

УДК 347.73:631.15

Олександр Риженко,*здобувач Національного університету
біоресурсів і природокористування України*

СУЧАСНІ ЗМІНИ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЯК ФАКТОР РИЗИКОВОСТІ ДЛЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ВИРОБНИЦТВА

У статті аналізуються сучасні зміни податкового законодавства як фактор ризиковості для сільськогосподарського виробництва.

Ключові слова: Податковий кодекс України, податковий ризик, сільськогосподарський товаровиробник, спеціальний податковий режим.

Актуальність проблематики. Здійснюючи фінансову діяльність, держава регулює процеси, що безпосередньо пов'язані з розподілом і перерозподілом сукупного суспільного продукту й національного доходу. За допомогою норм права держава намагається організувати та врегулювати всі суспільні зв'язки, надати їм відповідної форми і змісту, у результаті чого такі економічні відносини стають фінансово-правовими, мають державно-владний і майновий характер та забезпечують виконання державою її завдань і функцій.

У системі фінансово-правових відносин сільськогосподарські виробники, сплачуючи податки, збори та платежі, своїми діями забезпечують той практичний ефект, на досягнення якого націлено норми фінансового права. Однак, постійно змінюючи норми податкового законодавства в напрямі зменшення пільг оподаткування та посилюючи податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників, держава постійно формує фактори ризиковості в галузі сільськогосподарського виробництва.

Ступінь наукової розробки проблеми. У науці фінансового права відсутні фундаментальні дослідження впливу змін законодавства, податкових ризиків на динаміку сільськогосподарського виробництва. Дослідженню окремих питань загальної проблематики правового регулювання ризиків присвячені праці вітчизняних науковців у галузі фінансового права, зокрема В. В. Коваленка, А. Т. Ковальчука, В. І. Курила, В. В. Мушенка, П. С. Пацурківського, В. Д. Чернадчука, а також зарубіжних учених: П. Бернара,

І. А. Бланка, Ю. А. Дятлова, Ж.-К. Коллі, Є. А. Лаврентьевої, Ф. Н. Філіної та інших.

Метою статті є спроба проаналізувати внесення державою змін та припинення дії окремих норм актів податкового законодавства як ризик настання небажаних фінансових наслідків для сільськогосподарських виробників.

Виклад основного матеріалу. Сільське господарство в Україні, забезпечуючи виробництво сільськогосподарської продукції як продовольства для населення та сировини для промисловості, є бюджетоформуючою галузю національної економіки. Механізм формування успішної та ефективної виробничої діяльності у даній галузі є досить складним та неоднорідним. Зокрема, В. І. Курило та В. В. Мушенко зазначають, що на сучасному етапі на процес створення сільськогосподарської продукції впливає значна кількість соціально-економічних, державно-правових, природо-кліматичних та інших факторів, які, щорічно втручаючись у процес сільськогосподарського виробництва, завдають шкоди результатам діяльності аграрників, збільшуючи їх витрати на виробництво цієї продукції [1, с. 5].

Окрім того, на їхню думку, сьогодні є очевидним, що управління у сфері оподаткування проводиться в умовах невизначеності, конфліктності, дії дестабілізуючих чинників і зумовлених ними ризиків. Ризик є складовим елементом податкової діяльності, що залежить від впливу значної кількості факторів та дій контрагентів, які важко передбачити в усій повноті і з необхідною точністю [2, с. 186].

У зарубіжній та вітчизняній фінансово-правовій науковій літературі такі фактори називаються ще «ризиками», а кожне визначення такого поняття базується на галузевих особливостях ризиковості.

Зокрема, ризик як загальну фінансово-економічну суспільну категорію аналізує Ю. А. Дятлов, який визначає феномен ризику як форму прояву людської суб'єктивності в об'єктивно зумовлених соціальних ситуаціях, фундаментальною ознакою яких є обмеженість наявних ресурсів, що створює обстановку невизначеності і вимагає від соціальних об'єктів вибору своєї поведінки у вигляді відповіді на загрози та виклики [3].

На нашу думку, правильний вибір поведінки щодо уникнення та мінімізації податкових ризиків діяльності сільськогосподарських виробників повинні обирати насамперед органи законодавчої влади, приймаючи регулюючі нормативно-правові акти, а правильний вектор спрямованості таких актів повинні формувати науковці на підставі нових підходів до правового регулювання фінансових процесів у державі.

Нині подібна наукова позиція знаходить підтримку у роботах вітчизняних дослідників у галузі фінансового права. Зокрема, А. Т. Ковальчук [4], В. В. Коваленко [5] вказують на необхідність зміни методологічної парадигми фінансово-правової науки у зв'язку з неймовірним ускладненням її об'єкта. П. С. Пацурківський критикує застарілу парадигму лінійності, яка, на його думку, панувала у фінансовому праві та виходила з «однозначності та одновекторності причинно-наслідкових зв'язків (стосовно фінансового права – тільки його економічним детермінізмом)» [6].

Тобто для сучасної правової науки недостатнім є дослідження складників формування податкового ризику держави як можливості порушення податкового законодавства платниками податків та недоотримання фактичних надходжень як у цілому з податкових доходів бюджету та податкового ризику платника податків, як імовірності посилення податкового тягаря, ризику мінімізації податків, які виникають у трактуванні податкового законодавства, ризику податкового контролю в ході проведення податкової перевірки і, як наслідок, ризику карного переслідування податкового характеру. На сьогодні необхідно розглядати не лише наслідки ризику, а й об'єктивні передумови виникнення такого ризику, основною серед яких, на нашу думку, є роль держави у формуванні нормативно-правових приписів існування суспільних інститутів.

Отже, спираючись на сучасні наукові дослідження ряду зарубіжних науковців, про-

аналізуємо вірність припущення про те, що одним з основних ризиків для платника податків є негативні зміни податкового законодавства.

Побідну позицію відстоює Ф. Н. Філіна, яка зазначає, що податковий ризик виникає внаслідок негативних відхилень законодавчих норм у майбутньому при плануванні податкових зобов'язань у сьогоденні [7].

Є. А. Лаврентьєва зазначає, що однією з перших причин виникнення податкових ризиків є несприятливі фінансові та інші наслідки дій або бездіяльності учасників податкових правовідносин – організацій і держави [8]. На нашу думку, до дій держави можна віднести формування та внесення змін у чинне законодавство.

В. М. Фурман акцентує увагу на цій позиції та зазначає, що податковий ризик пов'язаний з імовірністю виникнення непередбачених фінансових втрат у разі запровадження нових видів податків, збільшення ставок податків, скасування наданих підприємству податкових пільг чи «податкових канікул», зміну порядків і строків внесення податкових платежів [9], тобто внесення небажаних для платника змін у законодавство.

І. А. Бланк визначає складники, які можуть призвести (самостійно чи в комплексі) до виникнення стану ризиковості для суб'єктів господарювання у разі змін окремих правових механізмів системи оподаткування: введення нових видів податків і зборів на здійснення окремих аспектів господарської діяльності чи збільшення рівня діючих ставок; зміни строків і умов здійснення окремих податкових платежів; відміни чинних податкових пільг у сфері господарської діяльності підприємства [10].

Сформувавши теоретичне уявлення про той факт, що дії чи бездіяльність державних органів законодавчої влади може стати причиною виникнення податкових ризиків для платників податків, охарактеризуємо зміни податкового законодавства як фактор ризиковості сільськогосподарського виробництва.

Зазначимо, що згідно з Податковим кодексом України (далі – ПК України) сільськогосподарським вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, у якому питома вага вартості сільськогосподарських товарів/послуг становить не менш як 75 відсотків вартості усіх товарів/послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів сукупно [11].

Підтримка сільськогосподарського виробництва за допомогою спецрежимів справляння ПДВ розпочата з 1998 р. Згідно з Указом Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 02.12.1998 № 1328/98 сільськогосподарські товаровиробники, які провадять підприємницьку діяльність у сфері сільського господарства та відповідають визначеним критеріям, могли обрати спеціальний режим оподаткування ПДВ:

- режим акумуляції сум ПДВ (окремо по рослинницькій та тваринницькій продукції);
- режим виплати дотацій переробними підприємствами за здане молоко та м'ясо;
- режим нульової ставки ПДВ при продажу молока та м'яса живою вагою.

Суть такого режиму полягала в тому, що сільськогосподарські товаровиробники, які дотримувалися встановлених державою критеріїв, мали змогу залишити нараховані суми ПДВ у своєму розпорядженні, а у разі недотримання визначених критеріїв сільськогосподарське підприємство сплачує ПДВ до бюджету у загальному порядку.

Дія цих спецрежимів продовжена Законами України «Про внесення і змін і доповнень до Закону України «Про податок на додану вартість» від 18.02.1999 № 442 та від 18.01.2001 № 2233 та іншими, якими забезпечувалася пролонгація спецрежимів шляхом щорічного продовження терміну дії п. 11.21 та п. 11.29 ст. 11 Закону України «Про податок на додану вартість».

Податковим ризиком зміни законодавства для сільськогосподарських виробників стало набрання чинності з 01.01.2011 ПК України, яким призупинено виплати переробними підприємствами сільськогосподарським товаровиробникам за поставлені ними на переробку молоко і м'ясо у живій вазі дотацій у межах суми ПДВ, що повинна ними сплачуватися до бюджету за продані молоко та молочну продукцію, м'ясо та м'ясопродукти, та визначено, що ці кошти повинні спрямовуватись до спеціального фонду державного бюджету [11].

Нагадаємо також, що до 1 січня 2015 року для сільськогосподарських виробників експорт вироблених ними зернових культур, вирощених на власних або орендованих землях, оподатковувався за нульовою ставкою ПДВ, яка давала право на податковий кредит.

Відповідно до змін, внесених до п. 15-2 розділу XX Перехідних положень ПК України, починаючи з 1 січня 2015 року для сільськогосподарських виробників – експортерів вирощених безпосередньо ними окремих зернових та технічних культур – на зміну нульової ставки прийшов звільнений від ПДВ режим оподат-

кування [11]. Тобто в 2015 році сільгоспвиробники зернових і технічних культур втратили право на податковий кредит. Враховуючи, що Україна є одним із найбільш помітних експортерів на світовому ринку сільськогосподарської продукції, невідшкодування ПДВ при експорті зернових і технічних культур досить відчутно впливає на стан сільськогосподарського товаровиробництва.

На початок 2016 р. залишається чинною норма ст. 209 ПК України щодо того, що сума ПДВ, нарахована сільськогосподарським підприємством на вартість поставлених ним сільськогосподарських товарів/послуг, не підлягає сплаті до бюджету та повністю залишається в розпорядженні такого сільськогосподарського підприємства для відшкодування суми податку, сплаченої (нарахованої) постачальнику на вартість виробничих факторів, за рахунок яких сформовано податковий кредит, а за наявності залишку такої суми податку – для інших виробничих цілей. Зазначені суми податку на додану вартість акумулюються сільськогосподарськими підприємствами на спеціальних рахунках, відкритих в установах банків та/або в органах, які здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів [11].

Фактор існування постійного стану ризиковості щодо скасування пільг сільськогосподарським виробникам по сплаті ПДВ є очевидним із таких причин. Відповідно до п.п. 4 п. 2 розділу XIX «Прикінцеві положення» ПК України, спеціальний режим оподаткування сільгоспвиробників діє до 31 грудня 2017 року [11]. Крім того, у 2015 році мали місце неодноразові спроби скасування такого спецрежиму ПДВ для сфери сільськогосподарського товаровиробництва. Зокрема, норми про скасування спеціального режиму ПДВ для сільгосптоваровиробників з 1 січня 2016 року містив законопроект № 2173 «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування ПДВ» [12]. Пропонувалися також диференційовані підходи до розподілу нарахованих сум ПДВ у пропорціях, які залежать від операцій, які призвели до виникнення такого ПДВ: при постачанні зернових та технічних культур: 85% – до державного бюджету, 15% – перераховується на спецрахунок; при постачанні продукції тваринництва: 20% – до державного бюджету, 80% перераховується на спецрахунок; при постачанні інших с/г товарів/послуг: 50% – до державного бюджету, 50% – перераховується на спецрахунок [13].

Висновок

Таким чином, під ризиком небажаних змін норм податкового законодавства слід

розуміти небезпеку для суб'єктів податкових правовідносин понести фінансові та інші втрати, пов'язані з процесом оподаткування внаслідок негативних відхилень, заснованих на чинних і перспективних нормах права, з розрахунку яких приймаються зазначені зміни, а також у результаті дій або бездіяльності органів держави чи бездіяльності органів місцевого самоврядування. Ризиковість внесення небажаних змін у механізм оподаткування сільськогосподарського виробництва є спричиненою невизначеністю економіко-правовою ситуацією на внутрішньому і зовнішньому аграрному ринку та в цілому в економіці країни. За таких умов очевидним є негативний ефект для розвитку галузі, а більшість конкретних подій і способів поведінки суб'єктів господарювання неможливо з достатньою достовірністю передбачити і спрогнозувати.

Нині спеціальний режим оподаткування ПДВ фактично є єдиною дієвою системою державної підтримки вітчизняних виробників сільськогосподарської продукції. Вилучення до бюджету сум ПДВ, які використовуються платниками спецрежиму на власні господарські потреби, є значним податковим ризиком сільськогосподарського виробництва, тому вимагає особливо ретельного вивчення і виваженого підходу при впровадженні у такому виробничому секторі економіки, який забезпечує близько 10% ВВП [13] України. Крім того, питання скасування таких податкових пільг є ризиком втрати малих і середніх сільськогосподарських виробників і навіть може обвалити відносно стабільний процес розвитку сільського господарства.

Список використаних джерел:

1. Курило В. І. Фінансово-правове регулювання державної підтримки сільськогосподарського виробництва в Україні: стан та перспективи удосконалення: монографія / В. І. Курило, В. В. Мушенко; за заг. ред. В. І. Курила. – Ніжин: НДУ ім. М. Гоголя, 2012. – 154 с.
2. Курило В. І., Мушенко В. В. Визначення поняття «податковий ризик» у податковому законодавстві України / В. І. Курило, В. В. Мушенко; ред. кол.: С. М. Ніколаєнко (голова) та ін. // Науковий вісник НУБіП України. – К., 2015. – Вип. 213. – Ч. 1. – 248 с. – С. 181–187. – (Серія: Право).
3. Пилипенко А. А. Научно-прикладные подходы к пониманию налоговых рисков / А. А. Пилипенко // СПС Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.dissercat.com/content/risk-v-prave-genezis-ponyatie-i-upravlenie>
4. Ковальчук А. Т. Фінансове право: проблеми розвитку та застосування: монографія / А. Т. Ковальчук, А. В. Матіос; за заг. ред. Л. К. Воронової. – К.: Парламентское изд-во, 2010. – 385 с.
5. Коваленко В. В. Системні ризики та шляхи їх мінімізації: фінансово-правовий вимір / В. В. Коваленко // Юридика Україна – 2011. – № 4. – С. 37–43.
6. Пацурківський П. С. Світоглядні проблеми науки фінансового права / П. С. Пацурківський // Право України. – 2010. – № 1. – С. 52–61.
7. Филина Ф. Н. Анализ налоговых рисков / Ф. Н. Филина [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.kommersant.ru>
8. Лаврентьева Е. А. Научные подходы к сущности управления налоговыми рисками в судоходной деятельности / Е. А. Лаврентьева, А. И. Плотникова // Вестник государственного университета морского и речного флота имени адмирала С. О. Макарова. – 2012. – Выпуск 2. – С. 154–164.
9. Фурман В. М. Світовий досвід комплексного страхування банківських ризиків / В. Фурман // Фінанси України. – 2008. – № 2. – С. 108–109.
10. Бланк И. А. Управление финансовой стабилизацией предприятия / И. А. Бланк – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 137 с.
11. Податковий кодекс України : Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
12. Аграрії залишаються без спец режиму справляння ПДВ // Аграрний бюлетень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ab.org.ua/agrariyi-zalishatsya-bez-spetsrezhimu-spravlyannya-pdv/>
13. ПДВ у сільгосппідприємствах // Аграрний бізнес сьогодні [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.agro-business.com.ua/pytannia-bukhgalteriii/2442-oblik-pdv-usilgosppidpriemstvakh.html>

В статтє аналізується сучасні зміни податкового законодавства як фактор ризиковості для сільськогосподарського виробництва.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Украины, налоговый риск, сельскохозяйственный товаропроизводитель, специальный налоговый режим.

The constant changing of tax legislation in order to reduce tax benefits for agricultural producers, the state generates riskiness factors. The aim of article is to analyze the state making amendments and the termination of certain tax law rules acts as the risk of adverse financial implications for producers.

Key words: Tax Code of Ukraine, tax risk, agricultural producers, special tax regime.