

П.М. БОРОВИК

(Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна)

В.В. СЛИПЧЕНКО

(Уманська об'єднана державна податкова інспекція ГУ ДФС України в Черкаській області,
м. Умань, Україна)

Д.В. КИЩУК

(Уманський національний університет садівництва, м. Умань, Україна)

Проблеми акцизного оподаткування аграрного бізнесу в Україні

Метою статті є окреслення проблеми акцизного оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в Україні та обґрунтування можливості її вирішення. Розкрито засади акцизного оподаткування сільськогосподарських товаровиробників. На прикладі досліджуваного підприємства оцінено динаміку податкового навантаження та рентабельності реалізації сільськогосподарської продукції у зв'язку із включенням сільськогосподарських товаровиробників, що здійснюють реалізацію пального, до складу платників акцизного податку. Здійснено аналіз рівня виконання сільськогосподарськими підприємствами вимог акцизного оподаткування. Обґрунтовано наслідки такого податкового нововведення та доведено необхідність скасування вимоги щодо реєстрації суб'єктів аграрної галузі як платників акцизного податку та випусканих ними акцизних накладних. Виявлено, що зміни в акцизному оподаткуванні змусять аграріїв або ж зменшити обсяги виробництва, або ж не показувати в обліку операції по закупівлі пального з метою заправки найманої техніки, що в свою чергу зумовить скорочення розмірів податкових надходжень до бюджету.

Ключові слова: оподаткування сільськогосподарських підприємств, акцизний податок, акцизна накладна, Єдиний реєстр акцизних накладних, податкове регулювання.

П.М. БОРОВИК

(Уманський національний університет садівництва, г. Умань, Україна)

В.В. СЛИПЧЕНКО

(Уманская объединенная государственная налоговая инспекция ГУ ДФС Украины в Черкасской области, г. Умань, Украина)

Д.В. КИЩУК

(Уманський національний університет садівництва, г. Умань, Україна)

Проблемы акцизного налогообложения аграрного бизнеса в Украине

Целью статьи является определение проблемы акцизного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей в Украине и обоснование возможности ее решения. Раскрыты основы акцизного налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей. На примере исследуемого предприятия оценено динамику налоговой нагрузки и рентабельности реализации сельскохозяйственной продукции в связи с включением сельскохозяйственных товаропроизводителей, осуществляющих реализацию горючего, в состав плательщиков акцизного налога. Осуществлен анализ уровня выполнения сельскохозяйственными предприятиями требований акцизного налогообложения. Обоснованно последствия такого налогового нововведения и доказана необходимость отмены требования относительно регистрации субъектов аграрной отрасли как плательщиков акцизного налога и выписки ними акцизных накладных. Виявлено, что изменения в акцизном налогообложении заставят аграриев или уменьшить объемы производства, или не показывать в учете операции по закупке горючего с целью заправки наемной техники, что в свою очередь приведет к сокращению размеров налоговых поступлений в бюджет.

Ключевые слова: *налогообложение сельскохозяйственных предприятий, акцизный налог, акцизная накладная, Единый реестр акцизных накладных, налоговое регулирование.*

P.M. BOROVYK

(Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine)

V.V. SLIPCHENKO

(Uman United State Tax Inspection, Uman, Ukraine)

D.V. KISHCHUK

(Uman National University of Horticulture, Uman, Ukraine)

Problems of Excise Taxation of the Agrarian Business in Ukraine

The purpose of the article is to highlight problems of excise taxation of agricultural producers in Ukraine and to prove potential solutions of the problem. It clears up the framework for collection of excise from agricultural producers. Using the entity being researched as an example, the author assesses the dynamics of tax burden and profitability of sale of agricultural products due to inclusion of agricultural producers that sale fuel into the category of excise tax payers. It analyses the extent, to which agricultural entities satisfy the requirements imposed in relation to excise taxation, substantiates consequences of such tax innovation and proves the necessity to cancel requirements to agrarian sector participants to be registered as excise tax payers and to issue excise consignment note. It was found that changes in excise taxation shall induce agrarians either to reduce production volumes or not to account for transactions related to purchase of fuel for replenishing leased machines. It is, in its turn, shall result in reduction of tax proceeds to the budget.

Keywords: *taxation of agricultural enterprises, excise tax, excise bill, Unified Register of excise bills, tax regulation.*

Постановка проблеми. Після запровадження системи електронного адміністрування реалізації пального (СЕАРП), що відбулось з прийняттям Закону України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [4], більшість суб'єктів агробізнесу стали потенційними платниками акцизного податку. Такі зміни зумовили негативний вплив на діяльність порівняно невеликих сільськогосподарських підприємств та створили певні загрози для продовольчої безпеки України. Відтак механізм акцизного оподаткування аграріїв потребує посиленої уваги з боку науковців, завданням яких в зазначеному напрямі досліджень є, насамперед, розробка науково обґрунтованих пропозицій щодо оптимізації податкового навантаження на сільгосп підприємства в частині акцизного оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам справляння акцизного податку присвячено наукові праці В. Андрущенка, В. Буряковського, В. Вишневського, О. Данілова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, І. Луїної, І. Лютого, В. Опаріна, А. Соколовської, В. Федосова, С. Юрія. Різноманітні аспекти функціонування механізмів оподаткування сільськогосподарських товаровиробників та шляхи їх вдосконалення розкриті в працях В. Андрущенка, О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Д. Деми,

Т. Камінської [2], О. Кириленко, А. Крисоватого, П. Лайка, Ю. Лупенка [1], І. Луїної, Г. Мазура [3], А. Поддєрьогіна, О. Прокопчук [6], А. Соколовської, В. Синчака [8], Л. Тулуша [9; 10], В. Федосова.

Поряд з цим, в публікаціях вчених, присвячених як справлянню акцизного податку, так і оподаткуванню аграрних товаровиробників, взагалі не розглядаються проблеми акцизного оподаткування суб'єктів аграрного бізнесу та не пропонуються напрями його вдосконалення, що й визначило мету даної публікації.

Метою статті є обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення механізму справляння акцизного податку в аграрній сфері економіки України.

Методи дослідження. Для виконання поставленого завдання використано економіко-статистичні методи дослідження, зокрема монографічний метод, методи порівняння та соціологічного опитування.

Виклад основного матеріалу. Варто зазначити, що в Україні платниками акцизного податку (до 2011 року – акцизного збору) завжди були національні виробники підакцизних товарів та особи, що імпортували підакцизні товари на територію України.

В той же час, з прийняттям Закону України від 24 грудня 2015 р. № 909-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» [4], порядок нарахування і сплати акцизного податку було реформовано, одним із наслідків чого стало

Фінанси та оподаткування

запровадження з 01.03. 2016 р. акцизних накладних.

При цьому, в 2016 р. відповідно до вимог пп. 212.1.15. ст. 212 Податкового кодексу України платниками акцизного податку стали особи, що реалізують пальне.

Згідно з пп. 14.1.212 ст. 14 Податкового кодексу України, реалізація підакцизних товарів (в тому числі і пального) – це будь-які операції на митній території України, що передбачають відвантаження підакцизних товарів (продукції) на підставі договорів купівлі-продажу, міни, поставки та інших господарських, цивільно-правових договорів, з передачею прав власності або без такої, за плату чи безоплатно, незалежно від строків її надання, а також безоплатного відвантаження товарів, у тому числі з давальницької сировини, продаж суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів [7].

Згідно з вимогами п. 117.3 ст. 17 Податкового кодексу України, реалізація та інше відчуження

пального без реєстрації суб'єктів, що здійснюють такі операції, платниками акцизного податку та без складання ними акцизних накладних і реєстрації їх в Єдиному реєстрі, тягне за собою накладення штрафів у розмірі 100 % вартості відчуженого пального [7].

В наслідок набрання чинності перелічених вище норм податкового законодавства, акцизний податок призведе до зростання податкових виплат аграрних товаровиробників. Про це свідчать показники діяльності одного з сільськогосподарських підприємств Монастирищенського району Черкаської області, що наразі, відповідно до вимог законодавства, є платником акцизного податку стосовно операцій з використання пального для заправки автомобілів, комбайнів та тракторів, якими на замовлення самого підприємства виконувались сільськогосподарські роботи на умовах договорів, в яких передбачено заправку техніки за рахунок самого досліджуваного підприємства (переважно на посівній компанії та в період жнив 2016 р. (табл. 1).

Таблиця 1

Динаміка податкового навантаження та рентабельності реалізації продукції по досліджуваному сільськогосподарському підприємству

Показники	Роки		
	2014	2015	2016*
Розмір сплачених податків з 1 га угідь сільськогосподарського призначення, грн	32,03	225,1	415,3
Частка податкових виплат у виручці підприємства, %	5,5	31,5	45,1
Питома вага акцизного податку (з фінансовими санкціями) у виручці підприємства, %	x	x	14,3
Рівень рентабельності реалізованої продукції, %	31,8	24,5	-12,1

* Попередні дані, розраховані за даними досліджуваного підприємства за I-III квартали 2016 р.

Джерело: побудовано авторами за даними обліку досліджуваного сільськогосподарського підприємства Монастирищенського р-ну Черкаської обл.

Так показники діяльності досліджуваного підприємства, наведені в табл. 1, демонструють, що акцизний податок із санкціями за невипускання акцизних накладних орієнтовно складе понад 14 % річної виручки такого платника. Крім того, результати розрахунків свідчать, що внаслідок запровадження акцизного оподаткування операцій з будь-якого відчуження пального, а також в результаті інших змін до податкового законодавства, стосовно оподаткування сільськогосподарських товаровиробників (збільшення ставок єдиного податку, трансформації механізму спеціального режиму непрямого оподаткування агробізнесу), виробництво та реалізація продукції їх перестали бути рентабельними.

Зазначимо, що в 2016 р. діє мораторій на перевірки суб'єктів бізнесу, установлений Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28.12.2014 р. № 71-VIII [5]. Відтак органи державної фіскальної служби тимчасово не перевіряють нарахування і сплату податків аграріями. Поряд з цим в 2017 р. працівники підрозділів податкового аудиту податкових інспекцій, що обслуговують платників аграрних регіонів України, будуть перевіряти правильність нарахування

і сплати податків суб'єктами сільськогосподарського бізнесу за 2016 рік.

При цьому результати опитування, проведеного серед головних бухгалтерів значної кількості сільгоспідприємств Уманського та Монастирищенського районів Черкаської області, а також Голованівського району Кіровоградської області в листопаді 2016 р., показали, що більшість агропідприємств в період березня-жовтня 2016 р. використовували для проведення різних сільськогосподарських робіт найману техніку та заправляли її паливом, попередньо закупленим для власних потреб. Поряд з цим, всупереч вимогам останньої редакції Податкового кодексу України, переважна більшість аграрних підприємств, головні бухгалтери яких були опитані авторами цієї публікації, не були в 2016 р. зареєстровані платниками акцизного податку, акцизні накладні ними не були виписані та зареєстровані в Єдиному реєстрі (табл. 2).

Проведене опитування охопило доволі значну кількість агропідприємств. Відтак є підстави стверджувати, що схожою є ситуація з реєстрацією платників акцизного податку та виписуванням акцизних накладних суб'єктами агробізнесу по всій Україні.

Результати опитування бухгалтерів агропідприємств стосовно виписування ними акцизних накладних при відчуженні пального

Показники	Уманський р-н Черкаської обл.	Монастири- щенський р-н Черкаської обл.	Голованівський р-н Кіровоградської обл.
Кількість агропідприємств, головні бухгалтери яких були опитані	29	22	18
З них ті, що використовували на умовах договорів найману техніку для проведення сільськогосподарських робіт, яка заправлялась за рахунок замовників в період березня-жовтня 2016 р.	27	22	17
З них зареєстровані платниками акцизного податку	x	1	x
З них ті, що виписували та реєстрували в Єдиному реєстрі акцизні накладні на пальне, використане на заправку найманої техніки, згідно з договорами на проведення сільськогосподарських робіт	x	1	x

Джерело: побудовано авторами за результатами опитування головних бухгалтерів сільгоспідприємств Уманського та Монастирищенського р-нів Черкаської обл., а також Голованівського р-ну Кіровоградської обл., проведеного в листопаді 2016 р.

Перелічені обставини, безперечно, позитивно вплинуть на показники роботи підрозділів податкового аудиту як Монастирищенського відділення Уманської ОДП ГУ ДФС України в Черкаській області, так і по всій Україні. Поряд з цим, вони створюють з одного боку певні загрози для аграріїв, а з іншого – для самих податкових підрозділів ДФС України.

Так, аграрні товаровиробники будуть змушені сплачувати суттєві за розміром штрафні санкції внаслідок не виконання трьох вимог: 1) реєстрація платника акцизного податку; 2) виписування акцизних накладних; 3) реєстрація виписаних накладних щодо операцій з відчуження пального в Єдиному реєстрі. Протиріччям в даному випадку є те, що так би мовити «відчужене» пальне використане з метою проведення різноманітних сільськогосподарських робіт в самих суб'єктів аграрного виробництва.

З іншого боку, у разі, якщо в договорах на проведення робіт зазначено, що заправка техніки проводиться за рахунок замовника таких робіт, то закономірним наслідком застосування зазначених санкцій буде низка судових позовів, поданих платниками податків – аграрними товаровиробниками, за результатами перевірок яких були застосовані описані нами санкції з акцизного податку. Відповідачами за такими позовами, безперечно, будуть територіальні органи ДФС, що застосують зазначені санкції.

Погоджуючись з тим, що положення Податкового кодексу України стосовно податкових відносин є в більшості випадків безспірними та логічними, зазначимо, що трактування категорії відчуження – це прерогатива не податкового, а господарського законодавства.

Поряд з цим, статтею 14.1.31 Податкового кодексу України визначено, що відчуження майна – це будь-які дії платника податків, унаслідок вчинення яких такий платник податків втрачає право власності на майно, що йому належить, або право користування таким майном [7]. На нашу думку, саме таке трактування економіко-правової категорії

«відчуження» дозволяє його ототожнювати навіть зі споживанням товарів та їх використанням для власних потреб, що й відбувається з паливом, яким заправляють сільськогосподарську техніку при виконанні різних робіт.

Попри це одним із визначальних принципів податкового законодавства України є принцип презумпції правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону припускає множинне трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу [5].

Враховуючи спірність трактування Податковим кодексом України категорії «відчуження», на нашу думку, ДФС слід очікувати від подальшої дії пп. 14.1.31 та пп. 14.1.212 ст. 14 Податкового кодексу України лише судових позовів за наслідками прийнятих рішень за актами перевірок платників податків – аграрних товаровиробників та додаткових витрат, а не додаткових надходжень до бюджету акцизного податку та фінансових санкцій за порушення п. 117.3 ст. 17 Податкового кодексу України.

Загалом, зміни до оподаткування аграрних товаровиробників, які стосуються акцизного оподаткування операцій з витрачання пального на заправку техніки, що наймається аграріями з метою виконання окремих сільськогосподарських робіт, змусять їх або ж зменшити обсяги виробництва, або ж заставлять не показувати по обліку операції стосовно закупівлі пального з метою заправки найманої техніки. В кінцевому підсумку, такі податкові новації не спричинять додаткових надходжень до бюджету.

Поряд з цим, стабільно стійкою є позиція відомих дослідників податкових відносин, які справедливо стверджують, що система оподаткування агробізнесу в нашій країні повинна забезпечувати підтримку суб'єктів галузі, а не формувати негативний податковий клімат [1; 2; 3; 6; 9; 10]. Крім того слід зазначити, що в практиці податкових відносин країн Європи взагалі не застосовується акцизне

Фінанси та оподаткування

оподаткування по відношенню до тих агропідприємств, що не є виробниками підакцизних товарів [11, с. 40-45]. Зважаючи на викладене, суб'єктів вітчизняного аграрного бізнесу необхідно якомога швидше звільнити від реєстрації платниками акцизного податку та від виписування акцизних накладних.

Висновки. Результати проведеного дослідження засвідчили, що зміни механізму справляння акцизного податку, які відбулись в Україні в 2016 р., створюють певні загрози для порівняно невеликих сільськогосподарських підприємств і, не дивлячись на можливий короткочасний позитивний ефект від їх запровадження для бюджету, швидше за все стимулюватимуть перехід малого і середнього бізнесу на селі до тіньового сегменту економіки. Оскільки держава не зацікавлена в тінізації аграрного бізнесу, слід звільнити сільськогосподарських товаровиробників від необхідності реєстрації платниками акцизного податку та виписування акцизних накладних.

Подальші дослідження в даному напрямі слід присвятити розробці практичних заходів щодо вдосконалення роботи контролюючих органів в сфері виробництва і обігу підакцизних товарів.

4 Список використаних джерел

1. Лупенко, Ю. О. Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів [Текст] / Ю. О. Лупенко, Л. Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2016. – № 1. – С. 5-17.
2. Камінська, Т. Г. Модель оптимізації оподаткування сільськогосподарських кооперативів [Текст] / Т. Г. Камінська, О. В. Ільчак, Н. Б. Дворник // Облік і фінанси. – 2016. – № 3(73). – С. 84-88.
3. Мазур, Г. Ф. Податкові важелі фінансово-економічного механізму стимулювання розвитку агропромислового виробництва України [Текст] / Г. Ф. Мазур // Облік і фінанси – 2013. – № 3(61) – С. 76-80.
4. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році: Закон України від 24.12.2015 р. № 909-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19>
5. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/71-19>
6. Прокопчук, О. Т. Тенденції та перспективи розвитку непрямого оподаткування в Україні [Текст] / О. Т. Прокопчук, Ю. В. Улянич // Сучасні питання економіки і права. – 2014. – Вип. 1. – С. 92-96.
7. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Синчак, В. П. Формування спрощеної системи оподаткування в контексті державної підтримки малого бізнесу та стимулювання зайнятості населення [Текст] / В. П. Синчак // Облік і фінанси. – 2012. – № 4(58). – С. 50-58.
9. Тулуш, Л. Д. Податкова реформа у сільському господарстві: ризики та перспективи [Текст] / Л. Д. Тулуш // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва – Умань : УНУС, 2016. – Вип. 88. – Ч. 2 : Економічні науки. – С. 20-33.

10. Тулуш, Л. Д. Розвиток системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах членства в СОТ [Текст] / Л. Д. Тулуш // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 3. – С. 46-60.

11. Wolff, Guntram B. Foreign direct investment in the enlarged EU: do taxes matter and to that extent? [Текст] / Guntram B. Wolff. – Frankfurt-on-Main : Deutschbook, 2006. – 47 p.

4 References

1. Lupenko, Yu. O. & Tulush, L. D. (2016). Opodatkuvannia silskoho hospodarstva v umovakh transformatsii spetsialnykh podatkovykh rezhymiv [Taxation of agriculture in terms of transformation of special tax regimes]. *Ekonomika APK*, No. 1, 5-17.
2. Kaminska, T. H., Ilchak, O. V. & Dvornik, N. B. (2016). Model optymizatsii opodatkuvannia silskohospodarskykh kooperatyviv [Tax optimization model for agricultural cooperatives]. *Oblik i finansy*, No. 3(73), 84-88.
3. Mazur, H. F. (2013). Podatkovi vazheli finansovo-ekonomichnoho mekhanizmu stymuliuвання rozvytku ahropromysloвого vyrobnytstva Ukrainy [Tax leverage of financial-and-economic mechanism for stimulating development of agricultural industry in Ukraine]. *Oblik i finansy*, No. 3(61), 76-80.
4. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakyykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo zabezpechennia zbalansovanosti biudzhetykh nadkhodzhen u 2016 rotsi: Zakon Ukrainy [About amendments to the Tax Code of Ukraine and other laws of Ukraine to ensure the balance of revenue in 2016: the Law of Ukraine]. Retrieved 21 November 2016, from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/909-19>
5. Verkhovna Rada Ukrainy. (2015). Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakyykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy: Zakon Ukrainy [About amendments to the Tax Code of Ukraine and some other legislative acts of Ukraine on Tax Reform: Law of Ukraine]. Retrieved 21 November 2016, from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/71-19>
6. Prokopchuk, O. T. & Ulianych, Yu. V. (2014) Tendentsii ta perspektyvy rozvytku nepriamoho opodatkuvannia v Ukraini [Trends and prospects of indirect taxation in Ukraine]. *Suchasni pytannia ekonomiky i prava*. No. 1, 92-96.
7. Verkhovna Rada Ukrainy. (2010). Podatkovi kodeks Ukrainy [The Tax Code of Ukraine]. Retrieved 21 November 2016, from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
8. Synchak, V. P. (2012). Formuvannia sproshchenoi systemy opodatkuvannia v konteksti derzhavnoi pidtrymky maloho biznesu ta stymuliuвання zainiatosti naselennia [Development of simplified tax system in the context of small business state support and stimulation of employment]. *Oblik i finansy*, No. 4(58), 50-58.
9. Tulush, L. D. (2016). Podatkova reforma u silskomu hospodarstvi: ryzyky ta perspektyvy [Tax reform in agriculture: risks and prospects]. *Zbirnyk naukovykh prats Umanskoho natsionalnogo universytetu sadivnytstva*. No. 88. (Path 2: Ekonomichni nauky), 20-33.
10. Tulush, L. D. (2008). Rozvytok systemy opodatkuvannia silskohospodarskykh tovarovyrobnykiv v umovakh chlenstva v SOT [Development of taxation system for agricultural producers in terms of Ukraine's membership in WTO]. *Oblik i finansy APK*, No. 3, 46-60.
11. Wolff, Guntram B. (2006). *Foreign direct investment in the enlarged EU: do taxes matter and to that extent?* Frankfurt-on-Main: Deutschbook.