

УДК 336.22 : 631.16

*Ю.О. ЛУПЕНКО, доктор економічних наук,  
професор, академік НААН,  
заслужений діяч науки і техніки України, директор  
Л.Д. ТУЛУШ, кандидат економічних наук,  
старший науковий співробітник, завідувач відділу  
податково-бюджетної політики  
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

## **Оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів**

**Постановка проблеми.** Становлення ринкового сільського господарства України відбувалося за активного надання державної підтримки, в тому числі й за рахунок застосування особливих податкових умов для господарюючих у галузі суб'єктів. Світова практика засвідчує, що сільське господарство, зважаючи на його специфічні особливості, потребує державної підтримки навіть у ринкових умовах. Серед заходів такої підтримки особливе місце займають специфічні податкові преференції для сільськогосподарських підприємств шляхом застосування спеціальних режимів оподаткування.

Нинішня модель оподаткування сільськогосподарських підприємств в Україні розроблялась як тимчасова для підтримки реформованих сільськогосподарських структур в умовах системної кризи в галузі в другій половині 90-х років. Нині сільське господарство суттєво відрізняється від того, що функціонувало наприкінці ХХ ст., тому чинна практика оподаткування сільгосппідприємств потребує певного вдосконалення, зокрема щодо її поступового наближення до загальноприйнятих стандартів. Це обумовлює актуальність розробки наукових засад розвитку податкової системи щодо аграрно-

го сектору економіки, яка б повною мірою забезпечила виконання функцій податків та сприяла збалансованому розвитку агропромислового виробництва в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання оподаткування суб'єктів господарювання, в тому числі й функціонуючих у сфері агропромислового виробництва, є предметом наукових пошуків великої когорті вчених, серед яких варто виділити В. Березовського [1], Р. Бірда [18], М. Белджи [19], П. Боровика [2], В. Братцева [3], Х. Вейна [25], Г. Гончаренко [4], Р. Дарста [20], Т. Єфименко [5], Н. Малініну [8], І. Мінакову [9], Є. Опрю, А. Папцова [10], О. Прокопчук [11], І. Раджараман [23], М. Рудую [12], А. Ріманова [13], Н. Сеперевич [14], О. Серову, К. Хеді [21] та інших.

Однак, незважаючи на значну кількість наукових праць з даної проблематики, варто відзначити відсутність комплексних досліджень з питань формування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах завершення дії спеціального податкового інструментарію, що застосовується у галузі з кінця ХХ ст. і вже не повною мірою забезпечує ефективну реалізацію аграрної політики держави.

Крім того, розділом XI «Реформа сільського господарства» Коаліційної Угоди депу-

© Ю.О. Лупенко, Л.Д. Тулуш, 2016

татських фракцій «Європейська Україна» Верховної Ради України VIII скликання передбачено розроблення до 2017 року нової системи оподаткування, яка б стимулювала розвиток вітчизняного сільськогосподарського виробництва в Україні.

**Мета статті** – обґрунтування напрямів реформування системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників в умовах завершення дії спеціальних податкових режимів у галузі та поетапного її наближення до загальноприйнятої податкової практики.

**Виклад основних результатів дослідження.** Ефективна податкова політика повинна забезпечувати компроміс інтересів усіх учасників економічних відносин: уряду, бізнесу, місцевих громад, громадян тощо. Оподаткування є важливою складовою системи фінансового регулювання розвитку агропромислового виробництва, вагомим важелем впливу на вирішення проблем, пов'язаних із суспільною значущістю сільського господарства – забезпечення продовольчої безпеки країни, пом'якшення дії природних та економічних ризиків, стимулювання господарської активності в сільській місцевості, збереження навколишнього середовища, забезпечення гармонійного розвитку сільських територій та підвищення рівня сільської зайнятості.

Ключовими передумовами, що мають враховуватися при формуванні податкового механізму в сільському господарстві, є залежність галузі від природних чинників, сезонний характер виробництва, нерівномірність надходження доходів, низький рівень техніко-технологічного розвитку, значне розшарування господарюючих суб'єктів за розмірами, обсягами та соціально-економічними показниками діяльності тощо. Також слід враховувати, що сільськогосподарське виробництво безпосередньо формує продовольчу безпеку держави, визначає рівень соціальної стабільності в суспільстві.

Сучасний інструментарій системи фіскального регулювання розвитку сільського господарства сформувався наприкінці минулого століття як невід'ємна складова системи державної підтримки суб'єктів агропромислового виробництва в умовах реформаційних перетворень у галузі.

Так, Законом України «Про фіксований сільськогосподарський податок» (ФСП) від 17 грудня 1998 р. № 320, після нетривалого експерименту із запровадженням єдиного (фіксованого) податку для сільськогосподарських товаровиробників трьох пілотних районів різних природно-кліматичних зон, для сільгосппідприємств України було замінено дванадцять обов'язкових платежів із різними базами оподаткування одним податком на основі нормативної грошової оцінки угідь [17].

Указом Президента України «Про підтримку сільськогосподарських товаровиробників» від 2 грудня 1998 р. № 1328 з 1999 року було запроваджено акумулювання сум податку на додану вартість (ПДВ) у розпорядженні сільгосппідприємств. Законом України «Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість" від 23 грудня 1997 р. № 770 започатковано виплату дотацій за рахунок ПДВ-зобов'язань переробних підприємств.

Запровадження спеціальних податкових режимів відіграло позитивну роль у розвитку вітчизняного виробництва. Перш за все відновилася позитивна динаміка обсягів сільськогосподарського виробництва. В останні п'ять років обсяг валової продукції сільського господарства зріс майже в 1,3 раза, продуктивність праці у сільгосппідприємствах – в 1,7 раза, рентабельність сільськогосподарського виробництва досягла достатньо високих значень. Переважна більшість сільгосппідприємств (близько 85 % у 2014 р.) є рентабельними, а наша країна стала вагомим експортером сільськогосподарської продукції на світовому ринку.

Серед основних переваг застосування спецрежимів оподаткування для сільського господарства слід виділити не лише низький, малообтяжливий для них рівень оподаткування, а й простоту адміністрування податків, мінімізацію суб'єктивних факторів при організації податкового процесу.

При запровадженні спеціальних податкових режимів у сільському господарстві передбачалося, що їх дія буде обмежена п'ятирічним періодом – до 1 січня 2004 р. Проте розроблений податковий інструментарій виявився наскільки привабливим, що

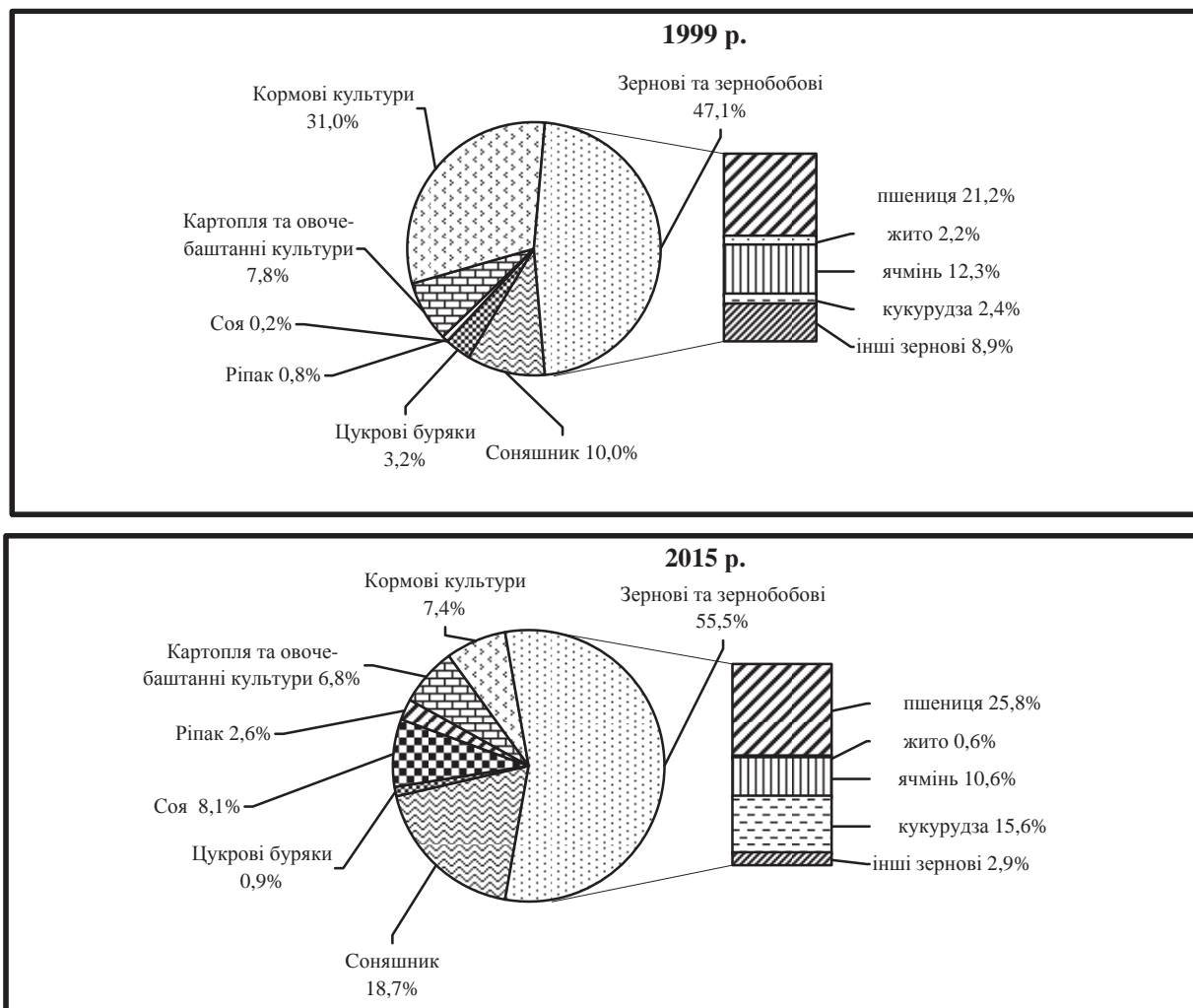
функціонував у практично незмінному вигляді сімнадцять років замість передбачених п'яти. За цей час зі складу ФСП було вилучено лише соціальні внески (із відповідним зниженням ставок), з 2012 року був уточнений порядок виплати дотацій переробними підприємствами, який з 1 січня 2015 року припинив свою дію.

Водночас податковий інструментарій повинен відповідати існуючій економічній ситуації, стану розвитку економіки в цілому чи певної галузі, рівню розвиненості механізмів податкового адміністрування. Спецрежими оподаткування запроваджувалися для підтримки багатопрофільних сільгосп підприємств – правонаступників колективних господарств. Проте, за час функціонування спеціального податкового інструментарію найбільше зменшилася кількість саме

багатопрофільних підприємств та скоротилися обсяги виробленої ними продукції.

Проведені дослідження показують, що вітчизняний агробізнес стає дедалі більш вузькоспеціалізованим, із чітким виокремленням рослинництва, тваринництва, овочівництва, садівництва та ягідництва. Він також розшарувався і за розмірами, адже прослідковується чітка тенденція щодо консолідації земельного банку в користуванні все меншої кількості суб'єктів господарювання (агрохолдингів), які займаються переважно рослинництвом.

За роки функціонування спеціального податкового інструментарію суттєво змінилася структура посівних площ: значно зменшилися під кормовими культурами, а під експортно-орієнтованими сільгосп культурами – значно зросли, передусім під соняшником і кукурудзою (рис. 1).



**Рис. 1. Зміна структури посівних площ за час функціонування спеціальних режимів оподаткування сільгосп підприємств**

Джерело: Складено за даними Держслужби статистики України.

Тваринництво стало висококонцентрованим – дедалі більша частка поголів'я тварин та обсягів виробництва продукції тваринництва концентрується в усе меншій кількості суб'єктів господарювання. Зокрема, 97 із 1,9 тис. підприємств виробляють 78 % продукції свинарства, 24 із 321 – 89% м'яса птиці, 14 із 180 – 66 % яєць.

Із середини 2000-х років в аграрному секторі економіки відбулися значні зміни – суттєво розвинулись інтегровані агроформування, великі сільськогосподарські підприємства, що характеризуються високим рівнем ефективності виробництва й достатньою конкурентоспроможністю на внутрішньому та світовому ринках.

Водночас малі та середні сільгосптоваровиробники, що є базовими для розвитку галузі, в умовах уніфікованої фіскальної політики виявилися не завжди спроможними конкурувати з великими агроформуваннями [6].

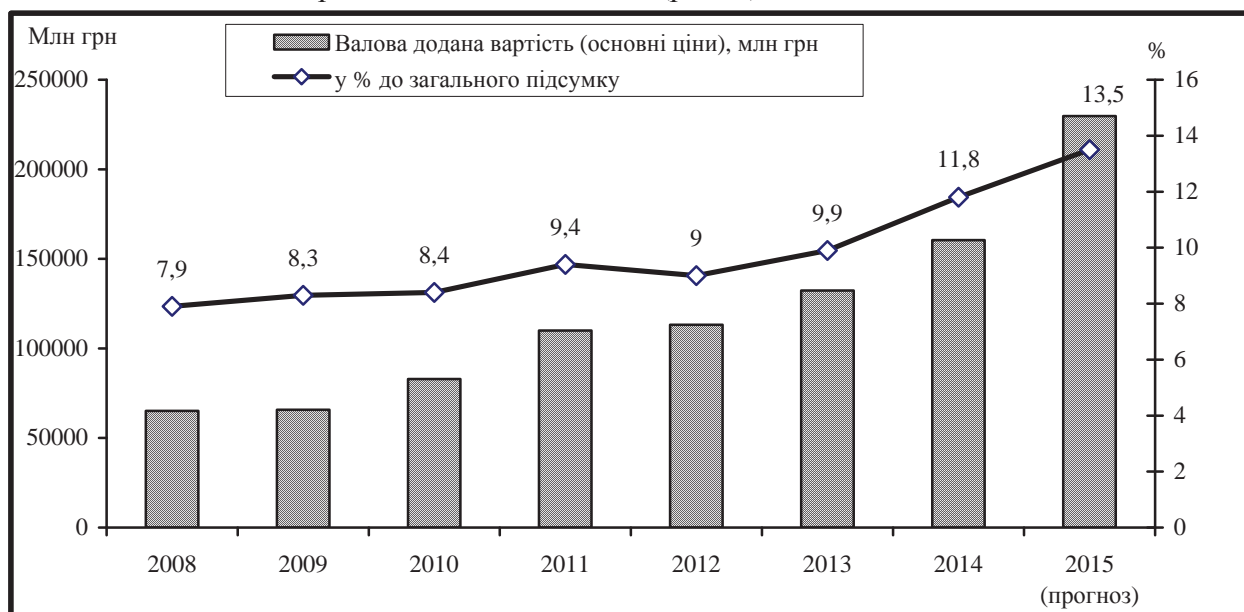
Проте інструментарій оподаткування залишається незмінним, хоча саме застосування спеціального податкового інструментарію, поряд з іншими факторами, фактично спровокувало формування нераціональної структури сільськогосподарського виробництва в Україні. На сьогодні ця структура характеризується суттєвим зниженням створюваної доданої вартості, фонду оплати праці, чисельності зайнятих, соціальної орієнтованості сільгосппідприємств. Наслідком

цих негативних процесів є підвищення частки в загальних обсягах сільгоспвиробництва асоційованих з іншими господарськими структурами сільгосппідприємств, високомаржинальних видів сільськогосподарської продукції, представників потужного аграрного бізнесу. У результаті стійкість аграрного сектору України значно знизилась, а його соціальна спрямованість суттєво знівельована.

Нинішнє пільгове оподаткування аграрного сектору обмежує й можливості розвитку сільських громад, не дозволяє ефективно використовувати регулюючу та фіскальну функції оподаткування, перешкоджає розвитку повноцінної конкуренції форм господарювання на селі тощо [16].

Вищенаведене свідчить про необхідність реформування системи оподаткування сільськогосподарської діяльності, в першу чергу з метою забезпечення її ефективної ролі в досягненні стратегічних цілей розвитку аграрного сектору економіки на найближчу перспективу.

При опрацюванні напрямів реформування системи оподаткування сільськогосподарської діяльності необхідно враховувати значення аграрної галузі для економіки України. Насамперед варто зважати на постійно зростаючу частку сільського господарства у загальній валовій доданій вартості (ВДВ) (рис. 2).



**Рис. 2. Валова додана вартість сільського господарства (у фактичних цінах)**

Джерело: Складено за даними Держслужби статистики України.

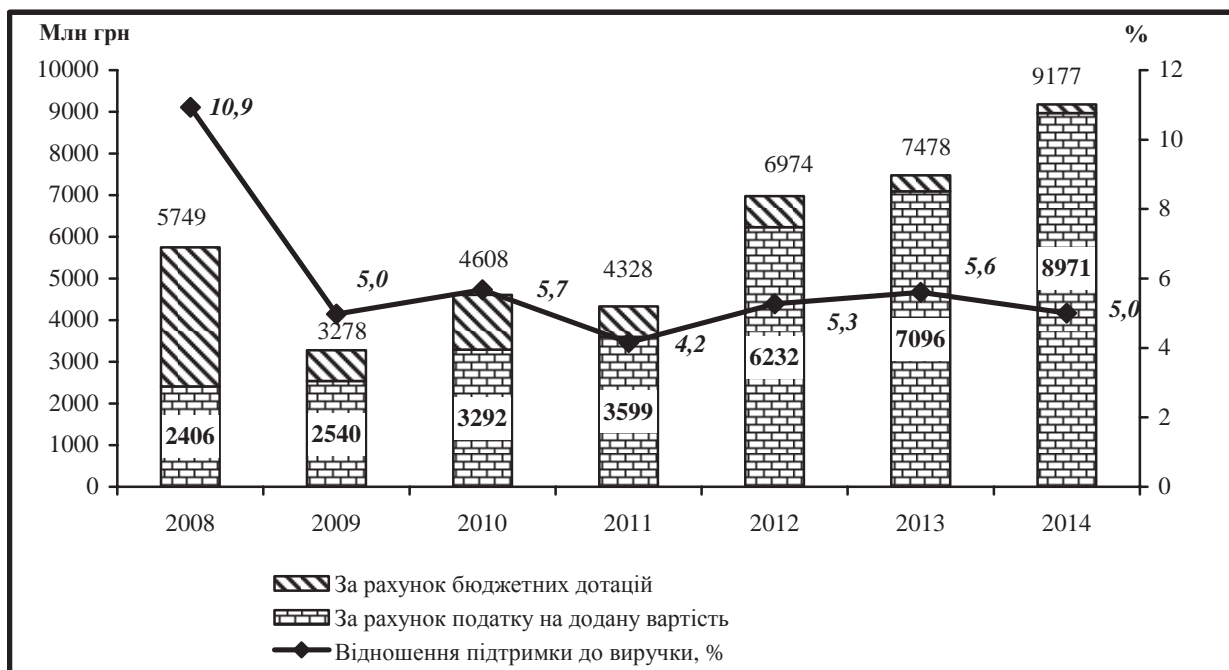
Як видно з даних рис. 2, частка валової доданої вартості сільського господарства у загальних її обсягах в останні роки суттєво зростає. Якщо у 2008–2012 роках вона коливалась у межах 7,9–9,4%, то у 2013 році збільшилася до майже 10, у 2014-му – 11,8 %, у 2015-му – очікується на рівні 13,5 %. Таких високих значень частки галузі в загальних обсягах ВДВ не спостерігалось із початку 2000-х років, коли економіка України лише виходила з кризи. Проте, в ті роки така висока частка галузі в загальних обсягах ВДВ була обумовлена значним фондом оплати праці. Натомість нині чисельність працівників сільгосппідприємств знизилась у п'ять разів, у тому числі в тваринництві – майже у десять разів. Висока частка галузі у загальному обсязі ВДВ в останні роки обумовлюється не суттєвим фондом оплати праці, а значними обсягами прибутку, в тому числі сформованими за рахунок податкових преференцій.

Нинішня практика оподаткування сільськогосподарських товаровиробників є значною мірою компромісом, що сформувався в

процесі поступової трансформації спецрежимів оподаткування, бюджетних можливостей та досягнутого рівня податкового адміністрування в галузі.

В Україні, зважаючи на обмежені бюджетні можливості та недосконалі механізми бюджетної підтримки розвитку галузі, державна фінансова підтримка сільського господарства здійснюється переважно за рахунок податкових преференцій господарюючим у галузі суб'єктам, а не за рахунок прямого бюджетного фінансування.

З 2012 року непряма підтримка за рахунок застосування спеціальних режимів оподаткування займає понад 95 % загальних обсягів державної фінансової підтримки сільського господарства, що обумовлено критично низьким рівнем прямого бюджетного фінансування. Податкова система в аграрній галузі фактично вже не виконує фіскальні завдання, трансформувавшись за рахунок застосування спеціальних податкових режимів у специфічне джерело фінансового забезпечення сільгосппідприємств (рис. 3).



**Рис. 3. Структура державної фінансової підтримки розвитку сільського господарства**

Джерело: Складено за даними Держслужби статистики України.

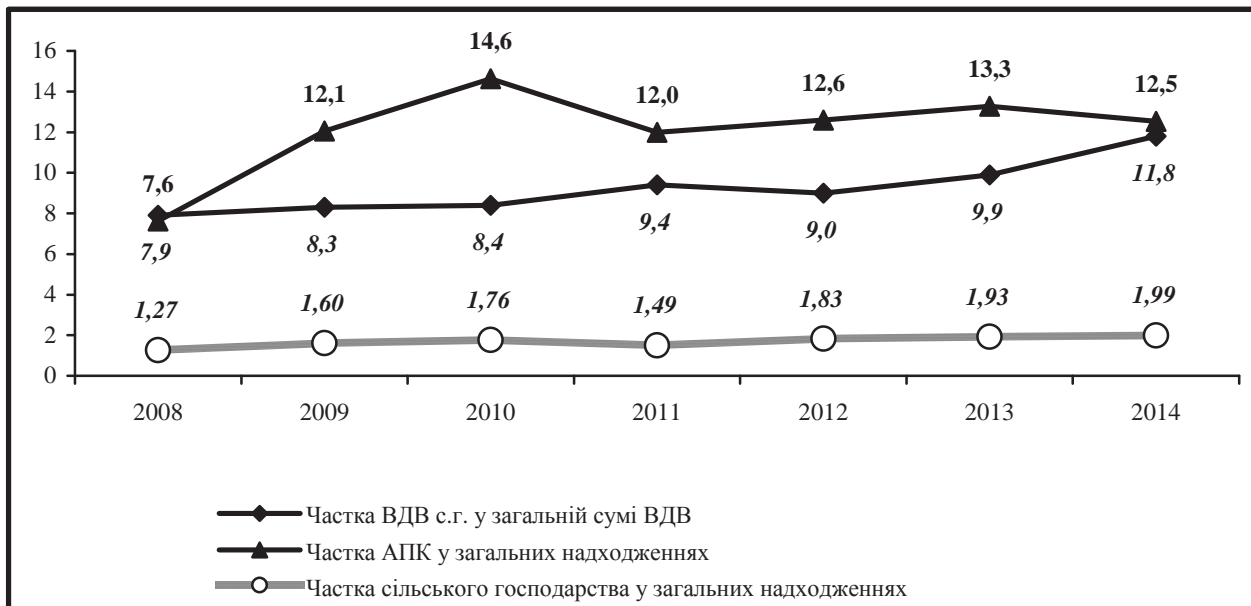
Особливо відчутною підтримка за рахунок застосування спецрежимів оподаткування стала з 2013 року, з якого практично припинено державне фінансування розвитку АПВ у межах цільових бюджетних програм.

Про переважно пільговий характер оподаткування сільськогосподарських товаровиробників свідчить низька частка галузі в податкових надходженнях (рис. 4). Як видно з даних цього рисунка, зростання частки



ВДВ сільського господарства в загальних обсягах ВДВ по економіці не супроводжується відповідним зростанням частки галузі у загальних податкових надходженнях. У

2014 році частка ВДВ сільського господарства зросла до майже 12 %, при цьому частка галузі у загальних податкових надходженнях залишилася на рівні менше 2 %.



**Рис. 4. Частка сільського господарства у загальних податкових надходженнях**

Джерело: Складено за даними Держслужби статистики України.

При цьому частка галузі в загальних надходженнях від АПК, хоч і дещо зростає в динаміці – від 12,2% у 2010 році до 16,0 % у 2014 році, проте залишається досить низькою за рахунок пільг по податку на прибуток та ПДВ.

Непряма підтримка розвитку АПВ шляхом застосування спеціального податкового інструментарію здійснювалася за рахунок:

спецпорядку справляння внеску до Пенсійного фонду України, що передбачав компенсацію з державного бюджету частини внеску сільгосппідприємств, що сплачували його за спецставкою (діяв до 2010 р.);

спецрежиму оподаткування доходів від сільськогосподарської діяльності – до 2015 року ФСП, з 2015 року єдиного податку (ЄП) четвертої групи, що передбачає звільнення від сплати податку на прибуток, земельного податку, плати за воду й сплату фіксованої суми податку незалежно від результатів господарювання;

спецрежиму справляння ПДВ у сфері сільського господарства, що передбачає залишення ПДВ-зобов'язань, належних бюджету, в розпорядженні сільгосппідприємств, унаслідок чого зростає їх фінансова забезпеченість;

спецрежиму сплати ПДВ переробними підприємствами, що передбачає виплату останніми дотацій за рахунок сум ПДВ, належних бюджету, постачальникам м'ясної та молочної сировини (діяв до 2015 року);

спецпорядку оподаткування доходів від реалізації сільгосппродукції (включаючи продукцію первинної переробки) особистими селянськими господарствами, вирощеної на власних ділянках, розмір яких не перевищує визначені Земельним кодексом України розміри;

інших галузевих податкових пільг, зокрема звільнення від сплати земельного податку власників земельних часток (паїв) за умови передачі їх в оренду платникам єдиного податку четвертої групи; звільнення від оподаткування ПДВ операцій з постачання зернових культур (крім першого їх постачання сільгосппідприємствами – виробниками та підприємствами, які безпосередньо придбали такі зернові у сільгосппідприємств – виробників).

Узагальнену характеристику основних спеціальних режимів оподаткування для сільськогосподарських підприємств наведено в таблиці 1.

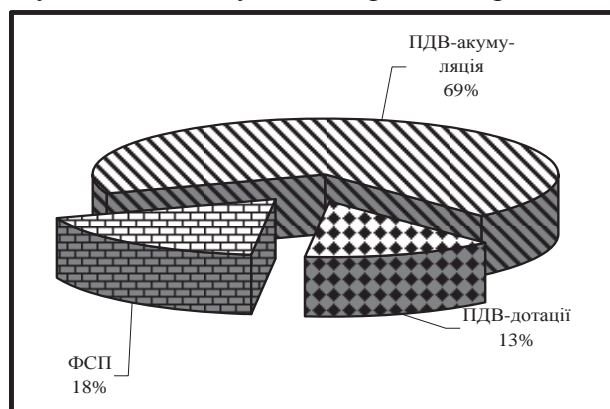
## 1. Характеристика спеціальних режимів оподаткування для сільгосп підприємств

| Вид спецрежиму  | Суть   | Коло суб'єктів  | Переваги   | Проблеми застосування  |
|---|--|---|--|--|
| Єдиний податок 4-ї групи (до 2015 р. – ФСП)                               | Оподаткування на основі НГО земельної ділянки, а не реальних результатів діяльності (очікуваний ефект у 2015 р. до 4,1 млрд грн)             | С.-г. підприємства, що відповідають критерію 75 % (понад 41 тис. суб'єктів)           | Простота адміністрування податків<br>Зменшення податкового тиску (перевірок/ штрафів) Стимулюючий вплив унаслідок відсутності оподаткування реального прибутку (+ 18 % прибутку) | Підтвердження права оренди земельної ділянки<br>Оптимізація податків за рахунок вертикальної інтеграції<br>Формування переваг для агрохолдингов із більшими фінансовими можливостями<br>Нерівномірність податкового середовища |
| Режим ПДВ-аккумуляції   | ПДВ-зобов'язання, належні бюджету, залишаються у розпорядженні с.-г. підприємств (ефект у 2015 р. до 29 млрд грн)                            | Підприємства, що відповідають критерію 75 % (понад 16 тис. суб'єктів)                 | Підвищення рівня фінансового забезпечення с.-г. підприємств<br>Зменшення кількості перевірок та штрафів<br>Відсутність адмінвпливу при здійсненні держпідтримки                  | Проциклічність і нерівномірність ПДВ-підтримки<br>Дискримінація дрібних товаровиробників<br>Стимування кооперативного руху<br>Нерівномірність податкового середовища   |
| Режим ПДВ-дотацій (діяв до 2015 р., є законопроекти щодо відновлення дії) | ПДВ-зобов'язання переробних підприємств спрямовуються на виплату дотацій с.-г. постачальникам молока і м'яса (ефект – 2014 р. до 1 млрд грн) | Переробні підприємства, що мають переробні потужності (молокопродукти, м'ясопродукти) | Підвищення дохідності виробництва тваринницької продукції<br>Дотування сільгосп-товаровиробників без участі держапарату (агентами виступають переробні підприємства)             | Зловживання переробних підприємств<br>Складний розрахунок суми дотацій та складність контролю, значна залежність розміру дотацій від діяльності переробника<br>Нерівномірність підтримки по окремих переробниках               |

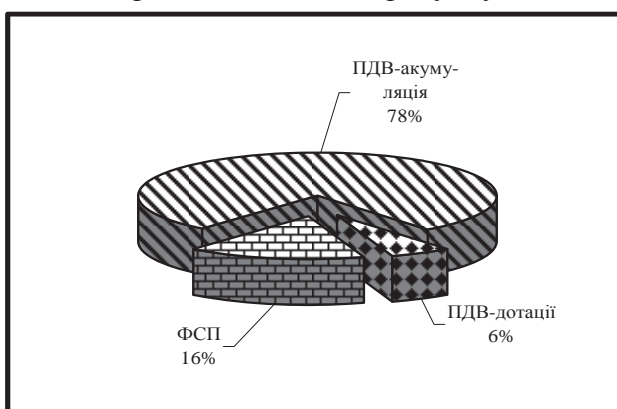
Джерело: Авторська розробка на основі положень Податкового кодексу України та даних Державної фіскальної служби України.

Частку зазначених режимів оподаткування у загальних сумах непрямої державної

фінансової підтримки розвитку сільського господарства наведено на рисунку 5.



2009



2014

**Рис. 5. Структура непрямої підтримки сільгосптоваровиробників за рахунок застосування спеціальних податкових режимів**

Джерело: Складено за даними Державної фіскальної служби України.

Як видно з даних рис. 5, частка підтримки за рахунок застосування спецрежиму ПДВ (ПДВ-аккумуляції) в динаміці суттєво зростає, тоді як частка інших спецрежимів зменшується. У 2015 році понад 80 % усіх ресурсів непрямої підтримки розвитку сільськогосподарського виробництва надавалося за рахунок спецрежиму справляння ПДВ (режиму ПДВ-аккумуляції).

Серед недоліків спецрежимів оподаткування можна виділити їх нерівномірний

вплив на сільгосптоваровиробників. Частина останніх, а саме особисті селянські господарства та дрібні фермерські господарства, взагалі позбавлені доступу до непрямої підтримки за рахунок застосування спеціальних режимів оподаткування, особливо режиму ПДВ-аккумуляції, оскільки не зареєстровані платниками ПДВ.

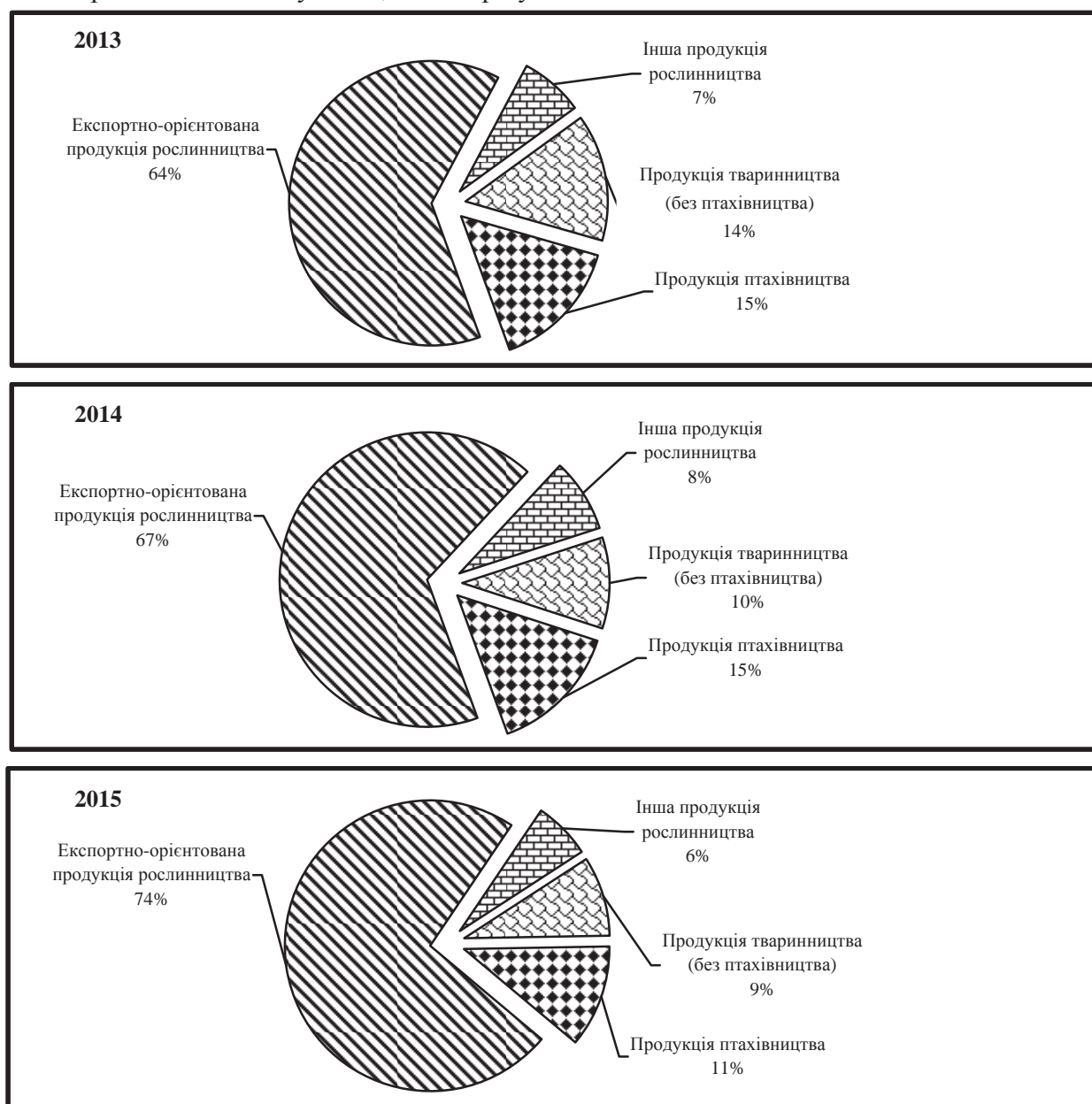
Крім того, внаслідок притаманної непрямої підтримки за рахунок застосування спецрежимів оподаткування проциклічності,

більше переваг від податкових преференцій одержують рентабельніші види агробізнесу й успішніші суб'єкти господарювання. І навпаки, менш рентабельні види агробізнесу, які потребують більших обсягів державної фінансової підтримки, отримують її значно менше порівняно із прибутковішими конкурентами [18].

Ще одним недоліком непрямої підтримки за рахунок застосування спеціальних податкових режимів є те, що найбільші її обсяги припадають на суб'єктів, які найменше її потребують, оскільки займаються веденням більш рентабельних видів сільгоспдіяльності. Спецрежими оподаткування, і в першу

чергу режим ПДВ-аккумуляції, сприяють формуванню викривленої структури сільськогосподарського виробництва, в основі якої лежить лише один фактор – рентабельність діяльності. Оскільки прибуток є складовою доданої вартості, суб'єкти намагаються максимально скористатися перевагами ПДВ-аккумуляції, тому, як наслідок, ПДВ-підтримка у високомаржинальних видів сільгоспдіяльності значно вища, ніж у менш рентабельних.

Зміну структури сільгоспвиробництва в умовах дії спецрежиму ПДВ показано на рис. 6.



**Рис. 6. Розподіл сум ПДВ-підтримки між окремими галузями сільського господарства**

Джерело: Авторські розрахунки на основі даних Держслужби статистики України та Державної фіскальної служби України.



Як видно з даних рис. 6, частка тваринництва у сумах ПДВ-підтримки за рахунок застосування спецрежиму справляння ПДВ стрімко знижується: від майже 30% у 2013 році до 20% у 2015 році. Відповідно, майже 80 % сум ПДВ-підтримки у 2015 році припадає на більш рентабельне рослинництво, ніж на більш соціально орієнтоване тваринництво. Крім того, частка рентабельнішого птахівництва у сумах ПДВ-підтримки, що спрямовуються на тваринництво загалом, суттєво зростає – від 51% до майже 60%.

У нинішніх умовах господарювання середній та, особливо, малий аграрний бізнес не в змозі конкурувати з великими агроформуваннями, внаслідок чого витісняється з аграрного ринку, що негативно позначається

на рівні сільської зайнятості. Не останню роль у цьому процесі відіграє й податковий фактор, адже використання уніфікованих податкових інструментів для всіх категорій товаровиробників призводить до порушення конкурентних умов у галузі, негативно позначається на діяльності дрібних товаровиробників, перешкоджає їх об'єднанню.

Зважаючи на все перелічене, в останні роки дедалі частіше висувуються пропозиції та законодавчі ініціативи щодо скасування суцільної дії механізмів спеціальних режимів оподаткування і запровадження критеріїв щодо їх застосування. У табл. 2 узагальнено законодавчі ініціативи щодо обмеження дії спецрежимів оподаткування сільгосп-підприємств, що висувалися у 2015 році.

## 2. Законодавчі ініціативи щодо реформування спецрежимів оподаткування сільськогосподарських підприємств

| Законодавча ініціатива   | Спецрежим ПДВ  | ЄП 4 групи  |
|--|--|---|
| Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення адміністрування податку на додану вартість» (реєстр. № 2173а від 30.06.2015 р. (урядовий))                                  | Додаткові критерії:<br>по максимальній площі – 3000 га;<br>по максимальній виручці – 20 млн грн  | Змін не передбачалося   |
| Проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» (реєстр. № 3357 від 26.10.2015 р.) (депутатський)   | Обмеження дії спецрежиму ПДВ лише поставками тваринницької продукції   | Додаткові критерії:<br>річний обсяг доходу до 80 000 МЗП;<br>площа угідь до 3000 га |
| Компромісний варіант проекту Закону «Про створення конкурентних умов в оподаткуванні та стимулювання економічної діяльності в Україні» (реєстр. № 3630 від 11.12.2015 р.) (урядовий)                                   | Повна відміна спецрежиму ПДВ, відшкодування ПДВ при експорті незалежно від статусу експортера, часткове збереження ПДВ-аккумуляції – 25 % у 2016 році  | Додатковий критерій:<br>річний обсяг доходу до 2 млн грн                            |
| Проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» (реєстр. № 3688 від 22.12.2015 р.) (урядовий) | Часткове збереження дії спец-режиму за диференційованим підходом:<br>- продукція скотарства - 80 %;<br>- зернові культури, ріпак та соняшник – 15 %;<br>- інша с.-г. продукція – 50 %.<br>Відшкодування ПДВ при експорті за двома реєстрами (автоматичним і звичайним) | Без додаткових критеріїв.<br>Підвищення ставок у 1,8 раза                           |

Джерело: Авторська розробка на основі моніторингу законодавчих ініціатив, розміщених на офіційному сайті Верховної Ради України (розділ «Законопроекти») [<http://rada.gov.ua/news/zp>].

Як бачимо, пропонувалися різні варіанти реформування спецрежимів оподаткування (у першу чергу справляння ПДВ), проте переважив диференційований підхід, відповідно до якого частка ПДВ-аккумуляції залежатиме від рентабельності виробництва певного виду сільгосппродукції.

Проведені нами розрахунки показують, що після реформування спецрежиму суми ПДВ-підтримки по відношенню до базового рівня доходів становитимуть:

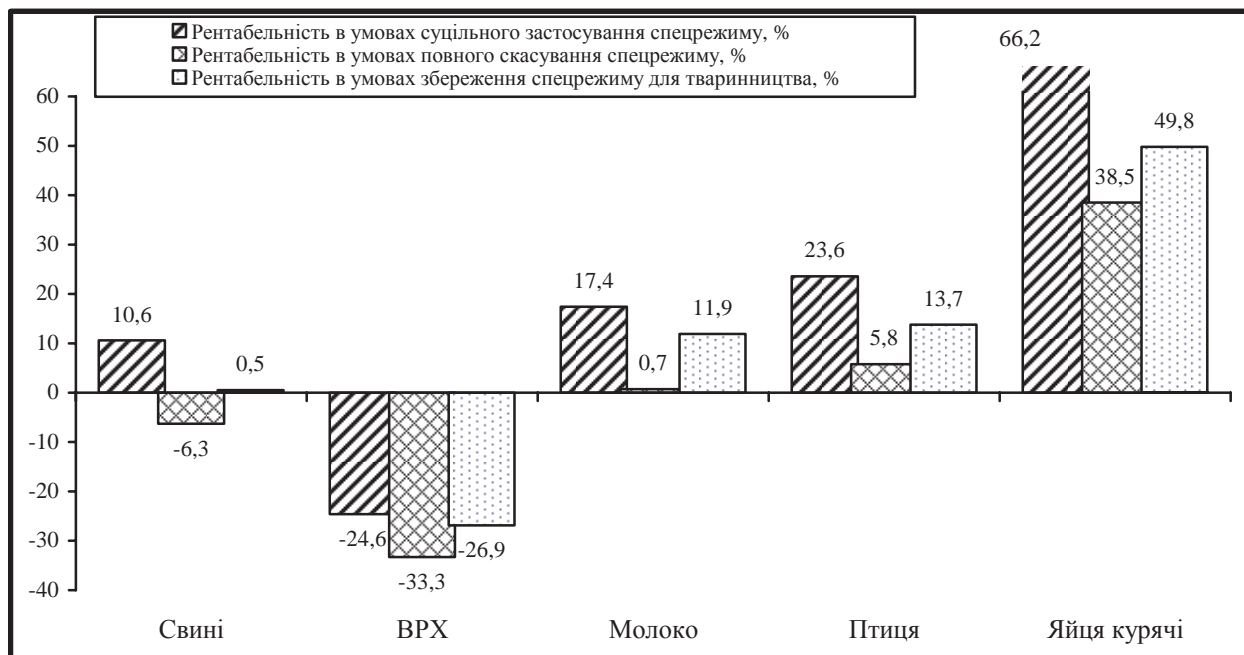
по експортно-орієнтованій рослинницькій продукції – близько 1,5%, раніше – 10 %;

по не експортно-орієнтованій рослинницькій продукції – в середньому 5%, раніше – 10,4%;

по продукції скотарства (молоко, м'ясо живою вагою) – близько 6 %, по іншій тваринницькій продукції – близько 4 % проти в середньому 7,5 % раніше для всієї тваринницької продукції.

Таких розмірів ПДВ-підтримки для тваринництва (крім птахівництва) буде недостатньо, щоб забезпечити рентабельність діяльності, оскільки саме завдяки дії спец-

режиму ПДВ нині свинарство та молочне скотарство є рентабельними, а м'ясному скотарству навіть ПДВ-підтримки не вистачає для покриття збитків (рис. 7).



**Рис. 7. Рентабельність виробництва продукції тваринництва за різних варіантів справляння спецрежиму ПДВ (2014)**

Джерело: Авторські розрахунки на основі даних Держслужби статистики України.

Найбільш негативно наслідки скасування (навіть часткового) спецрежиму справляння ПДВ позначиться на тваринницькій галузі, яка зазнає подвійного удару:

по-перше, подорожчання вартості кормів через збільшення цін на зерно, що становлять в середньому 60% у загальних витратах – це зумовить зростання собівартості на 6,4–9,0% (залежно від продукції);

по-друге, тваринницькі підприємства позбавляться частини доходів за рахунок залишення сум ПДВ (втрата 4,5–5% власних фінансових ресурсів у разі збереження ПДВ-акумуляції в половинному розмірі).

При опрацюванні напрямів розвитку системи оподаткування сільського господарства в умовах трансформації спеціальних податкових режимів варто зважати на складність податкового адміністрування у галузі, що практично унеможлиблює належний контроль за реальним рівнем доходів (прибутку) сільгоспідприємств і доходів працівників, зайнятих у сільськогосподарському виробництві. Водночас, жодна із європейських країн та колишнього СРСР не використовує податкових форм, що тривалий

час функціонують в Україні (у пострадянських країнах податкові зобов'язання хоч і визначаються в особливому порядку, проте кореспондують із результатами діяльності суб'єктів аграрного бізнесу) [7].

Податкову політику щодо аграрної галузі не можна розглядати ізольовано від фінансової політики в цілому. Відповідно, ведучи мову про унікальність податкових преференцій, які надаються сільгоспідприємствам в Україні, слід враховувати дієвість системи бюджетної підтримки розвитку сільського господарства в країнах ЄС та зважати на специфіку оподаткування фермерів за кордоном, яка полягає у спрощенні податкових відносин, недопущенні адміністративного тиску на фермерів.

В європейських країнах система оподаткування щодо сільського господарства диференційована залежно від масштабів виробництва та організаційної форми ведення бізнесу [23]. Для великого й середнього бізнесу, в тому числі й сільськогосподарського, застосовуються традиційні податкові інструменти – корпоративний прибутковий податок, універсальний акциз, майнові та

соціальні податки. Для малого бізнесу (переважно фермерів сімейного типу) передбачаються альтернативні нескладні податкові механізми, метою яких є спрощення податкового адміністрування [25].

З урахуванням практики чинної системи оподаткування сільськогосподарських товаровиробників нами виділено основні завдання її реформування, а саме:

вирівнювання умов оподаткування для різних категорій товаровиробників та видів сільськогосподарської діяльності;

мінімізація негативного впливу на економічні рішення господарюючих суб'єктів та їх інвестиційну активність;

формування достатнього та надійного джерела фінансових ресурсів для фінансування заходів щодо соціального розвитку відповідних територій;

унеможливлення поширення оптимізаційних податкових схем, які призводять до викривлення дії економічного механізму в галузі та фінансових зловживань, що особливо актуально в умовах дефіциту державних фінансових ресурсів.

Застосування спеціальних режимів оподаткування для будь-яких організаційно-правових форм та видів сільськогосподарської діяльності, на нашу думку, призводить до нерівномірності податкового навантаження на різні групи сільгосптоваровиробників та формування нераціональної структури сільськогосподарського виробництва. Нинішня податкова практика призводить до суттєвих бюджетних втрат, що не компенсуються додатковим зростанням інвестиційних витрат та рівня сільської зайнятості. При цьому порушується економічна мотивація суб'єктів господарювання в аграрному секторі, зокрема в частині здійснення низькомаржинальних, проте соціально-орієнтованих видів сільськогосподарської діяльності.

З метою вирівнювання податкових умов господарювання для різних груп сільгосптоваровиробників (форм господарювання), збереження інвестиційної активності в галузі, а також підвищення рівня зайнятості на селі доцільною є реалізація низки заходів у сфері прямого оподаткування:

удосконалення механізму справляння єдиного (фіксованого) податку шляхом обмеження сфери його застосування лише суб'єктами господарювання, для яких наявність сільгоспугідь є ключовою умовою ведення діяльності, а рослинництво – основним (переважним) видом діяльності;

звільнення від оподаткування прибутку сільгосппідприємств, які спеціалізуються на виробництві продукції тваринництва та овочів закритого ґрунту у разі його спрямування на розвиток виробництва (зокрема, на капітальні інвестиції у розвиток матеріально-технічної бази);

стимулювання сільськогосподарських підприємств до участі в програмах розвитку сільських територій, сільгоспугіддями яких вони користуються;

запровадження в галузі контролю за трансфертним ціноутворенням окремих суб'єктів господарювання, в першу чергу господарських структур, що не беруть активної участі в соціально-економічному розвитку сільських громад за місцем розташування сільгоспугідь;

стимулювання раціонального землекористування та запобігання спекуляціям у сфері обігу земель сільськогосподарського призначення за рахунок удосконалення механізму справляння плати за землю.

Щодо особистих селянських господарств, які ведуть товарне виробництво та здійснюють систематичний продаж сільськогосподарської продукції понад встановлені межі, доцільно запровадити механізм спрощеного оподаткування їхніх доходів одночасно з наданням пільг у перші роки після реєстрації, гарантуванням їх участі в програмах бюджетної підтримки, соціального захисту населення, сприянням збуту продукції.

Для забезпечення структурної перебудови агропромислового виробництва та підвищення ефективності державної фінансової підтримки розвитку галузі можливий варіант удосконалення спецрежиму справляння ПДВ у сфері сільського господарства через його застосування лише для сільськогосподарських підприємств, які здійснюють капітальні інвестиції за пріоритетними напрямками розвитку сільського господарства, в першу чергу – тваринництва.

Для представників малого аграрного бізнесу доцільно запровадити європейську практику справляння ПДВ, відому як схема з компенсаційною фіксованою ставкою для фермерів, відповідно до положень Директиви Ради 2006/112/ЄС «Про спільну систему ПДВ». Це посилить їх конкурентні позиції по відношенню до сільгоспідприємств, які користуються перевагами платників ПДВ.

**Висновки.** Нинішній інструментарій оподаткування сільгоспідприємств в Україні, що функціонує без суттєвих змін з кінця 90-х років ХХ ст., відіграв позитивну роль у розвитку аграрної галузі, однак вже не повною мірою відповідає економічним реаліям.

За роки функціонування спеціального податкового інструментарію, який розроблявся для підтримки багатoproфільних соціально-орієнтованих сільгоспідприємств на етапі реформування галузі з метою виходу із системної кризи наприкінці минулого століття, аграрна галузь в Україні суттєво змінилася структурно – значно зменшились обсяги низькомаржинальних соціально-орієнтованих видів сільгоспдіяльності, в першу чергу –

тваринництва (крім птахівництва), а обсяг виробництва й експорт високомаржинальних видів рослинницької продукції суттєво зросли.

Без внесення відповідних коректив у спеціальні податкові режими зменшився їх ефективний вплив на розвиток аграрної галузі, зокрема щодо забезпечення збалансованої структури агропромислового виробництва.

У нинішніх умовах система оподаткування сільгоспідприємств потребує реформування з метою вирівнювання конкурентного середовища, усунення диспропорцій в структурі аграрного сектору економіки на користь малого та середнього соціально-орієнтованого аграрного бізнесу, підвищення конкурентоспроможності малих форм господарювання на селі, що позитивно позначиться на рівні сільської зайнятості та ресурсній базі бюджетів сільських громад. Доцільним є запровадження диференційованого підходу до оподаткування окремих категорій сільгосптоваровиробників та узгодження податкових преференцій із державними пріоритетами розвитку галузі.

### Список використаних джерел

1. *Березовський В.* Податкове регулювання конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції / В.В. Березовський, Л.Д. Тулуш // Вісник Сумського нац. аграрного ун-ту. – Серія: Фінанси і кредит. – 2008. – № 2. – С. 88–95.
2. *Боровик П.* Напрями вдосконалення механізмів справляння земельних податкових платежів в аграрній сфері / П.М. Боровик, Л.Д. Тулуш, І.В. Мережко // Наука й економіка: Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного ун-ту. – 2012. – № 25. – Т. 1. – С. 154–159.
3. *Братцев В.И.* Налоговый мультипликатор в экономике сельского хозяйства / В.И. Братцев // Вестник Российского экономического университета. – 2011. – № 4. – С. 39–43.
4. *Гончаренко Г.А.* Роль налоговых режимов в достижении целей аграрной политики России / Г.А. Гончаренко // Вестник Московского гос. университета. – 2010. – № 3. – С. 78–89. – (Серия 6: "Экономика")
5. *Єфименко Т.І.* Податки в інституційній системі сучасної економіки. – Ін-т економіки та прогнозування. – К. : ІЕП, 2011. – 688 с.
6. *Лупенко Ю.О.* Напрями реформування податкової політики / Ю.О. Лупенко // Наукові праці НДФІ. – 2004. – № 6 (29). – С. 103–106.
7. *Лупенко Ю.О.* Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року / Ю.О. Лупенко, Л.Д. Тулуш. – К. : ННЦ ІАЕ, 2013. – 38 с.
8. *Малініна Н.М.* Особливості формування системи прямого оподаткування аграрного сектору в розвинутих країнах / Н.М. Малініна, Л.Д. Тулуш // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2012. – Вип. 1 (6). – С. 124–134.
9. *Минакова И.* Налоговые механизмы регулирования инвестиционных процессов в региональном АПК / И. Минакова, О. Булгакова, К. Коровина // Вестник Курской государственной сельскохозяйственной академии. – 2011. – Вып. 2. – Т. 2. – С. 9–12.
10. *Папцов А.* Особенности налоговой политики в странах с развитой рыночной экономикой / А. Папцов // АПК: экономика, управление. – 2008. – № 1. – С. 48–53.
11. *Прокопчук О.Т.* Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія / О.Т. Прокопчук, Л.Д. Тулуш. – К. : ІАЕ, 2011. – 280 с.
12. *Рудая М.І.* Адміністрування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва / М.І. Рудая, Л.Д. Тулуш // Світ фінансів: Науковий журнал Тернопільського національного економічного університету. – 2011. – № 1. – С. 125–130.
13. *Рыманов А.Ю.* О налогово-бюджетном регулировании сельского хозяйства / А.Ю. Рыманов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2004. – № 4. – С. 40–42.



14. Сеперович Н.В. Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Н.В. Сеперович, Л.Д. Тулуш, В.І. Проніна. – Львів : НВФ "Українські технології", 2009. – 296 с.
15. Тулуш Л. Наслідки та перспективи функціонування фіксованого сільськогосподарського податку / Л.Д. Тулуш // Збірник наукових праць Уманського нац. ун-ту садівництва. – 2010. – Вип. 74. – С. 39–47.
16. Тулуш Л.Д. Економічний зміст плати за землю / Л.Д. Тулуш // Фінанси України. – 2002. – № 9. – С. 24–30.
17. Тулуш Л.Д. Режим ПДВ-аккумуляції як інструмент фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва / Л.Д. Тулуш // Економіка АПК. – 2015. – № 8. – С. 44–55.
18. Bird R. Taxing agricultural land in developing countries / R. Bird // Cambridge: Harvard University Press, 1974. – 361 p.
19. Boehlje M. Tax Policy: Implications for Producers and the Agricultural Sector / M.Boehlje, H. Carman // American Journal of Agricultural Economics. – 1982. – Vol. 64. – № 5. – pp. 1030–1038.
20. Durst R. Effects of federal tax policy on agriculture / R. Durst, J. Monke. – U.S. Department of Agriculture, Economic Research Service Agricultural Economic. – Report № 800. – 2001. – 52 с.
21. Hedy C. Tax policy in developing countries: what can be learned from OECD experience? / C. Hedy // Taxing perspectives: a democratic approach to public finance in developing countries. – Proceedings at the Institute of Development Studies, University of Sussex. – October 2002. – 19 p.
22. Lupenko Yu. Special taxation modes in the Ukrainian agricultural sector / Yu. Lupenko, L. Tulush // The CAP and competitiveness of the Polish and European food sectors. – Editors A.Kowalski, M. Wigier, B. Wieliczko. – Institute of agricultural and food economics, Nation research institute. – Warsaw, 2014. – P. 106–117.
23. Rajaraman I. A Land-based agricultural presumptive tax / I. Rajaraman, M. Bhende // Economic and Political Weekly. – 1998. – Vol. 33, №. 14. – pp. 765–778.
24. Tulush L. Tax policy efficiency in agriculture of Ukraine / L. Tulush // Economic Annals-XXI. – 2015. – № 5-6. – С. 49-52
25. 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.

Стаття надійшла до редакції 30.12.2015 р.

\* \* \*

## Новини АПК

### Україна має перспективи стати одним із провідних європейських експортерів насіння

Добрий урожай, великий потенціал для нарощування експорту зернових, дерегуляція та вихід українського насіння на ринок ЄС – основні результати роботи Департаменту землеробства та технічної політики в АПК Мінагрополітики за 2015 рік. Про це повідомив директор Департаменту Володимир Топчій презентуючи результати річної роботи.

Він наголосив, що Україна виробляє у рази більше продукції, ніж споживає внутрішній ринок. «У 2015/16 маркетинговому році експорт зернових може скласти понад 36 млн т. Крім того, за рахунок вжитих Урядом заходів сільгосптоваровиробникам значно спрощено умови реалізації зерна. Відповідно до постанови Уряду «Деякі питання дерегуляції господарської діяльності» № 42 скасовано карантинний сертифікат для переміщення зернових культур у межах України. Також скорочено із 5 діб до 1 доби термін надання висновку фітосанітарної експертизи щодо шкідливих організмів», – підкреслив Володимир Топчій.

Він поінформував, що влітку 2015 року експертами Європейської Комісії «Охорона здоров'я та права споживачів» («САНКО») проведено аудит з метою оцінки системи офіційного контролю й сертифікації насіння зернових в Україні та його відповідності вимогам ЄС. «Вперше в сучасній історії українське насіння вийде на ринок ЄС. Вітчизняні виробники насіння зернових колосових культур, кукурудзи та сорго отримали можливість виходу із своєю продукцією на міжнародні ринки. За офіційними даними Європейської Комісії, українська система контролю за виробництвом та сертифікацією насіння організована належним чином».

За словами очільника Департаменту, насіння, вироблене та сертифіковане в Україні, відповідає європейським нормам, визнається еквівалентним виробленому та сертифікованому у країнах ЄС. Це підтверджено відповідним звітом Європейської комісії. Україна має стати одним із провідних європейських і світових виробників, експортерів насіння.

Прес-служба Мінагрополітики України