

*Л.Д. ТУЛУШ, кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник,
завідувач відділу податково-бюджетної політики
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки»*

Перспективи застосування зниженої ставки податку на додану вартість на продукти харчування в Україні

Постановка проблеми. Механізму справляння податку на додану вартість (ПДВ) майже два десятки років поспіль відводилася ключова роль у системі державної фінансової підтримки розвитку аграрної галузі в Україні.

Практика застосування даної податкової форми у сфері агропромислового виробництва виявила її специфічні властивості (функціональні характеристики), які реалізуються застосуванням спеціальних режимів справляння ПДВ. Унаслідок цього функціональна спрямованість ПДВ у сільському господарстві проявляється у превалюванні забезпечувальної (формування специфічного джерела фінансових ресурсів з метою підвищення рівня фінансового забезпечення сільгоспприємств) та підтримувальної (підвищення конкурентоспроможності вітчизняної сільгосппродукції на внутрішньому ринку) функцій над традиційною фіскальною.

Функціонування спецрежиму ПДВ фактично унеможливило будь-які зміни механізму його справляння у аграрній галузі. Переведення сільгоспприємств із 1 січня 2017 року на загальний порядок справляння ПДВ формує передумови для опрацювання напрямів подальшого вдосконалення механізму його функціонування у сфері агропромислового виробництва, зокрема за рахунок запровадження зниженої ставки даного

податку на продукти харчування, в тому числі й на сільгосппродукцію.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам функціонування механізму справляння ПДВ в сільському господарстві присвячена значна кількість наукових досліджень, серед яких варто виділити праці Ф.Андерсена [10], Д.Арсеновича [11], Л. Барбоне [12], Р. Бірда [13], В.Геллерстейна [19], Р. Дарста [16], Л. Ебрілла [17], С. Емрана [18], Т.Єфіменко [1], М. Кіна [20], С. Кноссе-на [14], Ю. Лупенка [2], О. Прокопчук [3], М. Пянової [4], Н. Сеперович [6], А. Соколовської [7], М.Тома [21] й інших.

Незважаючи на достатньо ґрунтовне опрацювання засад функціонування ПДВ, окремі елементи механізму його справляння у сфері агропромислового виробництва все ще потребують належного наукового опрацювання. Насамперед, це стосується доцільності запровадження в Україні зниженої ставки на продукти харчування, що застосовується в країнах ЄС, усунення наявної податкової дискримінації щодо представників дрібного аграрного бізнесу запровадженням для них європейської практики функціонування ПДВ відповідно до норм Директиви 112/2006/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» від 28.11.2006 року [16].

Мета статті – опрацювання науково обґрунтованих пропозицій щодо подальшого вдосконалення механізму функціонування ПДВ у сфері агропромислового виробництва в Україні, зокрема в частині оцінки перспектив запровадження зниженої ставки на про-

дукти харчування та усунення наявної податкової дискримінації щодо суб'єктів дрібно-аграрного бізнесу внаслідок невідпрацьованості механізму справляння ПДВ.

Виклад основних результатів дослідження. ПДВ в Україні має виключне фіскальне значення – частка даної податкової форми останніми роками коливається у діапазоні 35-39 % у загальній сумі податкових надходжень, що значно перевищує відповідний показник в європейських країнах.

При цьому в Україні застосовується одна із найнижчих в Європі стандартних ставок ПДВ – 20 %. За зниженою ставкою (7 %) оподатковуються лише ліки, вироби медичного призначення та медичне обладнання, а соціально-важливі послуги (платне навчання, медичні послуги, проїзд у громадському транспорті тощо) звільнюються від оподаткування ПДВ.

Відповідно до ст. 98 Директиви 112/2006/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» [16], держави-члени можуть застосовувати одну або дві знижених ставки ПДВ – при здійсненні поставок товарів / послуг, визначених у Додатку III до даної Директиви і в розмірі, не нижчому за 5 %.

Крім того, положеннями Директиви передбачається, що кожна знижена ставка

встановлюється таким чином, щоб сума ПДВ, одержана при її застосуванні, забезпечувала можливість нормального віднесення на зменшення податкового зобов'язання в повному обсязі суми ПДВ, що підлягає такому віднесенню (щоб податкові зобов'язання покривали наявний податковий кредит і не виникало дебетового сальдо з ПДВ).

Серед переліку товарів/послуг, для яких можливе застосування понижених ставок ПДВ відповідно до Додатка III Директиви 112/2006/ЄС, варто виділити харчові продукти (в т.ч. напої, за винятком алкогольних) для споживання людьми та тваринами; живі тварини, насіння, рослини й інгредієнти, призначені для приготування харчових продуктів; продукцію, що використовується як доповнення до харчових продуктів або їх заміників.

Крім того, знижена ставка застосовується до поставок товарів і послуг, зазвичай призначених для використання у сільгоспвиробництві, за винятком засобів виробництва на зразок механізмів або будівель, а також послуг ресторанів, кафе та інших закладів громадського харчування.

Актуальні станом на 1 січня 2017 року ставки ПДВ в окремих європейських країнах представлені на рисунку 1.

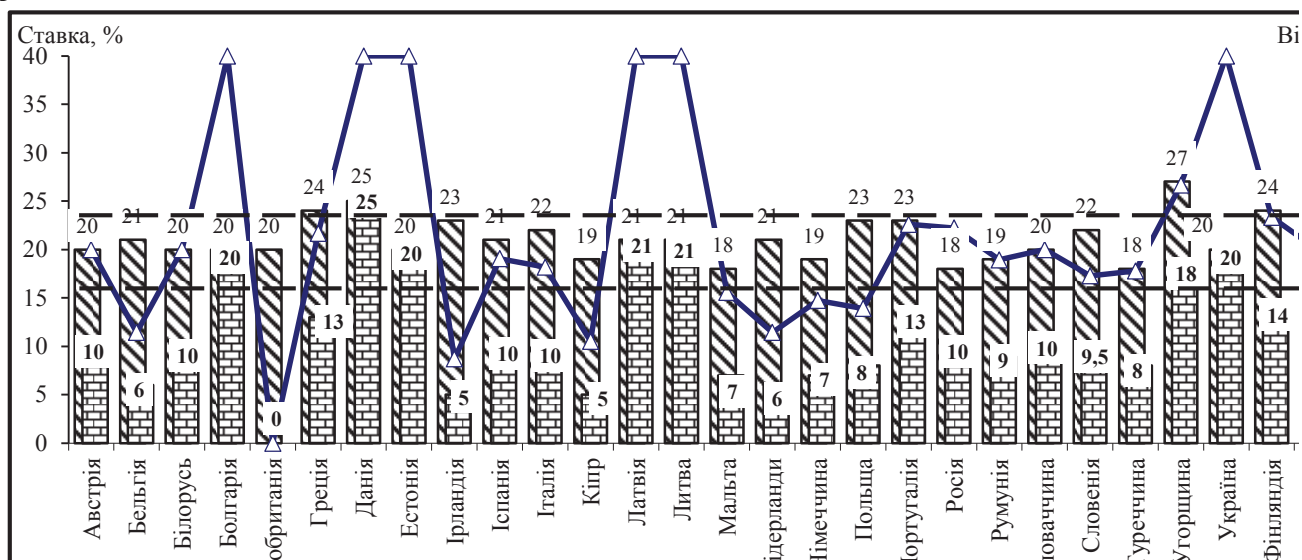


Рис. 1. Ставки ПДВ в окремих європейських країнах та відношення зниженої ставки на продукти харчування до стандартної, %

Джерело: складено за даними [22].

Як видно із даних рисунка 1, стандартна ставка ПДВ практично в усіх країнах ЄС становить не менше 20 %. Винятком є лише

Німеччина й Кіпр (по 19 %), Мальта (18 %) та Люксембург (17 %). В окремих країнах ЄС стандартна ставка сягає 25-27 % (Угор-

щина, Хорватія, скандинавські країни). З-поміж інших європейських (частково) країн нижча за 20 % ставка ПДВ застосовується в Росії й Туреччині (18 %). При цьому в більшості країн ЄС знижена ставка ПДВ на продукти харчування, як правило, не перевищує 10 % (хоча є також винятки - Фінляндія - 14 %, Португалія - 13 %, Швеція - 12 % тощо), а в багатьох країнах вона нижча за цей рівень.

Особливістю європейської практики справляння ПДВ є оподаткування поставок різних видів продуктів харчування за диференційованими ставками ПДВ. Особливо показовим у цьому контексті є досвід таких аграрно розвинених країн, як Франція, Італія та Іспанія. Зокрема, в Італії поставки продуктів харчування першої необхідності (молоко, масло, сири, оливкова олія тощо) оподатковуються за ставкою 4 %. Поставки інших продуктів харчування (зокрема, риби) оподатковуються за ставкою 10 %. В Іспанії за меншою зі знижених ставок (4 %) оподатковуються поставки овочів, хліба, молока, фруктів, а інших видів продуктів харчування оподатковуються за ставкою 10 %. У Франції при оподаткуванні поставок продуктів харчування застосовуються три ставки: 2,1; 5,5 та 10,0 %.

Водночас існують країни, які не застосовують знижену ставку ПДВ на продукти харчування – до них, зокрема, належать Болгарія, Данія, країни Балтії. Натомість у Великобританії діє нульова ставка.

У країнах СНД також застосовують знижену ставку ПДВ на продукти харчування (зокрема, 10 % - у Росії, Білорусі). Подібна практика існує й у Китаї (12 % за стандартної 17 %).

Отже, в європейських країнах при оподаткуванні поставок продуктів харчування в більшості випадків діє знижена ставка, яка, як мінімум, є вдвічі, а іноді й утричі, нижчою за стандартну. При цьому повної єдності в даному питанні не досягнуто, оскільки окремі країни вдаються до застосування стандартної ставки.

Варто також зважати на те, що паралельно із застосуванням зниженої ставки на продукти харчування, діє знижена ставка ПДВ і при оподаткуванні поставок виробничих

факторів, що використовуються у сільгоспвиробництві (за винятком технічних засобів, обладнання та будівель). Враховуючи це, величина податкового кредиту (податкових вирахувань) сільгоспідприємств в країнах ЄС є суттєво нижчою, ніж в Україні, внаслідок чого з'являється можливість застосування зниженої ставки без огляду на загрозу виникнення дебетового сальдо з ПДВ.

В умовах повного скасування дії режиму ПДВ-акумуляції для сільгоспідприємств із 2017 року, активно почали розглядати пропозиції щодо запровадження зниженої ставки ПДВ на продукти харчування, в тому числі й на сільгосппродукцію. У Верховній Раді були зареєстровані відповідні законодавчі ініціативи (зокрема, проект Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо захисту прав платників податку на додану вартість, в тому числі сільгоспвиробників» № 3851 від 29.01.2016 р.).

У цьому контексті варто зазначити, що знижена ставка ПДВ застосовується не в інтересах суб'єктів господарювання, а в інтересах споживачів – задля забезпечення їм цінової доступності продуктів харчування. Пільги з ПДВ надаються стосовно не суб'єктів (підприємств - платників даного податку), а об'єктів - поставок певних видів товарів і послуг для зменшення регресивності ПДВ. Крім того, практична реалізація такої ідеї призведе до суттєвих бюджетних витрат, що недопустимо в умовах напруженого стану державних фінансів.

Проте навіть якщо абстрагуватися від фіскальних наслідків запровадження зниженої ставки на продукти харчування в Україні, реалізація даної ідеї зумовлює й інші ризики, які визначають необхідність її ґрунтовного наукового опрацювання.

Відповідні ефекти опрацьовувались нами на прикладі поставок молока.

За умов повної акумуляції ПДВ (базовий варіант, що застосовувався до 2016 року) у сільгоспідприємств рентабельність діяльності зростала із середньостатистичних 10 до 21 % (за рахунок ПДВ-підтримки) – тобто застосування даного режиму забезпечувало зростання рентабельності відповідної діяльності на 11 в.п., що перевищувало наявну базову рентабельність.

За умов часткової акумуляції ПДВ (для молока у 2016 році - 80 %), цінова ситуація на етапах переробки та торгівлі не відрізняється від варіанту із повною акумуляцією, а на етапі виробництва відбувається пропорційне зменшення суми ПДВ-акумуляції та, відповідно, рентабельності діяльності з врахуванням ПДВ-підтримки.

Запровадження зниженої (10 %) ставки ПДВ на поставки молока передбачає низку варіантів розвитку цінової ситуації, які різняться в залежності від реагування ціни продажу на кожному з етапів на таке зниження - від збереження ціни на всіх етапах на "старому" рівні до максимального зниження на всіх етапах з врахуванням наявної (базової) рентабельності.

У разі реалізації варіанту, який передбачає максимальне зниження ціни на усіх етапах з врахуванням базової рентабельності, ціна на молоко для споживачів може знизитись на 8,33 % (на відповідну частку ПДВ – 16,67/2). Проте, в такому випадку виробники молока втраять додаткове джерело доходів, яке не буде компенсоване ціною. При цьому варто зважати й на те, що до 2017 року, починаючи з кінця дев'яностих, механізм справляння ПДВ завжди використовувався як важіль підвищення доходності сільгоспвиробництва, зокрема й виробництва молока у сільгосппідприємствах.

Крім того, суб'єкти, що ведуть діяльність на етапах переробки сільгосппродукції та, особливо, торгівлі продуктами харчування, можуть одержати додаткові вигоди від збільшення оборотів - адже припускається, що в разі зменшення ціни на відповідну частку ПДВ зростуть обсяги споживання тих продуктів харчування, на які буде встановлена знижена ставка ПДВ.

Проте для такого зниження необхідне відповідне бажання усіх суб'єктів ланцюга поставок, передусім тих, що ведуть діяльність у сфері торгівлі й переробки молока. Виробник (сільгосппідприємство) знаходиться в даному ланцюгу якнайдалі від споживача, відповідно у разі збереження ціни (наявної до зниження ставки ПДВ) рівень підвищення його доходів залежатиме від рішення, насамперед, торговельних організацій, а також переробних структур, що

спрямування такого додаткового доходу товаровиробнику. Малоймовірно, що певна надбавка у ціні, яка вивільниться від зниження ставки ПДВ на молоко (максимально 8,33 %), буде спрямована товаровиробнику, а не осяде (хоча б частково) на етапах торгівлі та переробки, збільшивши рентабельність діяльності відповідних суб'єктів по даному напрямку.

В умовах відсутності ефективного державного впливу на цінову політику суб'єктів аграрного ринку (насамперед, торговельних структур у частині встановлення маржі на вартість продуктів харчування), складно спрогнозувати ефекти від зниження ставки ПДВ на продукти харчування.

Згідно із теорією оподаткування, знижена ставка ПДВ запроваджується з метою здешевлення цін на продукти харчування, забезпечення їх цінової доступності для споживачів, особливо малозабезпечених верств населення. Проте в Україні, в умовах відсутності належних важелів державного регулювання рівня закупівельних цін на сільгосппродукцію та продукти харчування, відсутності обмежень щодо розмірів торговельної маржі в ритейлі, зниження ставки ПДВ може зумовити лише підвищення рентабельності діяльності суб'єктів, які стоять у ланцюгу просування певного виду продукції ближче до споживача, ніж виробник відповідної сировини, з якої було вироблено певний продукт харчування.

Враховуючи це, запровадження зниженої ставки ПДВ, зокрема на молоко (молокопродукти) та м'ясо (м'ясопродукти), можливе лише у разі функціонування ефективної системи регулювання закупівельних цін на такі продукти й обмежень щодо розмірів торговельної надбавки на відповідну кінцеву продукцію. Дана система повинна передбачати функціонування спеціальних погоджувальних комісій, які б склалися із представників усіх зацікавлених сторін, та забезпечували врегулювання відповідних цінових питань прийняттям зважених компромісних рішень.

Крім вищезазначеного, результати моделювання можливих наслідків запровадження зниженої ставки на продукти харчування

дають можливість сформулювати ще кілька важливих тез:

таке зниження можливе лише з етапу сільгоспвиробництва - в іншому випадку виникатиме необхідність бюджетного відшкодування ПДВ, що призведе до погіршення фінансового стану суб'єктів господарювання;

найбільший ефект від реалізації такого рішення одержать виробники, які зможуть забезпечити максимальну інтеграцію усіх ланок ланцюга поставок відповідної продукції до кінцевого споживача (виробництво, переробку, торгівлю);

значно знизяться доходи держбюджету - навіть проти варіанта із повною акумуляцією ПДВ: якщо остання зумовлювала втрату не більше 40 % можливих податкових надходжень, то варіант із застосуванням пониженої ставки зумовить втрату не менше 80 % потенційно можливих надходжень; відповідно уряд у нинішніх умовах напруженості державних фінансів навряд чи вдасться до реалізації рішення зі зниженою ставкою;

зменшиться різниця у закупівельних цінах на сільгоспсировину між сільгосппідприємствами - платниками ПДВ та представниками дрібного аграрного бізнесу - неплатниками, що є досить позитивним результатом.

При запровадженні зниженої ставки ПДВ на продукти харчування, починаючи із етапу сільгоспвиробництва, необхідно звернути увагу на положення додатку III Директиви 112/2006/ЄС, відповідно до якого, поряд із відповідною практикою, паралельно застосовується також знижена ставка й на продукцію, що споживається сільським господарством (товари і послуги, призначені для використання у сільгоспвиробництві), що зменшує обсяги податкового кредиту, який необхідно компенсувати вихідною ставкою.

Без такої норми застосування зниженої ставки для сільгосппідприємств може бути не вигідним - особливо у разі встановлення необґрунтовано низького її розміру (більш як удвічі нижче за стандартний). Адже в такому випадку вихідний ПДВ, нарахований на поставки сільгосппродукції, не покриватиме розмір вхідного ПДВ, сплаченого у ціні придбаних виробничих факторів. Від-

повідна умова щодо порядку встановлення величини зниженої ставки передбачена нормами Директиви 112/ЄС/2006.

За результатами проведеного дослідження нами визначено частку так званої "матеріальної" складової, що зумовлює виникнення вхідного ПДВ при придбанні виробничих факторів, який необхідно компенсувати вихідною ставкою, у повних витратах сільгосппідприємств та виручці по основних видах продукції рослинництва й тваринництва (рис. 2, 3, 4, 5).

До складу такої «матеріальної» складової належить переважна більшість витрат, за винятком тих, що не є об'єктом нарахування ПДВ (зокрема, виплата зарплати найманим працівникам (із нарахуваннями), орендної плати за земельні ділянки власникам земельних паїв, сплата відсотків по кредитах, страхових премій тощо) або звільнюються від оподаткування, або понесених здійсненням закупівель у неплатників ПДВ.

Відповідно до опрацьованих нами методичних підходів, амортизаційні відрахування не входять до складу зазначеної "матеріальної" складової, а є елементом доданої вартості. Такий розрахунок є дещо усередненим, оскільки на відповідні показники впливає наявність власних посівних матеріалів і кормів, але в цілому дає можливість розрахувати оптимальний розмір пониженої ставки в залежності від наявної частки доданої для цілей справляння ПДВ вартості у ціні певного виду сільгосппродукції.

Як видно з даних, наведених на рисунку 2, частка матеріальної складової у загальних витратах сільгосппідприємств по основних видах продукції рослинництва коливається в діапазоні 61 (ячмінь) - 70 % (цукрові буряки).

Коригуванням відповідного показника на усереднену за п'ять років рентабельність виробництва наведених видів продукції рослинництва одержуємо частку "матеріальної" складової у виручці від реалізації (рис. 3). Відповідний показник коливається у діапазоні від 42 (соняшник) до 59 % (цукрові буряки) - за середнього значення близько 52 %.

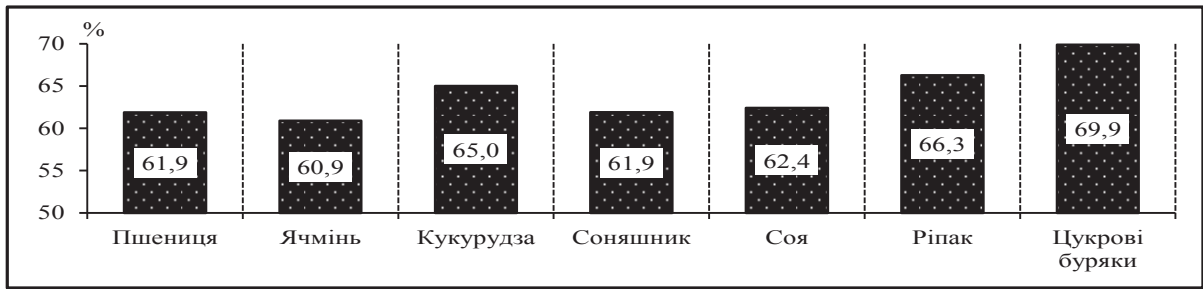


Рис. 2. Частка "матеріальної" складової, що зумовлює виникнення вхідного ПДВ, у повних витратах сільгосп підприємств по основних видах продукції рослинництва (у середньому за 2011-2015 рр.)

Джерело: Розраховано за даними форми 50сг "Основні економічні показники діяльності с.-г. підприємств"



Рис. 3. Частка "матеріальної" складової, що зумовлює виникнення вхідного ПДВ, у виручці сільгосп підприємств по основних видах продукції рослинництва (у середньому за 2011-2015 рр.)

Джерело: Розраховано за даними форми 50сг "Основні економічні показники діяльності с.-г. підприємств"

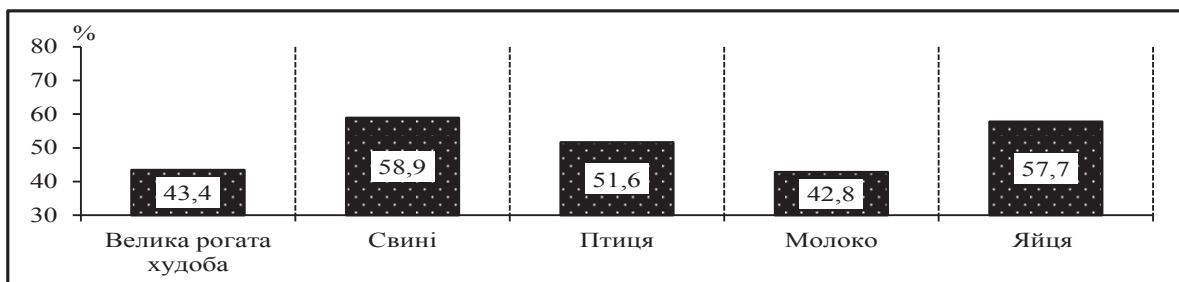


Рис. 4. Частка "матеріальної" складової, що зумовлює виникнення вхідного ПДВ, у повних витратах сільгосп підприємств по основних видах продукції тваринництва (у середньому за 2011-2015 рр.)

Джерело: Розраховано за даними форми 50сг "Основні економічні показники діяльності с.-г. підприємств"

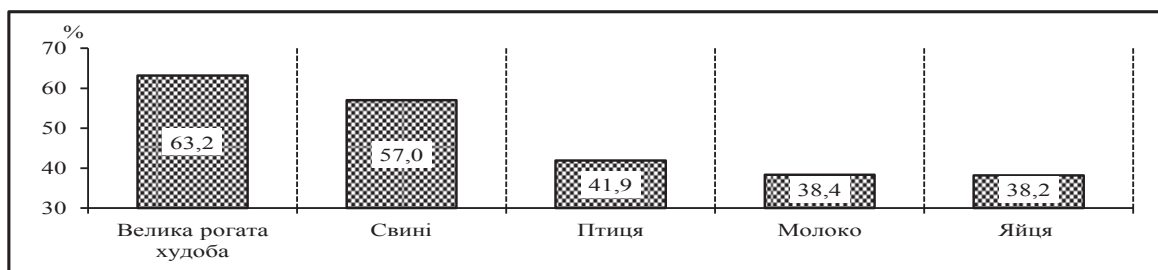


Рис. 5. Частка матеріальної складової, що зумовлює виникнення вхідного ПДВ, у виручці сільгосп підприємств по основних видах продукції тваринництва (у середньому за 2011-2015 рр.)

Джерело: Розраховано за даними форми 50сг "Основні економічні показники діяльності с.-г. підприємств"

Це означає, що для компенсації вхідного ПДВ вихідна ставка на продукцію рослинництва не може бути меншою 55 % стандартної ставки, за якою оподатковуються поставки виробничих ресурсів, що зумовлюють виникнення такого вхідного ПДВ. Причому для деяких видів рослинницької продукції навіть такого розміру ставки буде недостатньо.

Відповідні розрахунки по тваринницькій продукції (рис. 4 та 5) показують більшу неоднорідність показника частки матеріальної складової у повних витратах - від 43 % по молоку до майже 59 % при вирощуванні свиней. У тваринництві, на відміну, від рослинництва, практично відсутні витрати на виплату орендної плати на орендовані земельні ділянки, проте вища частка зарплати з нарахуваннями, а також амортизаційних відрахувань.

Оскільки рентабельність виробництва тваринницької продукції значно нижча за відповідний показник по рослинництву, то частка матеріальних витрат у виручці по окремих видах тваринницької продукції - по великій рогатій худобі та свинях - є навіть вищою, ніж по рослинницькій продукції.

Натомість, при виробництві молока та продукції птахівництва (зважаючи на досить високий показник рентабельності діяльності у даній галузі за рахунок вертикальної інтеграції), частка «матеріальної» складової у виручці коливається у межах 38-42 %. Це означає, що вихідної ставки у розмірі 40 % буде, по великому рахунку, достатньо для компенсації вхідного ПДВ, зумовленого застосуванням вхідної 20 %-ої ставки.

Відповідно, найнижча можлива ставка ПДВ з погляду покриття вхідного кредиту (8 %) може бути встановлена на молоко, продукцію птахівництва, соняшникову олію, а також овочі й фрукти, які вирізняються, з одного боку, високою часткою доданої вартості у виручці (внаслідок значної трудомісткості), а з іншого - високою часткою виробництва такої продукції суб'єктами господарювання, не зареєстрованими платниками ПДВ.

При імplementації в Україні європейських норм у частині оподаткування ПДВ поставок

продуктів харчування необхідно враховувати, що у європейських країнах в структурі сільськогосподарського виробництва переважають дрібні сільгосптоваровиробники - індивідуальні господарства, які використовують переважно працю членів своїх сімей.

Зокрема, в Німеччині, кількість зареєстрованих сільгосптоваровиробників становить понад 370 тис. (тоді як в Україні - лише 43 тис., причому значна частина з них ведуть діяльність лише «на папері»), а частка у них індивідуальних господарств, що використовували працю переважно членів сім'ї, перевищує 92 % (в Україні суб'єкти дрібного аграрного бізнесу взагалі офіційно не реєструються) [5]. Частка доданої вартості, створеної такими суб'єктами, значно вища, ніж частка доданої вартості, що створюється сільгоспідприємствами в Україні - відповідно з'являється можливість застосувати наднизьку ставку ПДВ.

Крім того, при оцінці можливостей запровадження зниженої ставки варто враховувати специфічність використання механізму справляння ПДВ у сільському господарстві України - майже два десятиліття його використовували як специфічний джерело формування фінансових ресурсів з метою підвищення рівня фінансового забезпечення сільгоспідприємств [7].

Із 2017 року відповідно до змін до Бюджетного кодексу України, Податкового кодексу України та Закону України "Про державну підтримку розвитку сільського господарства України", внесених Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році" №1791 від 20.12.2016 року, для окремих видів сільгосппродукції - тих, що характеризуються високою трудомісткістю й орієнтовані переважно на внутрішній ринок (із його низькою платоспроможністю) фактично запущено механізм "квазіакумуляції" ПДВ (рис. 6).

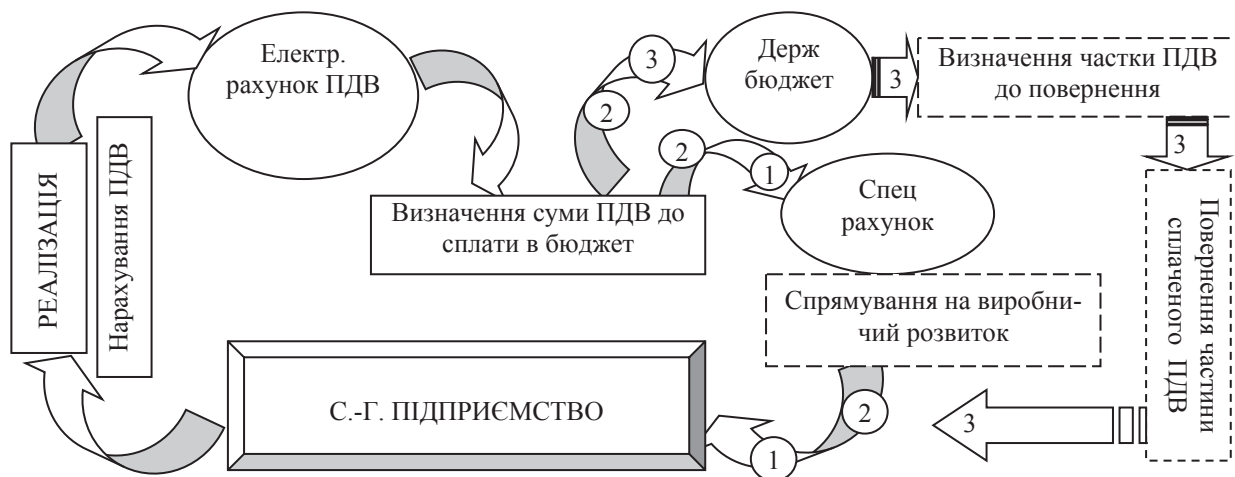


Рис. 6. Трансформація спецрежиму справляння ПДВ у сільському господарстві у 2015-2017 роках (аккумуляція ПДВ: 1 – повна (2015), 2 – часткова (2016), 3 – «квазі» (2017))

Режим "квазіаккумуляції" ПДВ передбачає, що суми даного податку, які формуються при здійсненні поставок окремих видів сільгосппродукції (тваринництва, овочів, фруктів та ягід), спочатку повністю перераховуються до держбюджету. При цьому на підставі реєстрації спеціальних податкових накладних забезпечується їх ідентифікація (як частки у загальній сумі нарахованого ПДВ сільгосппідприємством).

Після цього, в рамках функціонування окремого напрямку "Бюджетна дотація для стимулювання виробництва окремих видів сільгосппродукції" бюджетної програми Мінагрополітики 2801580 "Фінансова підтримка сільгосптоваровиробників" здійснюється повернення сільгосппідприємствам сплачених сум ПДВ (генерованих поставками окремих видів сільгосппродукції) у вигляді бюджетних дотацій (як частки конкретного сільгосппідприємства у загальній сумі сплаченого до бюджету ПДВ від діяльності, що стимулюється). При цьому суми повернення ПДВ обмежуються плановими обсягами бюджетних асигнувань у рамках відповідного напрямку спеціальної програми підтримки (у 2017 році - не більше 4 млрд грн).

Зважаючи на частку продукції птахівництва у загальному обсязі ПДВ-аккумуляції по зазначених видах сільгосппродукції у 2015-2016 роках, частка птахівничих підприємств у загальній сумі бюджетної дотації, що ви-

плачуватиметься в рамках механізму "квазіаккумуляції" ПДВ обмежена половинним її обсягом.

Функціонування механізму "квазіаккумуляції" сум ПДВ при поставках окремих видів сільгосппродукції фактично знову відсутнє на задній план питання запровадження пониженої ставки ПДВ на продукти харчування, в тому числі, й на сільгосппродукцію (зокрема ті її види, на які поширюється дія режиму «квазіаккумуляції»).

Водночас з огляду на значні обсяги експорту зернових культур (зокрема, пшениці, ячменю, кукурудзи - переважна частина валового збору яких експортується), цілком доречною була б постановка питання щодо оподаткування поставок зерна та окремих продуктів його переробки за зниженою ставкою. В такий спосіб держава домоглася б, по-перше, зменшення обсягів бюджетного відшкодування ПДВ при експорті (у 2016 році понад 37% загального його обсягу припадало на суб'єктів, пов'язаних із аграрним ринком); а по-друге, зниження внутрішніх цін на продукти переробки зернових - борошна, круп, кормів, що зробило б відповідні продукти харчування доступнішими за ціною та позитивно позначилося б на розвитку тваринницької галузі.

Крім того, з метою часткового усунення дискримінації суб'єктів дрібного аграрного бізнесу, що не зареєстровані платниками ПДВ, унаслідок чого недоодержують значні

суми доходів при реалізації виробленої ними сільгосппродукції, доцільно було б запровадити знижену ставку ПДВ на ті види продукції, де традиційно висока частка дрібних виробників у загальних обсягах виробництва - передусім, це стосується овочів і фруктів. Втрати від впровадження такого рішення також для держави будуть мінімальними - з огляду на те, що нині лише мізерна частка обсягів поставок овочів та фруктів потрапляє під оподаткування ПДВ.

Висновки. Відміна спеціального режиму справляння ПДВ у сфері сільськогосподарського виробництва зумовлює актуальність постановки питання щодо запровадження в Україні пониженої ставки хоча б на окремі види продуктів харчування. Найявна європейська практика передбачає оподаткування продуктів харчування, в тому числі й сільгосппродукції, за зниженою ставкою - лише декілька європейських країн застосовують в цьому випадку стандартну ставку. В окремих країнах поставки різних видів сільгосппродукції оподатковуються ПДВ за різними зниженими ставками.

Положеннями базової Директиви 112/2006/ЄС визначено, що знижена ставка повинна повністю компенсувати вхідний ПДВ із метою уникнення виникнення дебетового сальдо з ПДВ. За нашими розрахунками, частка «матеріальної» складової, що зумовлює виникнення вхідного ПДВ, становить в ціні рослинницької продукції в середньому 55 % (крім соняшнику). По основних видах тваринницької продукції спостерігається більше коливання зазначеного по-

казника, проте для молока та продукції птахівництва він становить близько 40 %.

Зважаючи на запровадження з 2017 року механізму "квазіаккумуляції" сум ПДВ при поставках окремих видів сільгосппродукції, питання застосування зниженої ставки є дискусійним і може бути остаточно вирішено лише у разі встановлення вигідності даного режиму порівняно із дією зниженої ставки ПДВ. Причому наслідки запровадження останньої малопередбачувані для сільгосптоваровиробників внаслідок їх віддаленості у ланцюгу поставок від споживача.

Застосування зниженої ставки на продукти харчування можливе лише у випадку наявності дієвої системи регулювання частки кожного суб'єкта у ланцюгу "виробництво-переробка-торгівля". Враховуючи те, що нині лівова частка доходів від реалізації продуктів харчування перерозподіляється на користь сфер переробки та торгівлі, запровадження зниженої ставки ПДВ на продукти харчування може й не зумовити значного зростання доходів сільгосппідприємств.

Для забезпечення цінової доступності окремих продуктів харчування, усунення цінової дискримінації стосовно окремих категорій суб'єктів аграрного бізнесу - та при цьому недопущення значних бюджетних втрат - вважаємо за доцільне запровадження зниженої ставки ПДВ на сільгосппродукцію, переважна частка якої йде на експорт (зернові, насіння олійних культур, олія соняшникова), а також на сільгосппродукцію, переважна частка якої виробляється представниками дрібного аграрного бізнесу, що не зареєстровані платниками ПДВ (овочі, фрукти).

Список використаних джерел

1. *Єфименко Т.* Аналіз деяких наслідків надання деяких пільг з ПДВ / Т. Єфименко, І. Луніна, А. Соколовська // *Фінанси України.* – 2005. – №. 10. – С. 6-18.
2. *Лупенко Ю.* Стратегічні напрями податкового регулювання розвитку аграрного сектору економіки України на період до 2020 року : наук. вид. / Ю. Лупенко, Л. Тулуш. – К.: ІАЕ, 2013. – 38 с.
3. *Прокопчук О.* Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : моногр. / О.Прокопчук, Л. Тулуш. – К.: ІАЕ, 2011. – 280 с.
4. *Пьянова М.* Зарубежный опыт налогового стимулирования аграрного сектора экономики / М.В. Пьянова // *Налоги и налогообложение.* – 2009. – №. 8. – С. 62-64.
5. *Сельское хозяйство Германии: достижения в цифрах и фактах / Федеральное Министерство продовольствия, сельского хозяйства и защиты прав потребителей ФРГ.* - Берлин, 2010. – 40 с.
6. *Сеперович Н.* Оподаткування сільськогосподарських товаровиробників : стан та перспективи розвитку : наук. вид. / Н. Сеперович, Л. Тулуш, В. Проніна. – Львів: НВФ «Українські технології», 2009. – 296 с.
7. *Соколовська А.* Дискусійні питання реформування ПДВ / А. Соколовська, В. Твардієвич // *Фінанси України.* – 2011. – №. 8. – С. 35-50.
8. *Тулуш Л.* Режим ПДВ-аккумуляції як інструмент фіскального стимулювання розвитку агропромислового виробництва / Л. Тулуш // *Економіка АПК.* – 2015. – № 8. – С. 44-55.

9. Тулуш Л. Реформування механізму справляння податку на додану вартість у сільському господарстві / Л. Тулуш // Економіка АПК. – 2016. – № 2. – С. 48-58.
10. Andersen F. G. Taxation of agriculture in selected countries / F.G. Andersen, L.J. Asheim, Kl. Mittenzwei, F. Veggeland // Norwegian Agricultural Economics Research Institute. – NILF-report 2002-8. – Oslo, 2002. – 123 p.
11. Arsenovic D. Agriculture in the VAT system // D. Arsenovic, S. Lalic, B. Stanivuk // Research Journal of Agricultural Science. – 2012. – Т. 44. – №. 3. – С. 227-232.
12. Barbone L. The costs of VAT: a review of the literature / L. Barbone, R. M. Bird // Intern. Center for Public Policy, Georgia State University. – WP № 12-22. – April 2012. – 52 p.
13. Bird R., Gendron P. The VAT in developing and transitional countries. – Cambridge: Cambridge University Press, 2007. – 278 p.
14. Cnossen S. VAT and Agriculture: Lessons from Europe // CPB Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis. – CPB Discussion paper 341. – The Hague, 2017. – 36 p.
15. Council Directive 112/2006/EC of 28 November 2006 on the common system of VAT // Official Journal of the EU. – 2006. – L 347/1. – 118 p.
16. Durst R., Monke J. 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.
17. Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. The Modern VAT. – International Monetary Fund, Washington, D.C., 2001. – 223 p.
18. Emran S. On selective indirect tax reform in developing countries / S. Emran, J. Stiglitz // Journal of Public Economics. – 2005. – Vol. 89. – P. 599-623.
19. Hellerstein W. The VAT in the European Union / W. Hellerstein, T. H. Gillis // Tax Analysts. – 2010. – April, 26. – P. 461-471.
20. Keen M. The Value-Added Tax: its causes and consequences / M. Keen, B. Lockwood // Journal of Development Economics. – 2010. – Vol. 92. – P. 138-151.
21. Toma M. The value added tax: the impact of procedures applied to agricultural producers //Agrarian Economy and Rural Development-Realities and Perspectives for Romania. 5th Edition of the International Symposium. – Bucharest: The Research Institute for Agricultural Economy and Rural Development (ICEADR), 2014. – С. 36-48.
22. VAT rates applied in the member states of the European Union : Situation at 1st January 2017 / European Commission, 2017. – 116 p.

Стаття надійшла до редакції 10.04.2017 р.

Фахове рецензування: 10.04.2017 р.

*

УДК 330.322

*А.М. МИХАЙЛОВ, кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри
Сумський національний аграрний університет*

Оцінка впливу індикаторів економічного зростання на інвестиційний клімат аграрного сектору

Постановка проблеми. Формування позитивного бізнес-клімату України є одним із пріоритетів розвитку суспільства та індикатором інвестиційної привабливості країни. На нинішній час використовується сукупність багатовекторних оцінок для характеристики інвестиційного клімату як національної економіки в цілому, так і в розрізі га-

лузей, проте ракурс досліджень поступово переміщується з аналізу залежностей розвитку економічного середовища, визначених в економічній теорії, до інформаційно-аналітичних, котрі переважним чином в експертному середовищі представлені міжнародними індексами та рейтингами.

Загальновідомо, що одним із ключових факторів позитивної характеристики інвестиційного клімату країни є рівень економіч-

© А.М. Михайлов, 2017