

УДК 336.226:631.16

Л.Д. Тулуш
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансів та банківського бізнесу,
Університет економіки та права «КРОК»

Ефективність застосування спеціальних податкових режимів у сфері агропромислового виробництва

У статті наведено оцінку спеціальних податкових режимів, що застосовуються в сільському господарстві України: фіксованого сільськогосподарського податку та особливого порядку справляння податку на додану вартість. Проаналізовано динаміку державної фінансової підтримки розвитку агропромислового виробництва в Україні за рахунок застосування спеціальних податкових механізмів. Розглянуто питання ефективності податкової підтримки розвитку агропромислового виробництва в Україні. Окреслено напрями подальшого вдосконалення системи оподаткування суб'єктів агропромислового виробництва.

Ключові слова: державна фінансова підтримка, система оподаткування, податковий механізм, податкове стимулювання, спеціальні режими оподаткування, фіксований сільськогосподарський податок, податок на додану вартість, інвестиційна активність.

Л.Д. Тулуш
кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри фінансов и банковского бизнеса,
Университет экономики и права «КРОК»

Эффективность применения специальных налоговых режимов в сфере агропромышленного производства

В статье рассмотрены специальные налоговые режимы, применяемые в сельском хозяйстве Украины: фиксированный сельскохозяйственный налог и особый порядок взимания налога на добавленную стоимость. Проанализирована динамика государственной финансовой поддержки развития агропромышленного производства в Украине за счет специальных налоговых механизмов. Рассмотрены вопросы эффективности налоговой поддержки развития агропромышленного производства в Украине. Определены направления дальнейшего совершенствования системы налогообложения субъектов агропромышленного производства.

Ключевые слова: государственная финансовая поддержка, система налогообложения, налоговый механизм, налоговое стимулирование, специальные режимы налогообложения, фиксированный сельскохозяйственный налог, налог на добавленную стоимость, инвестиционная активность.

L. Tulush
*PhD in Economics, Associate Professor,
Associate Professor of Finance and Banking Business Department
“KROK” University*

Efficiency of Special Tax Regimes Application in Agribusiness Sphere

This article considers the evaluation of special tax regimes applied in agribusiness of Ukraine: fixed agricultural tax and special procedure for collecting VAT. The dynamics of state financial support of agricultural production in Ukraine through the use of special tax arrangements is analyzed. Issues of efficiency of tax support of agribusiness in Ukraine are considered, particularly in terms of its impact on growth in profitability, competitiveness. The ways for further improvement of agribusiness taxation system are outlined.

Keywords: state financial support, tax system, tax mechanism, tax incentives, tax exemptions, fixed agricultural tax, value added tax, investment activity.

Постановка проблеми

Фіскальна політика є ключовою компонентою системи державного регулювання економіки. Від ефективності використання цієї складової фінансової політики залежить інвестиційний клімат у країні, структурна будова економіки, економічна активність суб'єктів господарювання та особливості їх фінансового забезпечення.

Специфічною ознакою сучасного механізму оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні є застосування спеціальних податкових режимів (СПР). Останні передбачають особливий (переважно спрощений) порядок справляння обов'язкових платежів державі з метою формування сприятливих податкових умов для розвитку аграрного бізнесу.

Застосування СПР у цілому, та зокрема в сільському господарстві, неоднозначно сприймається в науковому середовищі, тому питання визначення результативності їх функціонування потребує поглиблення наукових досліджень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Проблеми ефективності функціонування спеціальних режимів оподаткування розглядаються в працях різної тематичної спрямованості.

Серед учених, які досліджують проблеми вдосконалення спеціальних режимів оподаткування, варто виділити вітчизняних науковців М. Дем'яненка [2], Т. Єфименко [3], В. Жука [4], Н. Малініну [10], Н. Прокопенко [11], В. Синчака [13], С. Юшка [14], а також зарубіжних учених К. Боммеля, Х. Віна [18], Л. Ебрілла, В. Саммерса [15], Е. Селімана [16] та інших.

Однак наукові дискусії точаться переважно навколо оцінки ролі цих режимів у системі державної фінансової підтримки розвитку аграрного сектору економіки [8; 14], без ґрунтовного аналізу їх ефективності та наявних недоліків. Окремі автори лише аналізують альтернативність оподаткування для сільськогосподарських товаровиробників у разі застосування СПР (з погляду корпоративного податкового менеджменту), не приділяючи належної уваги оцінці макроекономічних аспектів застосування СПР (вплив на структурні зміни, ефективність дії тощо) [1; 2; 9; 11].

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

Огляд наукових праць із цієї проблематики дає підстави стверджувати, що

питанням визначення результативності використання СПР у сфері агропромислового виробництва не приділяється належної уваги в наукових дослідженнях. Це свідчить про необхідність посилення економічного обґрунтування доцільності подальшого застосування СПР в аграрному секторі економіки України та розроблення напрямів підвищення ефективності їх функціонування для окремих категорій товаровиробників.

Формулювання цілей статті

Метою дослідження є узагальнення проблем функціонування спеціальних режимів оподаткування сільськогосподарських підприємств, оцінка ефективності їх використання в аграрному секторі економіки України та окреслення перспектив розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження

Більшість науковців, які вивчають проблеми оподаткування в сільському господарстві, наголошують на специфічності податкового механізму щодо аграрного сектору економіки. Зокрема, автори дослідження «Оподаткування сільського господарства в Європі» [18] відзначають суттєвий вплив податкових стимулів на прийняття виробничих та інвестиційних рішень у аграрному секторі економіки. Це, на їхню думку, потребує застосування особливих інструментів, які стимулювати б інвестиційну активність за рахунок наявності спеціальних податкових інструментів і важелів.

Відомий дослідник проблем оподаткування А.Тейт у своєму дослідженні, присвяченому проблемам справляння податку на додану вартість (ПДВ), також вказує на об'єктивну основу застосування спеціальних податкових режимів для фермерів, ключове завдання яких він вбачає у забезпеченні простоти податкових відносин для цієї специфічної категорії платників податків [17].

Автори іншого дослідження МВФ, присвяченого проблемам функціонування ПДВ, також наголошують, що при формуванні податкового механізму в сільському господарстві часто застосовується особливий підхід [15]. На їхню думку, це обумовлено двома основними факторами: по-перше, низьким рівнем обліку та складністю податкового контролю у галузі; по-друге, небажанням уряду збільшувати податкове навантаження на продовольчі товари.

Автори дослідження ОЕСР, присвяченого проблемам оподаткування та соціального забезпечення [19], також вказують на необхідності застосування пільгових режимів оподаткування для фермерів. У разі реалізації такого підходу пільгові податкові режими розглядаються як своєрідна альтернатива програмам прямої урядової підтримки розвитку аграрної галузі. При цьому, на їхню думку, ефективність такої непрямой підтримки товаровиробників загалом є нижчою, ніж за прямого бюджетного фінансування. Це пояснюється нижчим рівнем фінансового контролю, відсутністю належної системи моніторингу за бюджетними фондами, що залишаються в розпорядженні суб'єктів господарювання внаслідок надання їм податкових преференцій.

Таке припущення є слушним, оскільки застосування СПР у сільському господарстві України передбачає формування у суб'єктів додаткових фінансових ресурсів, що робить їх специфічною формою непрямой державної підтримки розвитку АПВ та інструментом стимулювання інвестиційної активності в галузі. З іншого боку, така форма державної підтримки не вирізняється тим рівнем фінансового контролю, який притаманний програмам прямого бюджетного фінансування, що може негативно позначатися на ефективності цього інструменту фінансової підтримки.

Ключовою особливістю функціонування податкового механізму в Україні є його спрямованість на підтримку розвитку аграрного сектору економіки. Така ситуація обумовлена дефіцитом бюджетних ресурсів та низькою ефективністю бюджетної підтримки (субсидування) в Україні, яка «вибирається» переважно представниками крупного бізнесу.

Спеціальні режими оподаткування в останні 15 років стали невід’ємним елементом механізму державної фінансової підтримки розвитку сільськогосподарських підприємств (рис. 1).



Рис. 1. Динаміка та структура державної фінансової підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва в Україні (без урахування коштів, виділених на поворотній основі та заходів цінового регулювання)

Джерело: досліджено автором

Як видно з рис. 1, сформованого за даними офіційних сайтів Державної фіскальної служби України та Міністерства аграрної політики та продовольства України, обсяги державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства в Україні до 2013 р. зростали, при цьому її структура суттєво змінювалася. До 2009 р. (до фінансової кризи) 55% загальних обсягів державної фінансової підтримки здійснювалося за рахунок СПР і лише 45% – через заходи прямої бюджетної підтримки (коштів відповідних бюджетів, що направлялись у формі прямих субсидій). Однак у 2009-2011 рр. співвідношення між окремими формами підтримки становило вже 90х10 на користь спецрежимів оподаткування, а у 2012-2013 рр. диференціація ще більш зросла – до 95х5.

Податкове стимулювання за рахунок застосування СПР в Україні спрямовується переважно на підвищення доходності та збільшення обсягів сільськогосподарського виробництва. Останнє досягається за рахунок зростання обсягів інвестицій. Однак, попри наявність значних податкових стимулів у вигляді застосування СПР, інвестиційна активність у сільському господарстві України останніми роками призупинилася (рис. 2).

Як видно з даних рис. 2, капітальні інвестиції по галузі «сільське господарство» з 2005 р. зростали в абсолютному та відносному обсягах. Причому це зростання було хвилеподібним (спостерігаються два піки – у 2008 та 2011 рр.).

До 2008 р. частка сільського господарства в загальному обсязі капітальних інвестицій по економіці досить стрімко зростала – значення 2008 р. становило 16,7 млрд. грн., або 7,2% загального обсягу.



Рис. 2. Динаміка обсягів інвестицій в основний капітал по сільському господарству та переробній промисловості та їх частка в загальному обсязі інвестицій в Україні

Джерело: [6]

У посткризові 2009-2010 рр. обсяги освоєння капітальних інвестицій у галузі зменшилися, однак у 2011 р. вони сягнули майже 18 млрд. грн., або 7,5% загального їх обсягу по економіці. З 2011 р. відбувається зниження обсягів капітальних інвестицій у сільському господарстві у відносному вимірі, а з 2012 р. – у абсолютному значенні.

Суттєве зростання обсягів прямих іноземних інвестицій (ПІІ) (рис. 3) у сільське господарство (наростаючим підсумком) спостерігалось до 2009 р. (як в абсолютному, так і відносному вимірі), коли за станом на початок року обсяги ПІІ становили 813,3 млн. дол., або 2,3% загального обсягу ПІІ в економіку України.

З 2009 р. обсяги ПІІ перебувають практично на незмінному рівні (близько 800 млн. дол.), про що свідчать їх річні зміни – 2009 р. – (-20,3) млн. дол., 2010 – 45,7; 2011 – (-25,3); 2012 – (-12,7); 2013 р. – 38,6 млн. Причому у 2011 р. іноземні інвестиції в галузь взагалі не надходили.

Частка ПІІ в аграрний сектор економіки в загальному їх обсязі останніми роками знижується – із 2,3% на початок 2009 р. до 1,3% – на початок 2014 р. ПІІ більш інтенсивніше спрямовуються в харчову промисловість (відповідне перевищення становить у 2013-2014 рр. понад чотири рази).

Характеризуючи джерела походження прямих іноземних інвестицій в аграрний сектор України, варто відмітити значну частку прямих інвестицій із офшорних територій, зокрема, Кіпру. Частка ПІІ походженням з Кіпру є досить значною – 37,5-38,1% у 2010-2011 рр., 49,5% у 2012 р. та майже 45% у 2013 році. Такі інвестиції важко визначити «іноземними», оскільки фактично це є повернення вітчизняного капіталу, який уникнув оподаткування в Україні за рахунок застосування схем міжнародного податкового планування.

Податкове стимулювання вважається ефективним, якщо обсяги капітальних інвестицій перевищують обсяги податкових пільг. Натомість в Україні останніми роками відповідна нерівність не забезпечується (рис. 4).

На рис. 4 сформованому за даними офіційних сайтів Державної фіскальної служби України та Міністерства аграрної політики та продовольства України, представлено співвідношення між обсягами податкових пільг сільгосптоваровиробникам та капітальних інвестицій у сільське господарство. Як видно з його даних, у 2006-2008 рр. обсяги капітальних інвестицій суттєво переважали обся-



Рис. 3. Динаміка прямих іноземних інвестицій у сільське господарство і харчову промисловість та їх частка в загальному обсязі прямих іноземних інвестицій

Джерело: [5]

ги непрямої підтримки за рахунок застосування спеціальних податкових режимів (причому у 2008 р. – майже удвічі). Однак у 2009-2010 рр., навпаки, обсяги податкових пільг у 1,3-1,5 раза перевищували обсяги капітальних інвестицій. Із 2010 р. обсяги капітальних інвестицій і податкових пільг є приблизно однаковими (із переважанням останніх на 5-10%), що відповідає ситуації середини двохтисячних, коли інвестиційні процеси в сільському господарстві лише набували обертів.

На основі вищенаведеного аналізу можна стверджувати, що суттєвого впливу на інвестиційну активність у сільському господарстві застосування СПР уже не здійснює.

Ключове значення для стимулювання розвитку агропромислового виробництва в Україні мають і спеціальні режими справляння податку на додану вар-

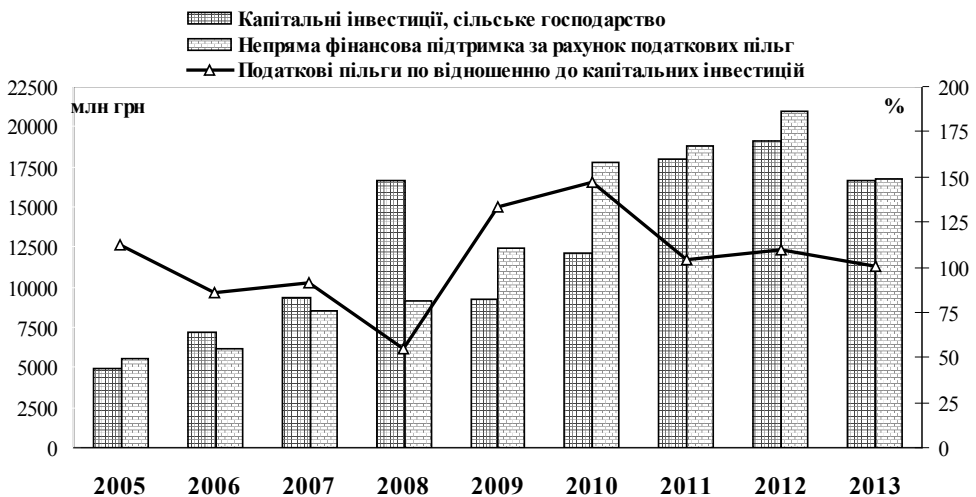


Рис. 4. Співвідношення між обсягами податкових пільг і капітальних інвестицій у сільське господарство

Джерело: власні дослідження

тість. У першу чергу, це стосується функціонування спеціального режиму справляння ПДВ, передбаченого ст. 209 Податкового кодексу України (так званий режим акумуляції).

Динаміку обсягів підтримки розвитку агропромислового виробництва за рахунок застосування спеціальних режимів справляння ПДВ (ПДВ-підтримка) наведено на рис. 5.

Як видно з рис. 5, сформованого за даними офіційних сайтів Державної фіскальної служби України та Міністерства аграрної політики та продовольства України, суми ПДВ підтримки з 2008 по 2012 р. зросли у 2,5 раза, проте до 2010 р. темп їх зростання випереджав темп зростання виручки, а з 2011 р., навпаки, був нижчим. За виключенням «аномального» 2010 р., суми ПДВ-підтримки відносно чистої операційної виручки сільгоспідприємств коливались у межах 9,5-12,0 %. У 2013 р., внаслідок досить різкого зниження рентабельності сільськогосподарського виробництва в Україні, відношення ПДВ-підтримки до чистої операційної виручки знизилася до 8%.

Суми ПДВ-підтримки до 2010 р. перевищували загальний прибуток сільгоспідприємств, а у 2010-2013 рр. коливались у діапазоні від 50 до 80 % відносно загального прибутку. Ураховуючи таку статистику, можна констатувати, що не менше половини прибутку сільгоспідприємств формується за рахунок застосування спеціальних режимів справляння ПДВ.

Водночас, ключовою проблемою застосування спецрежиму справляння ПДВ (режиму акумуляції) є нерівномірний розподіл сум такої підтримки в розрізі окремих видів сільгосппродукції. Оскільки ключовою складовою доданої вартості є прибуток, відповідно, то на більш рентабельні види сільськогосподарської діяльності приходяться більші суми ПДВ-підтримки.

Зокрема, результати проведеного дослідження показують, що у 2012 р. майже 70% сум ПДВ-підтримки припадало на рослинницьку галузь (тоді як державної фінансової підтримки потребує, навпаки, тваринництво). Причому з майже 10 млрд. грн. ПДВ-підтримки, що припадала на рослинницьку галузь, більш як дві третини (майже 70%) приходилось на три культури: пшеницю, кукурудзу та соняшник. Причому рентабельність двох останніх була високою і без ПДВ-підтримки, а після підтримки зростала ще на 10,5-12% (ці культури згенерували понад третину загальної суми ПДВ-акумуляції та майже половину суми, що була спрямована на підтримку рослинницької галузі).

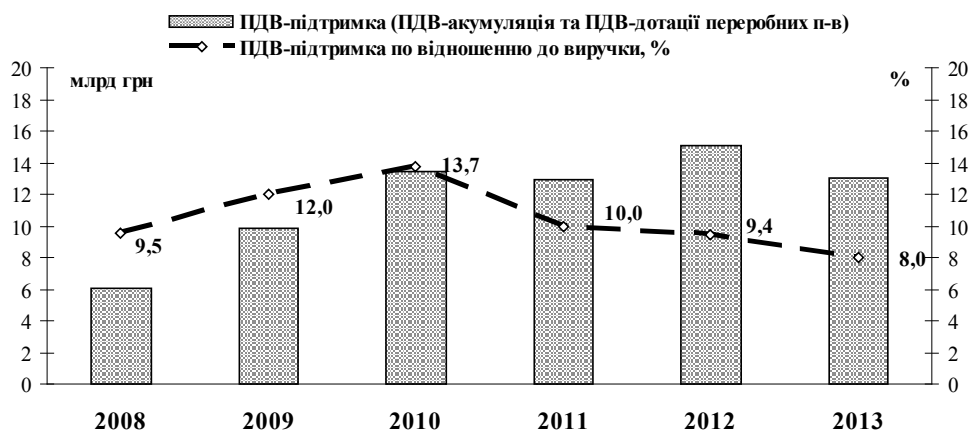


Рис. 5. Динаміка ПДВ-підтримки сільгоспідприємств

Джерело: власні дослідження

Водночас, фінансова підтримка повинна надаватися в першу чергу виробникам тих видів сільгосппродукції, які характеризуються низькою рентабельністю, – з метою стимулювання відповідної діяльності. Отже, ресурси державної фінансової підтримки витрачаються неефективно, а механізм такої підтримки потребує удосконалення.

До числа ключових недоліків спецрежиму справляння ПДВ у сфері сільськогосподарства варто віднести нерівномірність фінансової підтримки залежно від спеціалізації, а також стримування інвестиційних процесів у галузі, оскільки збільшення обсягів придбання виробничих факторів призводить до зменшення обсягів непрямой фінансової підтримки за рахунок ПДВ-аккумуляції.

Висновки

Застосування СПР відіграло ключову роль у відродженні потенціалу сільського господарства. Разом з тим, нині ефективність застосування СПР у сфері агропромислового виробництва знижується. Сучасна фіскальна політика щодо аграрної галузі в Україні призводить до порушення конкурентних умов господарювання у галузі та малопродуктивних бюджетних втрат.

Удосконалення дії СПР повинно передбачати підвищення ефективності використання сум податкових зобов'язань, що залишаються в розпорядженні суб'єктів господарювання, та звуження можливостей застосування схем податкової оптимізації.

Розвиток економічної ситуації в Україні показує, що альтернативи непрямій фінансовій підтримці розвитку агропромислового виробництва немає – в умовах дефіциту державних фінансових ресурсів уряд не в змозі передбачити належні обсяги фінансування потреб розвитку сільського господарства в бюджеті (особливо у співставленні з рівнем державної підтримки, прийнятої в рамках проведення спільної аграрної політики ЄС).

Ключовим напрямом вдосконалення механізму СПР є обмеження їх цільової аудиторії за рахунок суб'єктів, доходність виробництва яких є високою і без застосування спецрежимів, а також чіткого регламентування видів діяльності, на які поширюється підтримка шляхом застосування спеціального оподаткування.

Література

1. Ведення аграрного бізнеса в Україні – 2013 [Текст] / Информационно-аналитические материалы Украинского клуба аграрного бизнеса. – К. ; УКАБ, 2013. – 94 с.
2. Дем'яненко М. Я. Проблеми адаптації податкової системи до умов агропромислового виробництва [Текст] / М. Я. Дем'яненко // Економіка АПК. – 2008. – № 2. – С. 17-24.
3. Єфименко Т. І. Податки в інституційній системі сучасної економіки : наук. вид. [Текст] / Т. І. Єфименко : НАН України, ІЕП. – К. ІЕП, 2011. – 688 с.
4. Жук В. М. Стан і розвиток спеціальних режимів оподаткування аграрного бізнесу [Текст] / В. М. Жук // Фінанси України. – 2011. – № 7. – С. 33-42.
5. Інвестиції зовнішньоекономічної діяльності України // Статистичний бюлетень Державної служби статистики України (за відповідні роки) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua> (Розділ «Статистична інформація», підрозділ 5 «Статистика інвестицій та основних засобів»).
6. Капітальні інвестиції в Україні // Статистичний бюлетень Державної служби статистики України (за відповідні роки) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua> (Розділ «Статистична інформація», підрозділ 5 «Статистика інвестицій та основних засобів»).
7. Крисоватий А. І. Інституційне середовище фіскального регулювання соціально-економічних процесів [Текст] / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2011. – № 9. – С. 18-32.

8. Лайко П. А. Податкове стимулювання діяльності сільськогосподарських та переробних підприємств [Текст] / П. А. Лайко // Зб. наук. праць ВНАУ. – Серія : Економічні науки. – 2010. – № 5-2. – С. 108-118.

9. Макаренко Ю. П. Альтернативні системи оподаткування малого і середнього бізнесу в сільському господарстві [Текст] / Ю. П. Макаренко, О. В. Безкровний // Управління проектами та розвиток виробництва. – 2012. – № 1. – С. 77-82.

10. Малініна Н. М. Концептуальні засади побудови системи прямого оподаткування сільськогосподарських товаровиробників [Текст] / Н. М. Малініна // Зб. наук. праць Нац. ун-ту Державної податкової служби України. – 2012. – № 1. – С. 242-260.

11. Прокопенко Н. С. Податкове регулювання агропромислового виробництва : монографія [Текст] / Н. С. Прокопенко / Акад. аграр. наук ; ННЦ ІАЕ. – К. : ННЦ ІАЕ, 2009 – 316 с.

12. Рыманов А. Ю. Налогообложение сельскохозяйственных товаровирозводителей : региональные сопоставления / А. Ю. Рыманов // Экономист. – 2009. – № 1. – С. 72-74.

13. Синчак В. П. Концепція удосконалення системи оподаткування у сільському господарстві [Текст] / В. П. Синчак // Університетські записки. – 2008. – № 4. – С. 425-429.

14. Юшко С. В. Фіксований сільськогосподарський податок : історія та перспективи застосування [Текст] / С. В. Юшко [Текст] // Фінанси України. – 2009. – № 11. – С. 63-72.

15. Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. The Modern VAT. – International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. – 223 p.

16. Seligman E.R. The income tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad / 3rd printed edition. – New Jersey, USA, 2005.

17. Tait A.A. Value Added Tax / A.A. Tait. – Wash. : International Monetary Fund, 1988. – 228 p.

18. Veen H.B. van der, Meulen H.A.B. van der, Bommel K.H.M., Doorneweert B. Exploring agricultural taxation in Europe // Report 2.07.06. – The Hague, LEI, 2007.

19. Taxation and social security in agriculture / The OECD Policy Brief. – July 2006. – URL: <http://www.oecd.org/tad/37174811.pdf>.