensuring sustainable agricultural development requires radical transformation of economic relations, which is the basis for increasing agricultural production and improving its quality. It is necessary to emphasize importance of investment component of the state taxation policy to agrarian industry performance as well as the impact of state administrative and financial methods of tax pressure on the formation of own funds of enterprises through the use of tax privileges, simplified taxation system, application of special regimes of payment of value added tax, etc.

Analysis of resent researches and publications. Formation of the national tax system and definition of special taxation mechanisms for agricultural producers take place against the backdrop of the development of the legal and regulatory framework for the regulation of economic relations. These changes are analyzed in works by O. Borodina, A. Kovalchuk, I. Komarova, V. Kurilo, T. Ostashko and others.

The **aim** of the article is to study the current state of legal regulation of the impact of tax burden on agrarian producers and to formulate proposals for improving domestic tax legislation.

Material and methods. Optimal results were achieved with the help of the basic tools of economic research methods: statistical-economic, monographic, calculation-constructive, correlation and other methods.

Results. Provided studies made it possible to formulate two sets of proposals. The Authors believe that in order to improve individual components of the tax policy on agriculture and stop economic decline of industry the first group of proposals should be implemented immediately and the second group is to be introduced in a short term perspective.

At present, it is necessary to preserve the application of the VAT regime in the field of agriculture in the wording that existed until January 1, 2016, or at least preservation for producers of livestock products, vegetable production, horticulture, viticulture and sugar industry, which in our opinion, is the only mechanism for state-owned investments of such enterprises without manual intervention and corrupt component. It is also necessary to maintain a simplified system of taxation, accounting and reporting (4th group of single taxpayers) for agricultural producers, in which the share of agricultural production in the previous tax (reporting) year is equal to or exceeds 75 percent.

Let us define the peculiarities of the taxation strategy and the reduction of tax pressure for each group of agricultural payers. Such tax system will simplify reporting and accounting and, thus, significantly reduce the level of the tax burden. For the second group of taxpayers, the old tax system should be kept, which operated until 01.01.2016 and included the VAT regime.

Conclusion. The legislative upholding of submitted proposals and, above all, restoration of the VAT regime will provide stable development of this strategic sector of our country. No doubt, that ensuring economic investment for industry without a subjective intervention of any representatives of authorities is important in our struggle against corruption, simplification of tax administration in agriculture, and also reduces complexity and cost of tax administration. The positive impact of the economic investments in the agricultural production sector, though the described benefits in the tax system would be especially noticeable in conditions of limited budgetary subsidies, economic inefficiency of bank credits, rising prices for inputs and other forms of financial crisis.

Keywords: agrarian producer, stimulating and fiscal functions of taxation, normative legal act, tax burden, legal regulation, financial and legal relations.

REFERENCES

1. Borodina O. M. Koryguvannja polityky derzhavnoi' pidtrymky sil's'kogo gospodarstva. *Ekonomika APK*. 2007. № 6. S. 55–62.
2. Koval'chuk A. T. Rynkovi perspektyvy rozvytku finansovogo prava. *Pravo Ukrainy*. 2007. № 5. S. 108–112.
3. Komarova I. V. Derzhavna finansova pidtrymka agrarnogo sektoru Ukrainy. Kyi'v : Nauk. dumka, 2012. 184 s.
4. Kurylo V. I., Mushenok V. V. Finansovo-pravove reguljuvannja derzhavnoi' pidtrymky sil's'kogospodars'kogo vyrobnytva v Ukraini: stan ta perspektyvy udoskonalennja ; za zag. red. d. ju. n., prof. V. I. Kuryla. Nizhyn : NDU im. M. Gogolja, 2012. 160 s.
5. Kurylo V. I., Mushenok V. V., Ryzhenko O. S. Podatkovi ryzyky sil's'kogospodars'kogo vyrobnytva v Ukraini: finansovo-pravova harakterystyka : monografija ; za zag. red. d. ju. n. prof. V. I. Kuryla. Nizhyn : NDU im. M. Gogolja, 2017. 191 s.
6. Ostashko T. O. Novi vyklyky derzhavnoi' polityky pravovogo reguljuvannja agrarnyh rynkiv. *Teorija i praktyka rynkiv. Ekonomika APK*. 2007. № 2. S. 3–14.
7. Podatkove pravo ; za zag. red. prof. M. P. Kucherjavenka. Kyi'v : Jurinkom Inter, 2003. 400 s.
8. Jaroshhuk O. Podatkova real'nist' v APK, abo Jak staru systemu znyshhyly, a pro novu – zabuly. (2017). URL : <https://agropolit.com/spetsproekty/155-podatkova-realnist-v-apk-stara-sistema-znischena-pro-novu-zabuli>.
9. Zbars'kyj V. K., Shkurenko L. V. Efektyvnist' gospodarjuvannja agrarnyh formuvan' v Ukraini. *Agrosvit*. 2012. № 4. S. 11–16.
10. Podatkovyj kodeks Ukrainy : Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
11. Sumchenko V. Podatkovyj zashmorg: kudy i skil'ky platjat' fermery? URL : <http://kurkul.com/blog/215-podatkoviy-zashmorg-kudi-i-skilki>.